



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JÉSSICA SOUZA SANTOS**

**APLICAÇÃO DE RECURSOS EM EDUCAÇÃO: ANÁLISE  
DO LIMITE CONSTITUCIONAL DO MUNICÍPIO DE  
SALVADOR DE 2014 A 2017**

Salvador  
2018

**JÉSSICA SOUZA SANTOS**

**APLICAÇÃO DE RECURSOS EM EDUCAÇÃO: ANÁLISE  
DO LIMITE CONSTITUCIONAL DO MUNICÍPIO DE  
SALVADOR DE 2014 A 2017**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Rubens Mario Ribeiro Pacheco.

Salvador

2018

**JÉSSICA SOUZA SANTOS**

**APLICAÇÃO DE RECURSOS EM EDUCAÇÃO: ANÁLISE  
DO LIMITE CONSTITUCIONAL DO MUNICÍPIO DE  
SALVADOR DE 2014 A 2017**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Contábeis, da Universidade Católica do Salvador.

Aprovada em 13 de dezembro de 2018.

Rubens Mario Ribeiro Pacheco – Orientador \_\_\_\_\_

Mestrando em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social Universidade Católica do Salvador, Salvador.

Universidade Católica do Salvador

Marcos Suel Lima Souza \_\_\_\_\_

Mestre em Contabilidade Empresarial pela Fundação Visconde de Cairu, Salvador.

Universidade Católica do Salvador

Jair Sampaio Soares Júnior \_\_\_\_\_

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia, Salvador.

Universidade Católica do Salvador

A

Tereza, avó atenciosa e maior incentivadora dos meus estudos. Agradeço por sempre me motivar e acreditar no meu potencial.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado essa extraordinária oportunidade de realizar esse sonho de me tornar contadora. Foi uma trajetória de muitas adversidades, mas que foram superadas com muito empenho e dedicação. Agradeço à toda minha família, aos parentes próximos e aos distantes, que me ajudaram direta e indiretamente nessa jornada.

Ao meu namorado Darllen, pela ajuda e motivação diária sendo fundamental para a conclusão desse trabalho.

Ao professor e orientador Rubens Mario Ribeiro Pacheco, pela pronta disponibilidade em me auxiliar sempre quando requisitado e por ter sido a fonte de inspiração para este estudo. Agradeço a toda atenção dada e pelas preciosas dicas que me deram um melhor direcionamento.

Aos professores mediadores no processo do ensino-aprendizagem que fizeram parte da minha formação.

Aos colegas que caminharam comigo no decorrer do curso e àqueles que apareceram no seu transcorrer.

Um país que não investe na educação,  
coloca uma barreira na sua evolução.

(José Robson Gabriel da Cunha)

SANTOS, Jéssica Souza. **Aplicação de Recursos em Educação: Uma Análise do Limite Constitucional do Município de Salvador de 2014 a 2017.** 2018. 30fl. Monografia – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2018.

## RESUMO

Todos os gastos realizados por entidades públicas devem ser amplamente divulgados à sociedade de acordo com o princípio da Transparência contido na Lei de Responsabilidade Fiscal. Através da transparência das contas públicas, torna-se possível realizar o acompanhamento entre os ingressos e as aplicações de recursos em determinado período. O objetivo deste trabalho é analisar a aplicação de recursos em educação, no que diz respeito ao limite constitucional do município de Salvador no período de 2014 a 2017. Para alcançar este objetivo foi necessário a análise do relatório resumido de execução orçamentária do demonstrativo das receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (anexo 8), através da pesquisa documental e com abordagem qualitativo-quantitativa. A conclusão sobre o tema explorado é que durante o período de análise, de acordo com as contas divulgadas e com o parecer do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, o município de Salvador cumpriu com o limite constitucional de 25% para aplicação dos recursos em educação.

Palavras-chave: Educação. Gasto Público. Transparência. Recurso.

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Ensino: etapas de ensino, abrangência e responsabilidade.	16
<b>Tabela 2:</b> Composição do FUNDEB	32
<b>Tabela 3:</b> Evolução da arrecadação tributária do município de Salvador, 2014-2017	40
<b>Tabela 4:</b> Aplicação de Recursos em Educação	43



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Princípios Orçamentários	26
<b>Quadro 2:</b> Classificação das receitas	27
<b>Quadro 3:</b> Classificação das despesas	28
<b>Quadro 4:</b> Despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino	29
<b>Quadro 5:</b> Inaplicabilidade dos recursos com manutenção e desenvolvimento do ensino	30
<b>Quadro 6:</b> Base de cálculo do limite constitucional	31
<b>Quadro 7:</b> Composição do FUNDEB	33
<b>Quadro 8:</b> Composição dos RREO's	34
<b>Quadro 9:</b> Quadro conceitual	35
<b>Quadro 10:</b> Análise desenvolvida para demonstrar de maneira sintética os objetivos traçados para este trabalho	39
<b>Quadro 11:</b> Aplicação de recursos em educação em 2014	43
<b>Quadro 12:</b> Aplicação de recursos em educação em 2015	43
<b>Quadro 13:</b> Aplicação de recursos em educação em 2016	44
<b>Quadro 14:</b> Aplicação de recursos em educação em 2017	45

## LISTA GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:</b> Os pilares da LRF	21
<b>Gráfico 2:</b> Receitas Realizadas	41
<b>Gráfico 3:</b> Análise da Receita Tributária	42
<b>Gráfico 4:</b> Aumento da aplicação de recursos em 2015	44
<b>Gráfico 5:</b> Aumento da aplicação de recursos em 2016	45
<b>Gráfico 6:</b> Aumento da aplicação de recursos em 2017	46
<b>Gráfico 7:</b> Evolução da aplicação de recursos	46
<b>Gráfico 8:</b> Matrículas	47

## LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ART	Artigo
CF	Constituição Federal
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
FDNE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LC	Lei Complementar
LDB	Lei de Diretrizes e Base da Educação
LDO	Lei das Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDE	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
PPA	Plano Plurianual
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIGA	Sistema de Gestão e Auditoria
SIOPE	Sistema de Informações Sobre Orçamentos Públicos em Educação
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM/BA	Tribunal de Contas do Município do Estado da Bahia
TCU	Tribunal de Contas da União

# SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMATIZAÇÃO .....	15
1.2	OBJETIVOS .....	17
1.2.1	<b>Objetivo Geral</b> .....	17
1.2.2	<b>Objetivos específicos</b> .....	17
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	19
2.1	CONTEXTO TERRITORIAL.....	19
2.2	BASE LEGAL DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO .....	19
2.3	ORÇAMENTO PÚBLICO .....	22
2.4	APLICAÇÃO DE RECURSOS EM EDUCAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO .....	29
2.5	BASE DE CÁLCULO DO LIMITE CONSTITUCIONAL .....	31
2.6	RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....	33
3	METODOLOGIA.....	36
3.1	TIPOS DE PESQUISA .....	36
3.2	QUANTO AO OBJETIVO .....	37
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA.....	38
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA .....	38
3.5	TÉCNICAS DE ANÁLISE .....	39
3.6	MODELO DE ANÁLISE.....	39
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	40
4.1	ANÁLISE DOS RELATÓRIOS RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	40
4.2	PARECER DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA .....	42

4.3 PARECER DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA .....	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
6 REFERÊNCIAS .....	52
ANEXOS.....	534
APÊNDICE.....	64

## 1 INTRODUÇÃO

A administração pública passou por diversos aprimoramentos em seu modelo de gestão, conforme as evoluções e avanços tecnológicos que ocorreram na sociedade no decorrer do tempo, até chegarmos no contexto atual.

O primeiro modelo de administração pública utilizado no Brasil foi o modelo Patrimonialista, onde não havia a separação patrimonial entre os bens da sociedade com os bens dos seus governantes, esta forma de administração iniciou na era colonial e findou-se na década de 1930.

Devido ao descontrole patrimonial causado nesse modelo, surge a necessidade do controle dos recursos, para tal, foi criado o modelo de administração burocrática com o objetivo de combater a corrupção e o nepotismo do modelo anterior.

O declínio da burocracia se dá pelos excessos de processos que geravam ineficiência na administração pública. Com isso, surge o modelo atual de administração pública, o gerencialismo. O modelo gerencial não eliminou todas as características do modelo burocrático, no entanto, extraiu algumas ferramentas satisfatórias para agregar ao modelo gerencial.

Atualmente o modelo de administração pública vigente é o modelo gerencial que tem como objetivo o atendimento das necessidades da população, melhoria e eficiência dos processos, redução de custos e transparência na prestação de contas.

A contabilidade aplicada ao setor público – CASP, busca evidenciar os atos e fatos administrativos e econômicos ocorridos no patrimônio público, na esfera da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para que um ente público realize uma despesa, a mesma deverá estar fixada na Lei Orçamentária Anual - LOA, em cumprimento ao Princípio da Universalidade ao qual estabelece que todas as receitas e despesas devem estar contidas na LOA.

Por se tratar de recursos públicos, existe a necessidade de um controle rígido, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e normas reguladoras, tendo em vista a magnitude da administração pública. O ingresso de maior representatividade aos cofres públicos são as receitas provenientes da arrecadação de impostos.

Os recursos arrecadados são destinados para a manutenção das atividades públicas e atendimento as demandas essenciais da sociedade, amparadas pelo artigo 6º da Constituição Federal de 1988 (CF/88):

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

A Constituição Federal além de definir a educação como direito de todos, também estabelece um percentual mínimo a ser aplicado pela União, Estados, Distrito Federal e os Municípios.

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.

Em virtude do artigo 212 da CF/88, os municípios possuem a obrigatoriedade legal de aplicar no mínimo 25% da receita proveniente de impostos e de transferências para manutenção e desenvolvimento do ensino.

Neste trabalho científico será analisado a aplicação dos recursos em educação, no que diz respeito ao limite constitucional do município de Salvador no período de 2014 a 2017.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMATIZAÇÃO

A educação a muito tempo é considerada como base fundamental para o desenvolvimento econômico. Diante do mundo globalizado e de constantes avanços tecnológicos, tornou-se de suma importância a priorização da educação para o acompanhamento das transformações mundiais. Para tanto, surge a necessidade de investimentos na área educacional para a garantia do melhor desenvolvimento econômico do país.

A gestão dos recursos destinados à educação é segmentada entre a União, Estados e Municípios. O sistema educacional brasileiro está estruturado de acordo com as etapas conforme apresentadas na tabela 1 - Ensino: etapas de ensino, abrangência e responsabilidade.

**Tabela 1:** Ensino: etapas de ensino, abrangência e responsabilidade.

<b>Níveis de ensino</b>	<b>Abrangência</b>	<b>Competência</b>
Educação Infantil	De 0 (zero) a 5 (cinco) anos de idade.	Municípios
Ensino fundamental	A partir de 6 (seis) anos com duração de 9 (nove) anos.	Municípios e Estados
Ensino médio	Antigo 2º grau.	Estados
Ensino superior	Antigo 3º grau.	União
Ensino regular	Compreende a educação infantil e o ensino médio.	Municípios e Estados
Educação básica	Compreende a educação infantil, o ensino fundamental e o ensino médio.	Municípios e Estados

Fonte: ANDRADE, 2017.

Sendo o município de Salvador objeto de estudo desse trabalho, conforme apresentado na Tabela 1, é de competência do município aplicar recursos na educação infantil, educação fundamental, educação regular e educação básica.

De acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação nº 9.394/96 em seu art. 22, a educação básica tem por finalidade desenvolver o educando, assegurando-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores.

A justificativa para este estudo científico baseia-se em utilizar os conhecimentos adquiridos nas disciplinas de Gestão e Orçamento Público e Contabilidade Pública para análise dos recursos aplicados em educação pelo município de Salvador, Brasil durante o período de 2014 a 2017. A contribuição científica proporcionada por esta pesquisa se dá pelo entendimento do limite mínimo estabelecido pela CF/88, acompanhamento do orçamento público em fase a prestação de contas de uma área que é de suma importância para o fortalecimento econômico de uma sociedade, podendo o mesmo ser utilizado como base para medição de indicadores em pesquisas futuras.

Em virtude dos fatos mencionados, a presente pesquisa tem como objeto de estudo: analisar a aplicação de recursos em educação com relação ao limite mínimo estabelecido pela CF/88, do município de Salvador, Brasil durante o período de 2014 a 2017. A partir das investigações desenvolvidas busca-se responder ao seguinte problema de pesquisa:

O município de Salvador cumpriu com o limite constitucional de aplicação de 25% dos recursos em educação durante o período de 2014 a 2017?



## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a aplicação dos recursos com educação do município de Salvador em virtude do limite constitucional no período de 2014 a 2017.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Analisar os relatórios resumido da execução orçamentária dos recursos aplicados na Educação, durante o período de 2014 a 2017;
- b) Verificar o atendimento do limite constitucional em educação para cada ano de análise deste trabalho científico;
- c) Analisar os pareceres normativos das contas anuais da Prefeitura de Salvador, emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

## 1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho é composto por cinco capítulos, que se inicia com a introdução, apresentando a contabilidade aplicada ao setor público, abordando a problemática da pesquisa e os objetivos.

O capítulo dois, propicia conhecimento do referencial teórico onde contém a fundamentação teórica desta pesquisa, abordando a base legal do limite constitucional em educação, a LRF, o orçamento público com o detalhamento das receitas e despesas, além da aplicação dos recursos em educação e a composição dos 25% que sustenta a obrigatoriedade do limite constitucional.

O capítulo três contém a metodologia utilizada para desenvolver este trabalho.

O capítulo quatro são os resultados obtidos através da análise do relatório resumido de execução orçamentária (anexo 8) do demonstrativo das receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino - MDE, no período de 2014 a 2017 do município de Salvador, o limite constitucional e os pareceres das contas anuais emitidos pelo TCM/BA.

No capítulo cinco, apresentam-se as considerações finais dessa pesquisa, elaboradas após a análise dos resultados obtidos no capítulo quatro.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são abordados os assuntos que dão base teórica a este trabalho científico. A fundamentação teórica deste trabalho está na contabilidade aplicada ao setor público e a sua legislação em vigor que norteiam os procedimentos a serem adotados pela administração pública. Sendo o enfoque central a análise dos recursos aplicados em educação, através dos relatórios resumidos da execução orçamentária em seu anexo VIII, do município de Salvador durante o período de 2014 a 2017. Para a correta avaliação dos relatórios é necessário o entendimento da sua base legal e de alguns conceitos concernentes a CASP.

### 2.1 CONTEXTO TERRITORIAL

Salvador tem uma significativa relevância para a história do Brasil, tendo em vista que foi a primeira capital do país. Dada a sua relevância, esse estudo tem como foco geográfico o município de Salvador. Segundo o levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o último censo populacional efetuado em 2010, informa que a população de Salvador é de 2.675.656 pessoas e o número estimado em 2018 já supera o último censo, estando em torno de 2.857.329 pessoas. Diante da representatividade desse município e da importância da educação para o desenvolvimento social e econômico, o objetivo geral desse trabalho é verificar se o município de Salvador cumpriu com o limite mínimo constitucional de aplicação de recursos em educação.

### 2.2 BASE LEGAL DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO

A educação é de suma importância para o crescimento e desenvolvimento de uma sociedade. Diante desse fato, a constituição federal de 1988 em seu artigo em seu capítulo 2 de direitos sociais, art. 6, assegura a educação como um direito básico dos cidadãos brasileiros. Além disso, estabelece um percentual mínimo na aplicação dos recursos públicos para manutenção e desenvolvimento do ensino em todos os entes da federação.

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.

Tendo em vista a importância da educação, a CF/88 fixa um percentual mínimo a ser aplicado, sendo para os municípios o percentual de 25% das receitas provenientes de impostos e transferências para manutenção e desenvolvimento do ensino.

“Nascemos fracos, precisamos de forças; nascemos estúpidos, precisamos de juízo. Tudo o que não temos ao nascer, e de que precisamos quando grandes nos é dado pela educação (ROUSSEAU, 1999, p. 8)

A educação nos possibilita uma gama variada de conhecimento, do qual nos habilita a realizar o que por falta de conhecimento outrora não éramos capazes.

O artigo 205 da Constituição Federal do Brasil enfatiza de forma sucinta a relevância da educação para sociedade:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será 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 deve cultivar a moral, despertando para que o homem tome consciência de que ela deve estar presente em todas as ações de sua vida, em todo o seu desenvolvimento, em todo o ser, e por efeito, deitando raízes sobre o direito, que não subsiste sem a moral (MUNIZ, 2002, p. 38).

A CF/88 em seu art. 208 § 2º discorre que se o Poder Público não oferecer o ensino de maneira gratuita, ou se houver irregularidades no ensino oferecido, a autoridade competente será responsabilizada.

O acompanhamento dos gastos públicos em educação pela sociedade é de suma importância para a correta prestação de contas, cumprimento do limite constitucional mínimo obrigatório e a responsabilização do gestor na hipótese de descumprimento legal.

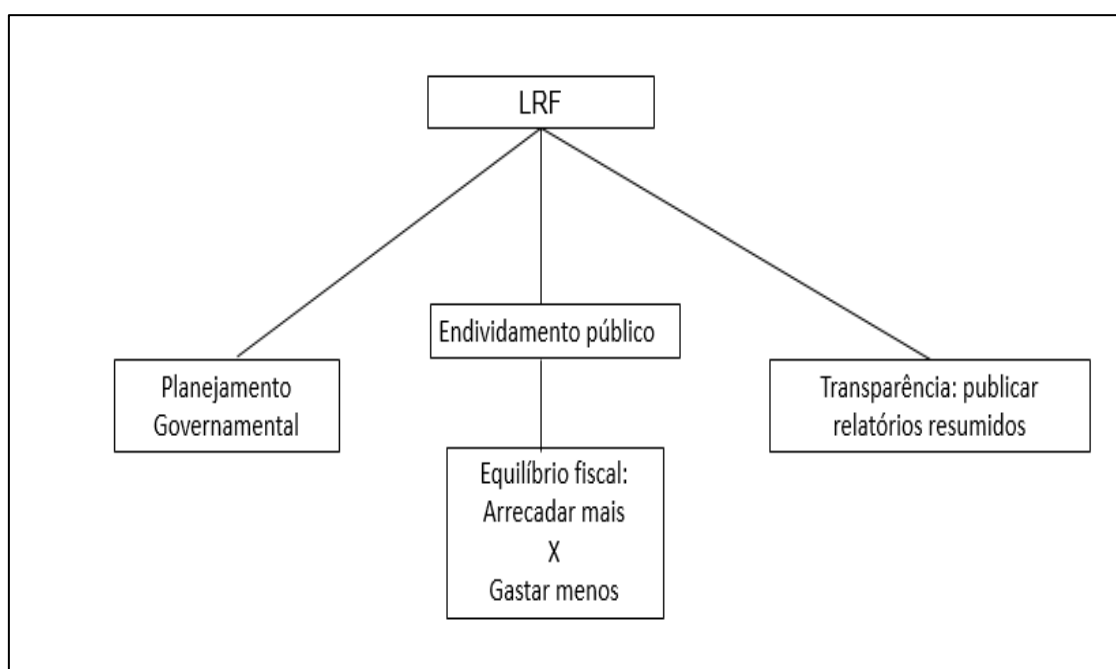
## 2.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal

Na administração pública brasileira a prática da promoção de gastos acima dos recursos disponíveis era um ato rotineiro, além da falta de transparência e prestação de contas pelos gestores. Tudo isso tinha impacto negativo provocando um desequilíbrio aos cofres públicos.

Diante da necessidade de controle e melhor gerenciamento dos recursos públicos, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, a LRF foi instituída pela Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, suportada sobre os pilares indicado no Gráfico 1, e tem como objetivo trazer o planejamento, transparência, responsabilização e o controle na administração pública, conforme consta em seu artigo 1º.

Art. 1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites [...]

**Gráfico 1:** Os pilares da LRF



Fonte: ARAÚJO, 2009, adaptado.

Estão obrigados ao cumprimento dos dispositivos da LRF no que tange à educação e apresentação dos Relatórios Resumido da Execução Orçamentária, os entes da Federação, compreendidos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A prestação de contas no setor público é de suma importância na verificação da destinação dos recursos públicos, assim sendo, a LRF na sessão V, discorre sobre a prestação de contas e enfatiza em seu artigo 58 a sua importância:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Conforme apresentado, a prestação de contas pela administração pública está bem fundamentada em nossa legislação de modo explícito e relevante para o acompanhamento aplicação dos ingressos e egressos públicos. Sendo através dessa fundamentação legal sólida que foi possível realizar este estudo de verificação da aplicação de recursos em educação.

### 2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é o planejamento das entradas e saídas dos recursos públicos, em um determinado período, no atendimento das demandas básicas sociais, estabelecidas na CF/88:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

A entidade pública só poderá realizar ações previstas em Lei e estabelecidas em seus orçamentos. No Decreto-lei Art. 18, diz que:

Art. 18. Toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento-programa e os compromissos financeiros só poderão ser assumidos em consonância com a programação financeira de desembolso.

Diante das particularidades apresentadas a respeito da contabilidade aplicada ao setor público, é notória a diferenciação entre a contabilidade aplicada ao setor público e em instituições privadas.

É destacada uma diferença substancial entre a função do planejamento nas instituições públicas em detrimento das privadas. É que, enquanto na Administração Pública, principalmente na gestão municipal, tem-se o poder de alterar a estrutura organizacional, por meio de uma legislação própria, mediante atos normativos do Poder Executivo e do Legislativo, na empresa privada não há uma imposição legal que limita, de certa forma, alguma tentativa de influenciar ou modificar o mesmo ambiente correlacionado. (ANDRADE, 2008, p. 20)

Conforme apresentado por Andrade, a gestão dos recursos na entidade pública se diferencia da entidade privada, tendo em vista que na entidade privada não há a necessidade de autorização legal, enquanto que no órgão público, toda ação deve conter uma previsão legal, de acordo com o princípio da legalidade.

Segundo PISCITELLI (1999), o orçamento público representa, historicamente, uma tentativa de restringir, de disciplinar, o grau de arbitrio do soberano. Ou seja, é uma forma de controle determinada para estabelecer e limitar parâmetros a administração pública.

O orçamento público ou orçamento-programa é a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução de seus projetos (ações com início, meio e fim). Configura o instrumento do Poder Público para expressar seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidos, bem como a natureza dos dispêndios (despesas) a serem efetuados. (ANDRADE, 2008, p. 20)

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 165, estabelece três tipos de orçamentos, a serem adotados pelas entidades públicas.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

Os três orçamentos que constam na CF/88 possuem funções distintas. O Plano Plurianual – PPA é o instrumento de planejamento do Governo Federal que estabelece, 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. Retrata, em visão macro, as intenções do gestor público para um período de quatro anos, podendo ser revisado, durante sua vigência, por meio de inclusão, exclusão ou alteração de programas.

art. 165 da CF/1988, § 1º: 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.

O PPA deve ser elaborado de forma regionalizada. Sendo este um grande desafio para o planejamento, promover, de maneira integrada, oportunidades de investimentos que sejam definidas a partir das realidades regionais e locais, levando a um desenvolvimento mais equilibrado entre as diversas regiões do país. O desenvolvimento do Brasil tem sido territorialmente desigual. O papel do PPA é de implementar o elo entre o planejamento de longo prazo e os orçamentos anuais. O planejamento de longo prazo encontra, assim, nos sucessivos planos plurianuais (médio prazo), as condições para sua materialização.

A LDO também surgiu por meio da Constituição Federal de 1988, almejando ser o elo entre o planejamento estratégico (Plano Plurianual) e o planejamento operacional (Lei Orçamentária Anual). Sua relevância reside no fato de ter conseguido diminuir a distância entre o plano estratégico e a Lei Orçamentária Anual - LOA, as quais dificilmente conseguiam incorporar as diretrizes dos planejamentos estratégicos existentes antes da CF/1988.

art. 165, §2º: 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 e oficiais de fomento.

Conforme explicitado, a LDO é elo entre o PPA e a LOA, como forma de orientação para o alcance dos objetivos estabelecidos no PPA.



A LOA é o instrumento pelo qual o Poder Público prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano. A LOA é o orçamento por excelência ou o orçamento propriamente dito. Os recursos são escassos e as necessidades da sociedade são ilimitadas. Logo, são necessárias escolhas no momento da elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento e naturalmente alguns setores serão mais beneficiados, de acordo com as ideias dominantes dos governantes daquele momento. Entretanto, as despesas executadas pelos diversos órgãos públicos não podem ser desviadas do que está autorizado na LOA, tampouco podem conflitar com o interesse público. A CF/1988 veda o início de programas ou projetos não incluídos na LOA. Ainda, proíbe a consignação de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada. A finalidade da LOA é a concretização dos objetivos e metas estabelecidos no PPA e o cumprimento ano a ano das etapas do PPA, em consonância com o que foi estabelecido na LDO.

Para ANDRADE (2003), O orçamento deve conter a representação monetária de parte do plano, além de explicitar a previsão de receitas e fixação de despesas necessárias.

Logo, para que haja um gasto executado na administração pública, será necessário que esteja fixado na LOA. A administração pública somente pode agir, mediante previsão legal.

### **2.3.1 Princípios Orçamentários**

Os Princípios Orçamentários são fundamentos que funcionam como norteadores da prática orçamentária com a finalidade de aumentar a credibilidade no cumprimento das normas, de modo a auxiliar num melhor controle social.

São um conjunto de premissas que devem ser observadas durante cada etapa da elaboração orçamentária. Os nove princípios orçamentários que constam no MCASP, estão fundamentados pela Lei n. 4.320/64.

De acordo com o Manual de Contabilidade Pública (MCASP), 7ª edição, os princípios orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público.

Os princípios orçamentários são regras válidas para todo o processo orçamentário (elaboração, execução e controle/avaliação). (PALUDO, 2018 p.20).

O quadro 1 apresenta os princípios orçamentários contidos no Manual de Contabilidade Pública:

**Quadro 1:** Princípios Orçamentários

<b>PRINCÍPIO</b>	<b>DEFINIÇÃO</b>
Unidade ou Totalidade	O orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um orçamento para cada ente da federação.
Universalidade	O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado.
Anualidade ou Periodicidade	O orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um exercício financeiro, coincide com o ano civil.
Exclusividade	A LOA não pode conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão das receitas.
Orçamento Bruto	As receitas e despesas devem ser apresentadas na LOA pelos seus valores brutos, sem nenhuma dedução.
Legalidade	A arrecadação de receitas e a execução de despesas públicas devem ser precedidas de expressa autorização do Poder Legislativo.
Publicidade	Justifica-se pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, e esta, obrigando a todos, deverá ser publicada.
Transparência	Disponibilizar para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.
Não Afetação das Receitas	Todas as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao Caixa Único do Tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação.

Fonte: MCASP, 2017, adaptado.

Os princípios orçamentários de acordo com o quadro apresentado apresentam prerrogativas a serem seguidas na administração pública na gestão dos recursos.

### **2.2.2 Receita Pública**

Os ingressos de numerários aos cofres públicos são classificados como receita. A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas entidades do Setor Público (NBC TSP),

conceitua receita como o aumento na situação patrimonial líquida. A Lei 4.320/64, classifica a receita pública entre orçamentária e extra orçamentária. A receita orçamentária representa os valores constantes no orçamento público, enquanto que a receita extra orçamentária, representa os valores que não constam no orçamento.

O quadro 2 apresenta a composição da classificação das receitas públicas.

**Quadro 2:** Classificação das receitas

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
RECEITA TRIBUTÁRIA	OPERAÇÕES DE CRÉDITO
Impostos.	ALIENAÇÃO DE BENS
Taxas.	AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
Contribuições de Melhoria.	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL
RECEITA PATRIMONIAL	
RECEITA AGROPECUÁRIA	
RECEITA INDUSTRIAL	
RECEITA DE SERVIÇOS	
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	

Fonte: Lei 4.320/64, adaptado.

Segundo Araújo (2009, p. 84), a receita pública pode ser definida como os recursos auferidos na gestão que são computados na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício e desdobrados nas categorias econômicas correntes e de capital.

Através do entendimento da receita pública e a sua classificação, torna-se possível analisar a sua aplicação no atendimento das demandas essenciais da sociedade, especificamente a educação, objeto de estudo desse trabalho.

### 2.2.3 Despesa Pública

As despesas públicas correspondem aos gastos de recursos aplicados para manutenção das demandas essenciais da sociedade definidas no artigo 6º da CF/88.

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o

lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Para Lima (2015, pg. 59), as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da entidade governamental e para os investimentos.

O MCASP (2017), define a despesa orçamentária pública como o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Assim como a receita, a despesa também é segregada entre despesa orçamentária e despesa extra orçamentária. As despesas orçamentárias dependem de autorização do legislativo e as despesas extra orçamentárias, independem de autorização do legislativo.

A Lei 4.320/64 classifica as despesas entre correntes e de capital, conforme o Quadro 4.

**Quadro 3:** Classificação das despesas

<b>DESPESAS CORRENTES</b>	<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>
Despesas de Custeio	Investimentos
Transferências Correntes	Inversões Financeiras
	Transferências de Capital

**Fonte:** Lei 4.320/64, adaptado.

De acordo com o MCASP (2017), as despesas correntes não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem capital, são usadas para atender às necessidades essenciais da sociedade. Quanto às despesas de capital, contribuem para a formação ou aquisição de bens de capital. Este trabalho por tratar de aplicação de recursos em educação, classifica-se a educação como uma despesa corrente.

## 2.4 APLICAÇÃO DE RECURSOS EM EDUCAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO

O artigo 212 da CF/88 estabelece um percentual mínimo para aplicação de recursos em educação, compreendida a receita proveniente de transferências e desenvolvimento do ensino.

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.

A Lei nº 9.394, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) ou Lei Darcy Ribeiro, como é mais conhecida, foi instituída em dezembro de 1996 e apresenta os princípios da educação nacional, assim como a aplicabilidade dos recursos destinados ao ensino.

**Quadro 4:** Despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino

---

### **Despesas 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

---

Fonte: Lei nº 9.394/96, art. 70, adaptado.

Outra fonte de recurso para aplicação de recursos em educação é o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, é um fundo especial, formado, na quase totalidade, por receitas provenientes de impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios, vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal. Além desses recursos, ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. Independentemente da origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica. Os recursos do Fundeb são destinados aos estados, Distrito Federal e municípios que oferecem atendimento a educação básica.

A inaplicabilidade dos recursos com educação e desenvolvimento do ensino está prevista na LDB, em seu artigo 71.

Na hipótese de o município realizar gastos com algum dos itens descritos no artigo 71 da LDB, deverá ser computado fora do cálculo dos 25%, conforme exemplificada no Quadro 5.

**Quadro 5:** Inaplicabilidade dos recursos com manutenção e desenvolvimento do ensino

---

#### **Inaplicabilidade dos recursos com manutenção e desenvolvimento do 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;

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.

---

Fonte: Lei nº 9.394/96, art. 71, adaptado.

Conforme quadro apresentado o artigo 71 da LDB destaca os itens aos quais não entram no percentual mínimo de 25% de aplicação de recursos em educação.

## 2.5 BASE DE CÁLCULO DO LIMITE CONSTITUCIONAL

Em cumprimento do mandamento constitucional, compete aos municípios aplicarem 25% das receitas provenientes de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Para entendimento do cálculo que compõe os 25% previstos em lei, se faz necessário apresentar a base de cálculo da composição do limite constitucional dos gastos em educação e manutenção do ensino, mediante explicitado no quadro 6 abaixo:

**Quadro 6:** Base de cálculo do limite constitucional

$$\text{MDE: \% MDE} = (\text{DP} + \text{FUNDEB} - \text{DED.}) / \text{R Imp.} * 100$$

Sendo:

**DP** = Despesas Próprias, são recursos oriundos do Tesouro do Município/Estado, provenientes de impostos e transferências;

**FUNDEB** = Despesas com recursos do FUNDEB;

**Ded.** = Deduções consideradas para fins de limite constitucional

**R Imp** = Receita de impostos e Transferências

Fonte: FNDE, adaptado.

As deduções consideradas para fins de limite constitucional são; o resultado líquido das transferências do FUNDEB, as despesas custeadas com a complementação do FUNDEB no exercício, a receita de aplicação financeira dos recursos do FUNDEB até o bimestre, as despesas custeadas com o superávit financeiro do exercício anterior de outros recursos de impostos, as despesas custeadas com o superávit financeiro do exercício anterior de outros recursos de impostos, os restos a pagar inscritos no exercício sem disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino, e o cancelamento no exercício de restos a pagar inscritos com disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino.

Conforme o quadro apresentação, a base de cálculo de aplicação de recursos em educação é encontrada através das despesas próprias, despesas com recursos do FUNDEB, deduções, receita de impostos e transferências.

A composição das receitas de impostos e transferências se constitui conforme tabela 2 abaixo:

**Tabela 2:** Composição do FUNDEB

<b>Composição do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais</b>	
ITCD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
ITR	Parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural
FPE	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
FPM	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
%	Parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída
%	Parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal
%	Receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

Fonte: FNDE, adaptado.

O MCASP também apresenta um quadro explicitando a composição do FUNDEB, conforme o quadro 7 abaixo apresentado:



**Quadro 7:** Composição do Fundeb

Composição do Fundeb (2010-2020)		
Estados e DF	20% da arrecadação dos seguintes impostos e transferências recebidas	ITCMD IPVA ICMS Desoneração das Exportações FPE Cota-parte do IPI Exportação
Municípios	20% das seguintes transferências recebidas	Desoneração das Exportações FPM Cota-parte do IPI Exportação Cota-parte do ICMS Cota-parte do IPVA Cota-parte do ITR
União	10%, no mínimo, do total dos recursos de impostos e transferências destinados ao fundo	

Fonte: MCASP, 7ª edição.

A tabela acima apresentada, específica de forma detalhada as quotas destinadas ao FUNDEB a cada ente da federação.

## 2.6 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A Contabilidade pública possui relatórios que demonstram o resultado dos recursos públicos durante o exercício. Entre os relatórios contábeis da administração pública, previstos na Constituição Federal e Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), contempla o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), especificamente para este trabalho será utilizado o anexo 8 que trata do relatório resumido de execução orçamentária dos demonstrativos de receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, objeto de análise desse trabalho.

O RREO, é um relatório de extrema relevância para o acompanhamento da prestação de contas da administração pública, pois apresenta informações da execução do orçamento e dos resultados alcançados com base nas metas fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Através do RREO podemos conhecer os valores aplicados em Educação e analisar se estão de acordo com o limite constitucional.

A LRF delega ao gestor do orçamento público, a responsabilidade sobre a administração dos recursos:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

O relatório resumido da execução orçamentária, está regulamentado no artigo 52 da Lei de Responsabilidade Fiscal 101/00.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição, abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

O RREO é composto por vários anexos, conforme o Quadro 8.

**Quadro 8:** Composição dos RREO's

<b>Anexos</b>	<b>Relatórios</b>
Anexo 1	Balanço Orçamentário
Anexo 2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
Anexo 3	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo 4	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos
Anexo 5	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo 6	Demonstrativo do Resultado Primário
Anexo 7	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo 8	Demonstrativo das Receitas e Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE
Anexo 9	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo 10	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos
Anexo 11	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos recursos
Anexo 12	Demonstrativo das Receitas Líquidas de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde
Anexo 13	Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público-Privadas Contratadas
Anexo 14	Demonstrativo Simplificado do relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Fonte: STN /MDF/MCASP

Para este trabalho científico, será analisado o anexo VIII que trata do relatório resumido de execução orçamentária dos demonstrativos de receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE.

## 2.7 Quadro Conceitual

Diante dos assuntos abordados até o presente momento, foi elaborado um quadro conceitual (Quadro 9) em que é abordado os principais conceitos apresentados no referencial teórico.

**Quadro 9:** Quadro Conceitual

Conceito	Definição	Autor
<b>Orçamento Público</b>	O orçamento público ou orçamento-programa é a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução de seus projetos (ações com início, meio e fim). Configura o instrumento do Poder Público para expressar seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidos, bem como a natureza dos dispêndios (despesas) a serem efetuados.	<b>ANDRADE (2008, p.20)</b>
<b>Princípios Orçamentários</b>	Os Princípios Orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público.	<b>MCASP (2017)</b>
<b>Receita Pública</b>	A receita pública pode ser definida como os recursos auferidos na gestão que são computados na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício e desdobrados nas categorias econômicas correntes e de capital.	<b>ARAÚJO (2009, p.84)</b>
<b>Despesa Pública</b>	As despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da entidade governamental e para os investimentos.	<b>LIMA (2015, pg. 59)</b>
<b>Educação</b>	A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será 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.	<b>CF/88, art. 205</b>

### 3 METODOLOGIA

A metodologia é de suma importância no desenvolvimento de uma pesquisa, uma vez que norteia o pesquisador sobre os caminhos que devem ser traçados para obtenção de resultados de qualidade no decorrer de sua exploração. Lakatos conceitua o método como:

O conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (LAKATOS, 2003 p.90)

Esta sessão contempla a metodologia utilizada, os tipos de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, os instrumentos e procedimentos de coleta, e por fim as técnicas e modelo de análise.

#### 3.1 TIPOS DE PESQUISA

A pesquisa é o processo de investigação para alcance dos resultados esperados. Para Ander-Egg (MARCONI; LAKATOS, 2003, p.155) é um “procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento. ” Para Rúdio (1999, p. 9) “é um conjunto de atividades orientadas para a busca de um determinado conhecimento”.

Nesta sessão são abordados os tipos de pesquisas, juntamente com o modelo optado por este trabalho científico, além da abordagem do problema, objetivos e os procedimentos de pesquisa.

Para elucidação da abordagem do problema, existem dois modelos de avaliação, o quantitativo e o qualitativo. Em conformidade com o tema desse estudo, se fez necessário a utilização dos dois modelos avaliativos.

Pesquisa quantitativa: considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda,

mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão etc.).

Pesquisa qualitativa: considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Tal pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem. (LAKATOS, 2003, p.70).

Para este trabalho científico optou-se pela utilização dos dois modelos, quantitativo e qualitativo para melhor análise dos relatórios resumidos da execução orçamentária.

### 3.2 QUANTO AO OBJETIVO

Este trabalho científico tem como objetivo geral analisar a aplicação dos recursos com educação do município de Salvador em virtude do limite constitucional no período de 2014 a 2017. Para alcançar o objetivo geral, foi necessário a utilização de objetivos específicos, sendo eles:

- a) Analisar os relatórios resumido da execução orçamentária de recursos aplicados na educação, durante o período de 2014 a 2017;
- b) Verificar o atendimento do limite constitucional em educação para cada ano de análise deste trabalho científico;
- c) Analisar os pareceres normativos das contas anuais da Prefeitura de Salvador, emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

O primeiro objetivo é a fase de coleta e análise de dados, do relatório resumido da execução orçamentária (anexo VIII) para entendimento da aplicação dos recursos em educação da prefeitura do município de Salvador, durante os quatro anos de estudo.

O segundo objetivo é verificar com base no RREO se o município de Salvador atendeu ao limite constitucional de aplicação de recursos em educação.

Por fim, o terceiro objetivo é apresentar o parecer do TCM/BA de aprovação ou reprovação, da aplicação dos recursos em educação apresentados nos RREO's, divulgados pelo município de Salvador.

### 3.3 INSTRUMENTO DE COLETA

O instrumento de coleta é o meio ao qual se utiliza para obtenção do objetivo almejado. Existem vários instrumentos de coleta, no entanto para esta pesquisa foi utilizado a técnica da observação dos dados dos RREO's no período de 2014 a 2017.

Segundo Lakatos (2003), “a observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que desejam estudar. ”

### 3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA

Os relatórios para análise do limite constitucional com educação efetuados pela Prefeitura do Município de Salvador, foram extraídos do Portal da Transparência Salvador em 01 de outubro de 2018, os relatórios do sexto bimestre dos anos de 2014 a 2017, do anexo 8 que se refere ao demonstrativo das receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE. Os pareceres das contas anuais emitidos pelo Tribunal de Contas dos Estados do Município da Bahia – TCM/BA foram extraídos do site do TCM/BA em 01 de outubro de 2018.

O acesso a esses relatórios somente foi possível por causa de Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 que obrigada a divulgação da prestação de contas.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

Os RREO's utilizados neste trabalho científico, foram os do sexto bimestre de todos os períodos de análise, pois é neles que constam os gastos totais com educação e o percentual de aplicação de recursos.

### 3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

A técnica de análise utilizada nos RREO's, foi a técnica de análise do conteúdo, a qual se encaixa perfeitamente na problemática envolvida.

Segundo Lakatos (2003), “a análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores.”

No caso desta pesquisa científica, a técnica de análise do conteúdo, norteia a averiguação dos RREO's divulgados pelo município de Salvador, analisando se está havendo o cumprimento do limite constitucional.

### 3.6 MODELO DE ANÁLISE

Abaixo segue quadro de análise elaborado de acordo com os objetivos a serem alcançados através da análise proposta.

**Quadro10:** Análise desenvolvida para demonstrar de maneira sintética os objetivos traçados para este trabalho

<b>Objetivos</b>	<b>Dimensão Teórica</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Itens</b>
Analisar os relatórios resumido da execução orçamentária dos recursos aplicados na educação, durante o período de 2014 a 2017	Execução Orçamentária	Arrecadação	Qual a variação das receitas arrecadadas durante o período de análise?
Verificar o atendimento do limite constitucional em educação para cada ano de análise deste trabalho científico	Lei de Responsabilidade Fiscal	Limite Constitucional	A prefeitura do município de Salvador atendeu ao limite constitucional de aplicação de recursos em educação?
Analisar os pareceres normativos das contas anuais da Prefeitura de Salvador, emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.	Controle Externo	Princípio da Publicidade	Durante o período de análise, o TCM/BA emitiu algum parecer com ressalva?

Fonte: Autoria Própria.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo será apresentado os resultados obtidos, através da análise dos RREO's, em fase ao limite constitucional e parecer das contas anuais da Prefeitura de Salvador, emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

### 4.1 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Os relatórios resumidos da execução orçamentária, anexo 8 – MDE, apresentados pela Prefeitura do Município de Salvador, no período de 2014 a 2017, apresentaram um aumento na arrecadação de impostos demonstrada na Tabela 11. É de suma importância apresentar esses dados, tendo em vista que os impostos compõem a base de cálculo do limite constitucional para aplicação de recursos em educação.

Conforme informações extraídas do relatório resumido da execução orçamentária de Salvador durante o período de 2014 a 2017 é possível verificar o aumento na receita de impostos.

**Tabela 3:** Receitas realizadas do município de Salvador, 2014-2017

<b>Período de Análise</b>	<b>Total de Receitas Realizadas</b>
2014	R\$ 3.336.021.120,77
2015	R\$ 3.441.824.498,04
2016	R\$ 3.659.344.760,27
2017	R\$ 3.684.843.537,11

Fonte: RREO.

Tendo em vista que de acordo com a Lei 4.320/64 as receitas são previstas e as despesas fixadas, a base de cálculo para aplicação dos recursos



em educação tem como base os ingressos efetivos. As receitas realizadas na tabela 3 apresentada, são receitas que ingressaram no município de Salvador de maneira efetiva, proveniente da arrecadação de impostos.

**Gráfico 2:** Receitas Realizadas

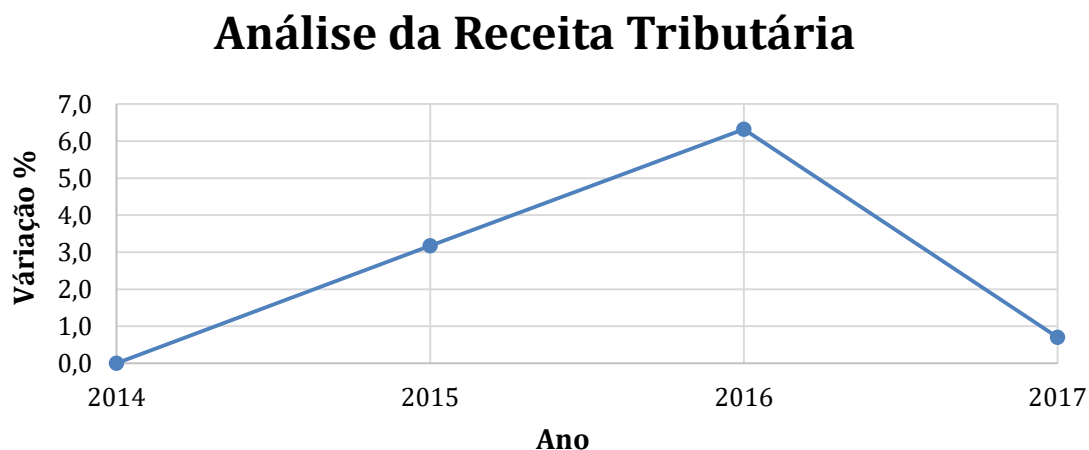


Fonte: RREO

O gráfico 2 acima apresentado demonstra graficamente a receita realizada do município de Salvador durante o período de 2014 a 2017.

Com base nas informações obtidas, é possível verificar que o município de Salvador teve um crescente aumento na sua arrecadação nos quatro anos analisados. No período de 2014 a 2016 houve um aumento em sua arrecadação de 6,3%. Tendo em vista que a arrecadação tributária é variável, esse é um motivo para a base de cálculo da aplicação dos recursos em educação não levar em consideração como base de cálculo uma receita prevista, mas sim, a receita realizada que é concretização das receitas tributárias arrecadas.

Para demonstração da queda na arrecadação tributária do município de Salvador conforme mencionado no período de 2016 para 2017, segue abaixo o gráfico 3 onde é demonstrado este indicador.

**Gráfico 3:** Análise da Receita Tributária

Fonte: RREO

Apesar da queda de arrecadação tributária ocorrida no ano de 2017, conforme gráfico apresentado, isto não provocou impacto na aplicação dos recursos em educação que serão apresentados a seguir.

#### 4.2 PARECER DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA

O artigo 212 da CF/88 estabelece um percentual mínimo para aplicação de recursos em educação, compreendida a receita proveniente de transferências e desenvolvimento do ensino.

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 as informações apresentadas nos RREO's do município de Salvador durante o período de 2014 a 2017, foi possível verificar se houve o cumprimento do dispositivo legal de aplicação de recursos em educação.

No próprio RREO é demonstrado de forma clara e objetiva a composição do percentual aplicado em educação, conforme exposição abaixo:

**LIMITE CONSTITUCIONAL = DEDUÇÕES MDE/ RECEITAS REALIZADAS\*100%**

Com base nas informações apresentadas nos RREO's do período de 2014 a 2017, é chegada a seguinte verificação do limite constitucional aplicado em educação no município de Salvador:

**Tabela 4:** Aplicação de Recursos em Educação

Período	Total de Receitas Realizadas	Deduções do MDE	% Aplicado em educação
2014	R\$ 3.336.021.120,77	R\$ 850.098.861,04	25,48
2015	R\$ 3.441.824.498,04	R\$ 926.985.672,12	26,96
2016	R\$ 3.659.344.760,27	R\$ 1.010.163.061,23	27,61
2017	R\$ 3.684.843.537,11	R\$ 1.080.241.685,04	29,32

Fonte: SANTOS, 2018.

Para alcance do percentual divulgado no RREO é necessário dividir as deduções do MDE pelo total das receitas realizadas e multiplicar por cem para obtenção do percentual aplicado em educação.

Segue abaixo detalhamento dos percentuais de recursos aplicados em educação durante o período de 2014 a 2017:

**Quadro 11:** Aplicação de recursos em educação em 2014

Aplicação de recursos em educação 2014		
Total das despesas para fins do limite	R\$ 850.098.861,04	x100 = 25,48%
Total das Receitas Realizadas do Município	R\$ 3.336.021.120,77	

Fonte: SANTOS, 2018.

Conforme apresentado no quadro 11, através das informações extraídas do RREO, o município de Salvador em 2014 aplicou 25,48% de recursos em educação. Dando sequência aos demais períodos analisados, também foi verificado o percentual aplicado em 2015.

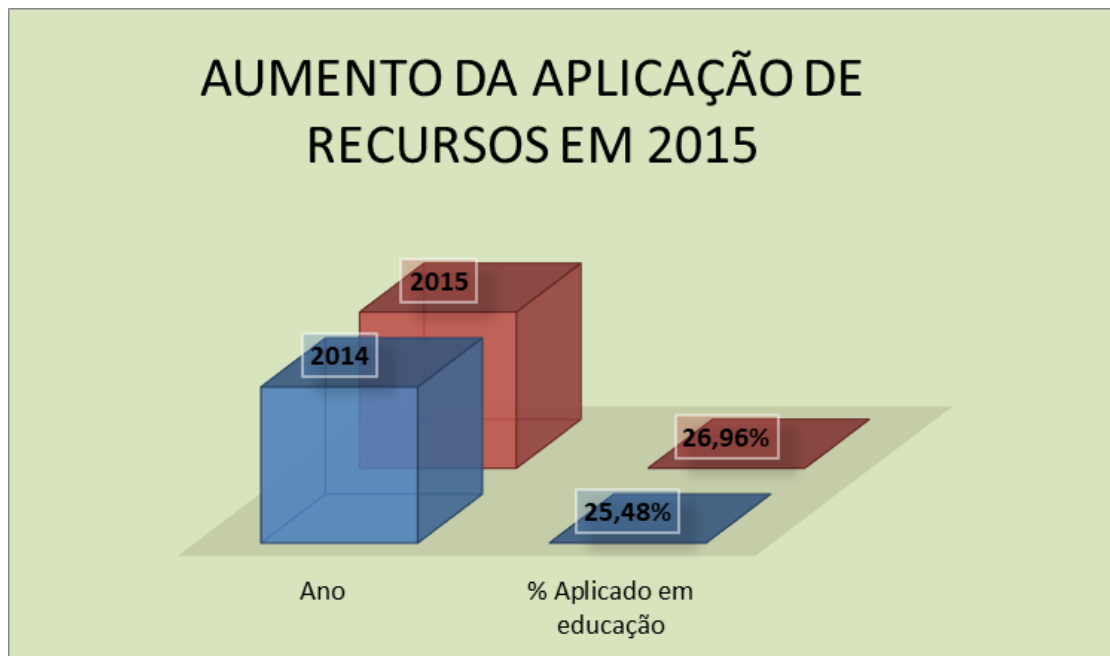
**Quadro 12:** Aplicação de recursos em educação em 2015

Aplicação de recursos em educação 2015		
Total das despesas para fins do limite	R\$ 926.985.672,12	x100 = 26,96%
Total das Receitas Realizadas do Município	R\$ 3.441.824.498,04	

Fonte: SANTOS, 2018.

Em 2015 o município de Salvador aplicou 26,96% de recursos em educação, conforme apresentado no quadro 12. Este percentual reflete um aumento de 1,48% em relação ao ano de 2014, conforme gráfico 3 apresentado:

**Gráfico 4:** Aumento da aplicação de recursos em 2015



Fonte: SANTOS, 2018.

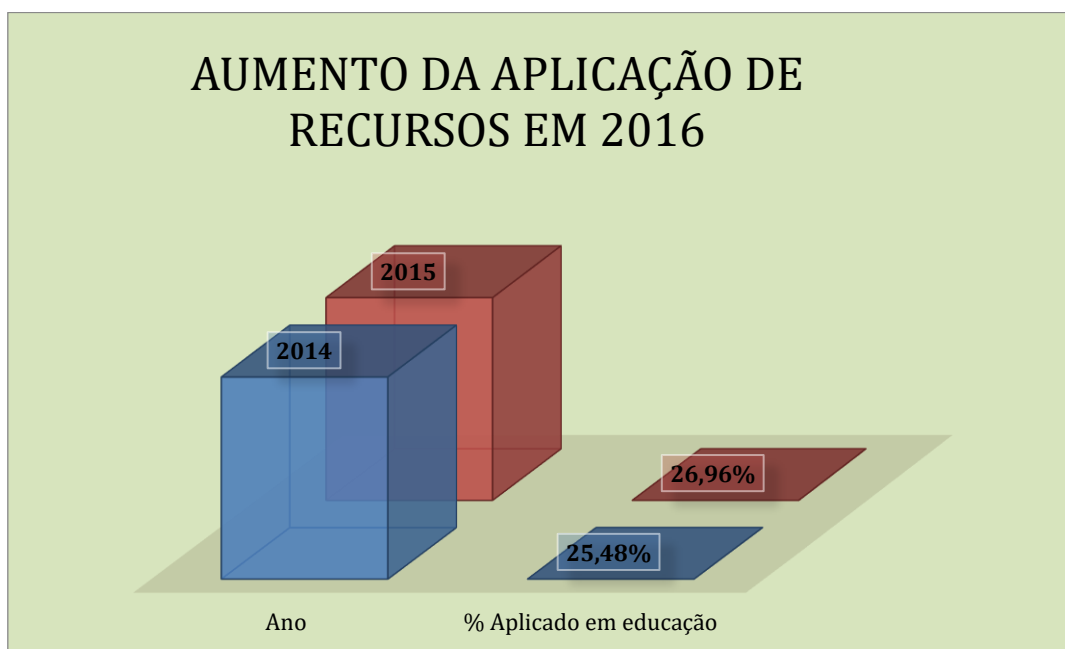
Além do cumprimento do limite constitucional, foi aplicado 1,48% a mais em comparação ao ano anterior (2014). Dando continuidade à análise, também foi verificado o percentual aplicado no ano de 2016, conforme quadro o 13 abaixo apresentado.

**Quadro 13:** Aplicação de recursos em educação em 2016

Aplicação de recursos em educação 2016		
Total das despesas para fins do limite	R\$ 1.010.163.061,23	$\times 100 = 27,61\%$
Total das Receitas Realizadas do Município	R\$ 3.659.344.760,27	

Fonte: SANTOS, 2018.

No ano de 2016 o município de Salvador aplicou 27,61% de recursos em educação, sendo assim, cumprindo com o dispositivo constitucional de aplicação de 25% dos recursos em educação. Nota-se que houve um aumento de 0,65% com relação ao ano anterior (2015).

**Gráfico 5:** Aumento da aplicação de recursos em 2016

Fonte: SANTOS, 2018.

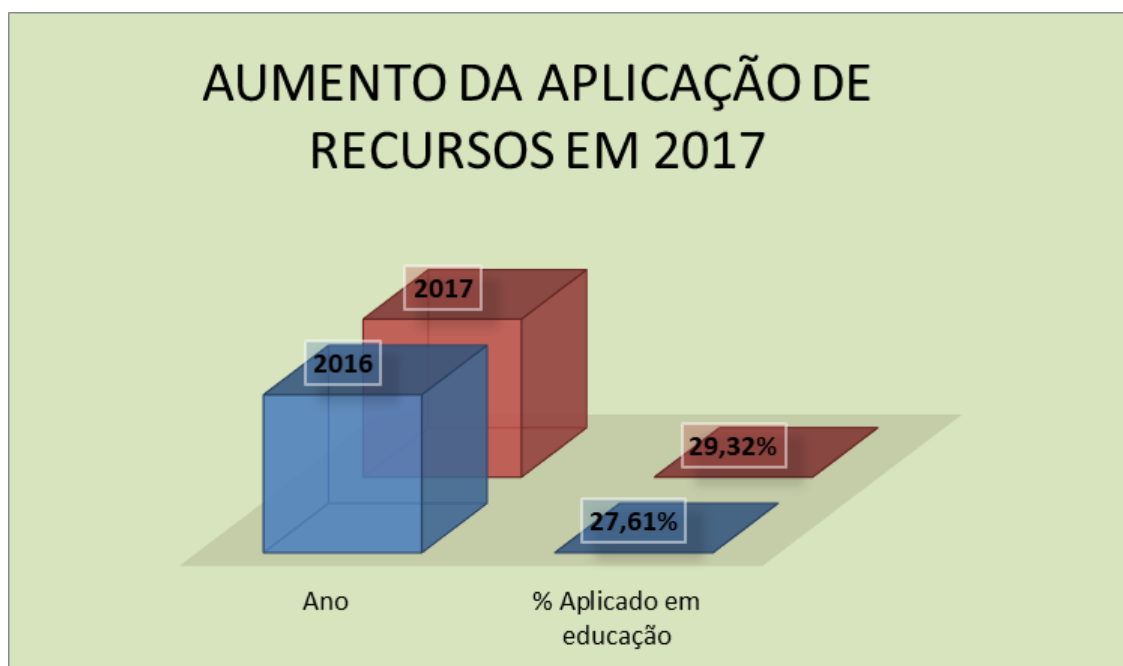
O município de Salvador cumpriu com a determinação legal e de acordo com os dados apresentados, havendo uma aplicação superior ao estabelecido pela CF/88. Já em 2017, sendo este o último ano de análise proposto por este trabalho científico.

**Quadro 14:** Aplicação de recursos em educação em 2017

<b>Aplicação de recursos em educação 2017</b>		
Total das despesas para fins do limite	R\$ 1.080.241.685,04	$\times 100 = 29,32\%$
Total das Receitas Realizadas do Município	R\$ 3.684.843.537,11	

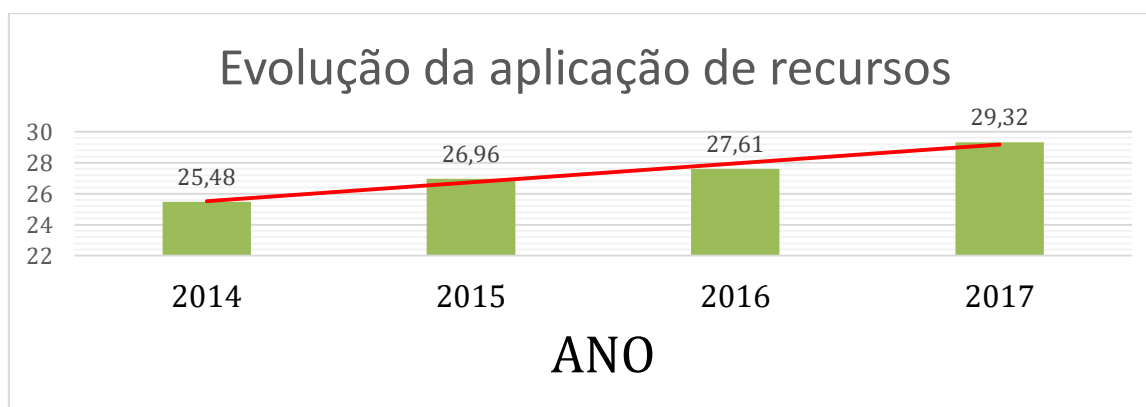
Fonte: SANTOS, 2018.

De acordo com o quadro 14, em 2017 o município de Salvador também cumpriu com o limite mínimo constitucional e ainda aplicou 1,71% acima do mínimo exigido.

**Gráfico 6:** Aumento da aplicação de recursos em 2017

Fonte: SANTOS, 2018.

O município de Salvador merece destaque positivo ao atender o limite constitucional de aplicação de 25% dos recursos em educação, durante o período de análise. Nota-se também que houve um crescimento na aplicação desses recursos em educação, conforme Quadro 11.

**Gráfico 7:** Evolução da aplicação de recursos

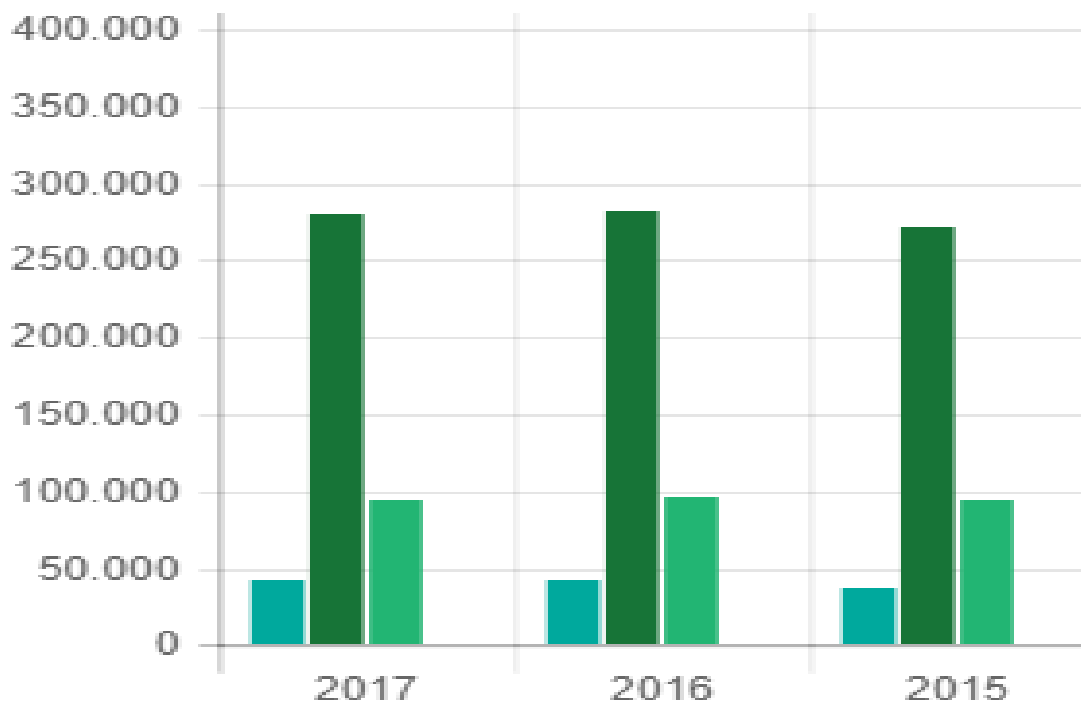
Fonte: RREO.

Sendo assim, no período de análise, o município de Salvador obedeceu ao dispositivo legal de aplicação de no mínimo 25% da receita proveniente de impostos e de transferências em educação.

A título de informação adicional, foi verificado no IBGE alguns dados que podem ser justificativas relevantes para o aumento na aplicação de recursos em

educação durante o período de 2014 a 2017. O gráfico 7 apresentado abaixo, demonstra o índice de matrículas no município de Salvador de acordo com a classificação de ensino apresentada na Tabela 1 (Ensino: etapas de ensino, abrangência e responsabilidade).

**Gráfico 8: Matrículas**



**Matrículas** ( Unidade: matrículas )

Ensino pré-escolar    Ensino fundamental    Ensino médio

Fonte: IBGE, adaptado.

Conforme o gráfico 8, o índice de matrículas no município de Salvador aumentou, sendo necessário um estudo mais aprofundado para verificar se este fator contribuiu com o aumento dos recursos aplicados em educação durante o período analisado.

#### 4.3 PARECER DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA

O controle externo é de suma importância para validação e acompanhamento da gestão pública, sendo possível detectar possíveis desvios

ou problemas, possibilitando assim a tomada de medidas preventivas de modo ao alcance das diretrizes, objetivos e metas da administração pública.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM/BA é responsável por orientar e fiscalizar a gestão dos recursos públicos municipais do Estado da Bahia, a fim de fortalecer o controle social. A CF/88 em seu artigo 70, estabelece o controle externo e interno dos órgãos públicos.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.”

Para este trabalho científico, o órgão de controle externo responsável pela análise e emissão de parecer das contas anuais do município de Salvador é o TCM/BA.

As contas anuais da Prefeitura de Salvador no exercício de 2014, referente aplicação de recursos em educação por decisão do TCM/BA, foram aprovadas. Segundo exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo e sobre os registros constantes do Sistema de Gestão e Auditoria – SIGA, o percentual aplicado em educação pelo município de Salvador no exercício de 2014 foi de 25,52%, sendo assim, maior do que o percentual apresentado no RREO, anexo 8 que foi de 25,48%, de qualquer forma houve o cumprimento do limite constitucional.

No exercício de 2015, o TCM/BA também aprovou as contas da Prefeitura de Salvador referente aplicação de recursos em educação. Novamente segundo exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo e o SIGA, o percentual aplicado em educação foi maior do que o apresentado no RREO, anexo 8, que foi de 26,93% e o apurado pelo TCM/BA 28,26%, ainda assim, houve o cumprimento do limite constitucional.

No exercício de 2016, o TCM/BA também aprovou as contas da Prefeitura de Salvador referente aplicação de recursos em educação. Entretanto, neste exercício, o percentual divulgado no RREO foi de 27,61% e de acordo com os exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo e o SIGA, o percentual aplicado em educação pelo município de Salvador foi de 27,23%,



sendo assim, inferior ao apresentado no RREO, porém, houve o cumprimento do limite constitucional.

O TCM/BA, na data de análise desse trabalho científico, ainda não divulgou o parecer de análise das contas anuais da Prefeitura de Salvador do exercício de 2017, não sendo possível validar as informações apresentadas no RREO – anexo 8 de 2017, apresentado pela Prefeitura de Salvador.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo central abordado neste trabalho científico foi relacionado a aplicação de recursos em educação do município de Salvador, no período de 2014 a 2017, conforme limite mínimo constitucional. Com base nas informações coletadas e na análise dos dados, além dos pareceres das contas anuais emitidos pelo TCM/BA, é possível concluir que o município de Salvador cumpriu durante o período de análise com o art. 212 da CF/88 que fixa um percentual de 25% de aplicação de recursos provenientes da arrecadação de impostos e transferências em educação na esfera municipal.

Através da análise do RREO - anexo 8, foi possível identificar que o limite constitucional com educação estabelecido pela CF/88 foi cumprido nos anos de 2014, tendo o seu percentual aplicado de 25,48%, em 2015 respectivamente, com o percentual de 26,93%, em 2016 também houve o cumprimento do percentual com 27,61% e em 2017 consecutivamente com 29,32%. Sendo assim, houve uma aplicação de recursos em educação acima do limite constitucional em todos os anos desse estudo.

O município de Salvador merece destaque positivo ao atender o limite constitucional de aplicação de 25% dos recursos em educação, durante o período de análise. Nota-se também que houve um crescimento na aplicação desses recursos em educação, conforme apresentado no RREO de 2014 para 2017, houve um aumento de 3,84% de aplicação de recursos em educação.

Além da análise dos RREO's, também houve a análise dos pareceres das contas anuais da Prefeitura de Salvador, emitidos pelo TCM/BA que é responsável por orientar e fiscalizar a gestão dos recursos públicos municipais do Estado da Bahia, a fim de fortalecer o controle social.

Durante o período de análise o TCM/BA aprovou todas as contas relacionadas a educação da Prefeitura de Salvador, relacionadas a aplicação de recursos com educação em cumprimento ao limite constitucional. No entanto, de acordo com os exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo e o SIGA em foi verificado que houve uma divergência entre o percentual divulgado no RREO. Em 2014, o percentual aplicado em educação apresentado no RREO, anexo 8 foi de 25,48%, no entanto, pelo TCM/BA foi de 25,52%, sendo assim, maior do que o percentual apresentado no RREO. Em 2015, o percentual aplicado em educação foi maior do que o apresentado no RREO,

anexo 8, que foi de 26,93% e o apurado pelo TCM/BA 28,26%. Em 2016, o percentual divulgado no RREO foi de 27,61% e de acordo com os exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo e o SIGA, o percentual aplicado em educação pelo município de Salvador foi de 27,23%, sendo assim, inferior ao apresentado no RREO, porém, houve o cumprimento do limite constitucional. Em 2017, O TCM/BA, na data de análise desse trabalho científico, ainda não divulgou o parecer de análise das contas anuais da Prefeitura de Salvador do exercício de 2017, não sendo possível validar as informações apresentadas no RREO – anexo 8.

Apesar das divergências apresentadas no RREO em confronto com o parecer emitido pelo TCM/BA, em todos os anos desse estudo, as contas da Prefeitura de Salvador foram aprovadas pelo TCM/BA e cumpriram o limite constitucional de aplicação de 25% dos recursos provenientes de receitas de impostos e transferências em educação.

Durante a etapa de coleta dos dados, não houveram limitações na pesquisa, tendo em vista que as informações coletadas são de fácil acesso na internet, entretanto, o único fator limitante foi referente ao ano de 2017, pois, o parecer TCM/BA não foi divulgado durante o período de coleta dos dados. Com relação aos REEO's, foram extraídos do Portal da Transparência Salvador e os pareceres das contas anuais emitidos pelo TCM/BA, foram extraídos do próprio site do TCM/BA.

Como sugestão para pesquisas futuras, verificar se o percentual de 25% aplicação de recursos em educação estabelecido na CF/88 atende o município de Salvador, além de analisar indicadores de qualidade do ensino.

Em suma, apesar do município de Salvador cumprir com o limite constitucional durante o período de análise, existem outras variáveis que vão além do cumprimento de um percentual, tais como, fatores externos, bem como, a forma como estes recursos são aplicados de modo a proporcionar uma educação de qualidade.

## 6 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I.; ARRUDA, D., **Contabilidade pública: da teoria à prática**. ed. 02. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE, N. A., **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 6.ed, São Paulo: Atlas, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Brasília, 05 de Outubro de 1988. Disponível em :<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 mai. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 2016/NBCTSPEC. - **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Disponível em: Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1129.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1129.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2018.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. **Fundeb**. Disponível em :<<http://www.fnde.gov.br/financiamento/fundeb>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama Salvador**. Disponível em :<<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ba/salvador/panorama>>. Acesso em: 05 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320/64 de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)> Acesso em: 15 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.394/96 de 20 de Dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm)> Acesso em: 01 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 15 nov. 2018.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G., **Contabilidade Pública. Integrando União, Estados e Municípios: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. ed. 03 São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses variáveis e metodologia jurídica**, ed. 06, São Paulo. Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, ed. 07, Brasília. 2017. Disponível em:<

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 10 out. 2018.

PISCITELLI, Roberto Boccacio. **Contabilidade Pública**, ed. 01 Campinas. Atlas, 1999.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA SALVADOR. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <

<http://www.transparencia.salvador.ba.gov.br/Modulos/LRF.aspx>>. Acesso em: 01 out. 2018.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Portal MEC Fundeb**. Ministério da educação. Disponível em:< <http://portal.mec.gov.br/fundeb-sp-1090794249>>. Acesso em: 18 out 2018.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Plano Nacional Educação**. Disponível em:< <http://pne.mec.gov.br/perguntas-frequentes>>. Acesso em: 10 out. 2018.

Rúdio, Fraz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**, ed. 01, São Paulo: Vozes, 1999.

PALUDO, A. V., **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e LRF**, ed. 08, São Paulo: Método: 2018.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Emile ou de l'éducation**, ed. 01 São Paulo: Garnier, 1966.

TESOURO NACIONAL. **Manual dos Demonstrativos Fiscais**. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em: 01 out. 2018.

TESOURO NACIONAL. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**. Disponível em:< <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/relatorio-resumido-deexecucao-orcamentaria>>. Acesso em: 10 out. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA.

**Pareceres**                    **Contas**                    **Anuais.**                    Disponível                    em:

<<https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/decisoes/contas-anuais/>>.

Acesso em: 01 out. 2018.









## Manutenção e desenvolvimento do ensino 2016



MUNICÍPIO DO SALVADOR

SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA

DIRETORIA GERAL DO TESOURO MUNICIPAL - COORDENADORIA DE CONTABILIDADE

RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE

ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

JANEIRO A DEZEMBRO DE 2016

RREO - Anexo 8 (LDB, Art. 72)

Em Reais

RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS (caput do art. 212 da Constituição)	PREVISÃO DO ENSINO		RECEITAS REALIZADAS		%					
	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (e)	Até o Bimestre (b)	(c) = (b/a) x 100						
1- RECEITA DE IMPOSTOS	2.095.174.000,00	2.095.174.000,00	1.947.274.027,72		92,94%					
1.1- Receita Resultante do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU	678.275.000,00	678.275.000,00	598.186.020,50		88,19%					
1.1.1- IPTU	614.181.000,00	614.181.000,00	531.569.373,66		86,55%					
1.1.2- Multas Juros de Mora e Outros Encargos do IPTU	14.448.000,00	14.448.000,00	19.81.293,41		134,84%					
1.1.3- Dívida Ativa do IPTU	41.371.000,00	41.371.000,00	40.261.653,89		97,32%					
1.1.4- Multas, Juros de Mora, Atualização Monetária e Outros Encargos da Dívida Ativa do IPTU	8.275.000,00	8.275.000,00	6.873.699,54		83,07%					
1.2- Receita Resultante do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos - ITUV	217.493.000,00	217.493.000,00	180.966.826,69		83,21%					
1.2.1- ITUV	213.307.000,00	213.307.000,00	175.826.286,07		82,43%					
1.2.2- Multas Juros de Mora e Outros Encargos do ITUV	2.377.000,00	2.377.000,00	1.176.238,40		49,48%					
1.2.3- Dívida Ativa do ITUV	1.327.000,00	1.327.000,00	3.421.240,11		257,82%					
1.2.4- Multas, Juros de Mora, Atualização Monetária e Outros Encargos da Dívida Ativa do ITUV	482.000,00	482.000,00	543.062,11		112,87%					
1.3- Receita Resultante do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS	1.008.735.000,00	1.008.735.000,00	940.208.023,95		94,10%					
1.3.1- ISS	970.041.000,00	970.041.000,00	891.685.450,15		91,92%					
1.3.2- Multas Juros de Mora e Outros Encargos do ISS	11.148.000,00	11.148.000,00	13.710.890,96		122,99%					
1.3.3- Dívida Ativa do ISS	22.638.000,00	22.638.000,00	37.626.424,55		166,21%					
1.3.4- Multas, Juros de Mora, Atualização Monetária e Outros Encargos da Dívida Ativa do ISS	4.908.000,00	4.908.000,00	6.185.258,29		126,02%					
1.4- Receita Resultante do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	190.671.000,00	190.671.000,00	218.913.156,58		114,81%					
1.4.1- IRRF	190.671.000,00	190.671.000,00	218.913.156,58		114,81%					
2- RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS	1.681.996.000,00	1.681.996.000,00	1.712.070.732,55		101,84%					
2.1- Cota-Parte FPM	748.908.000,00	748.908.000,00	832.213.350,22		111,12%					
2.1.1- Parcela referente à CF, art. 159, I, alínea b	715.036.000,00	715.036.000,00	777.017.273,47		108,67%					
2.1.2- Parcela referente à CF, art. 159, I, alínea d	33.872.000,00	33.872.000,00	55.196.076,75		162,95%					
2.2- Cota-Parte ICMS	719.997.000,00	719.997.000,00	677.496.824,10		94,10%					
2.3- ICMS-Desoneração - LC nº 877/1996	2.920.000,00	2.920.000,00	4.852.846,20		166,19%					
2.4- Cota-Parte IPH-Exportação	8.872.000,00	8.872.000,00	5.869.987,26		66,16%					
2.5- Cota-Parte ITR	92.000,00	92.000,00	6.514,55		7,08%					
2.6- Cota-Parte IPVA	200.306.000,00	200.306.000,00	191.631.210,22		95,67%					
2.7- Cota-Parte IOF-Ciuro	1.000,00	1.000,00	-		0,00%					
<b>3- TOTAL DA RECEITA DE IMPOSTOS (1 + 2)</b>	<b>3.776.269.000,00</b>	<b>3.776.269.000,00</b>	<b>3.659.344.760,27</b>		<b>96,80%</b>					
<b>RECEITAS ADICIONAIS PARA O FINANCIAMENTO DO ENSINO</b>										
		PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (e)	RECEITAS REALIZADAS	Até o Bimestre (b)	(c) = (b/a) x 100				
4- RECEITA DA APLICAÇÃO FINANCEIRA DE OUTROS RECURSOS DE IMPOSTOS VINCULADOS AO ENSINO										
5- RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS DO FNDE										
5.1- Transferências do Salário-Educação										
5.2- Transferências Diretas - PDDE										
5.3- Transferências Diretas - PNAE										
5.4- Transferências Diretas - PNATE										
5.5- Outras Transferências do FNDE										
5.6- Aplicação Financeira dos Recursos do FNDE										
6- RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS										
6.1- Transferências de Convênios										
6.2- Aplicação Financeira dos Recursos de Convênios										
7- RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO										
8- OUTRAS RECEITAS PARA FINANCIAMENTO DO ENSINO										
<b>9- TOTAL DAS RECEITAS ADICIONAIS PARA FINANCIAMENTO DO ENSINO (4 + 5 + 6 + 7 + 8)</b>		<b>46.920.000,00</b>	<b>47.440.700,00</b>	<b>38.131.695,90</b>		<b>80,38%</b>				
<b>FUNDEB</b>										
		PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (e)	RECEITAS REALIZADAS	Até o Bimestre (b)	(c) = (b/a) x 100				
10- RECEITAS DESTINADAS AO FUNDEB										
10.1- Cota-Parte FPM Destinada ao FUNDEB - (20% de 2.1.1)										
10.2- Cota-Parte ICMS Destinada ao FUNDEB - (20% de 2.2)										
10.3- ICMS-Desoneração Destinada ao FUNDEB - (20% de 2.3)										
10.4- Cota-Parte IPH-Exportação Destinada ao FUNDEB - (20% de 2.4)										
10.5- Cota-Parte ITR Destinada ao FUNDEB - (20% de 2.5)										
10.6- Cota-Parte IPVA Destinada ao FUNDEB - (20% de 2.6)										
11- RECEITAS RECEBIDAS DO FUNDEB										
11.1- Transferências de Recursos do FUNDEB										
11.2- Complementação da Unidade do FUNDEB										
11.3- Receita de Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB										
<b>12- RESULTADO LÍQUIDO DAS TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB (11.1 - 10)</b>		<b>(3.716.000,00)</b>	<b>(3.716.000,00)</b>	<b>(23.728,75)</b>		<b>0,64%</b>				
[SE RESULTADO LÍQUIDO DA TRANSFERÊNCIA (12) > 0] = ACRESCIMO RESULTANTE DAS TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB										
[SE RESULTADO LÍQUIDO DA TRANSFERÊNCIA (12) < 0] = DECRESCIÇÃO RESULTANTE DAS TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB										
DESPESAS DO FUNDEB		DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS	Até o Bimestre (f)	(g) = (f/d) x 100	DESPESAS LIQUIDADAS	Até o Bimestre (h)	(i) = (g/d) x 100	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (j)
13- PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO										
13.1- Com Educação Infantil										
13.2- Com Ensino Fundamental										
14- OUTRAS DESPESAS										
14.1- Com Educação Infantil										
14.2- Com Ensino Fundamental										
<b>15- TOTAL DAS DESPESAS DO FUNDEB (13 + 14)</b>		<b>458.579.000,00</b>	<b>471.877.816,00</b>	<b>451.174.417,01</b>	<b>95,77%</b>		<b>437.174.417,01</b>	<b>95,77%</b>	<b>14.000.000,00</b>	
<b>16- RESTOS A PAGAR INSCRITOS NO EXERCÍCIO SEM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA DE RECURSOS DO FUNDEB</b>										
16.1- FUNDEB 60%						-				
16.2- FUNDEB 40%						-				
17- DESPESAS CUSTEADAS COM O SUPERÁVIT FINANCEIRO, DO EXERCÍCIO ANTERIOR, DO FUNDEB						-				
17.1- FUNDEB 60%						-				
17.2- FUNDEB 40%						-				
<b>18- TOTAL DAS DEDUÇÕES CONSIDERADAS PARA FINS DE LIMITE DO FUNDEB (16 + 17)</b>										
<b>INDICADORES DO FUNDEB</b>										
19- TOTAL DAS DESPESAS DO FUNDEB PARA FINS DE LIMITE (16 - 18)										
19.1- Mínimo de 60% do FUNDEB na Remuneração do Magistério* (13 - (16.1 + 17.1)) / (11) x 100 %										
19.2- Máximo de 40% em Despesas com MDE, que não Remuneração do Magistério (14 - (16.2 + 17.2)) / (11) x 100 %										
19.3- Máximo de 5% não Aplicado no Exercício (100 - (19.1 + 19.2)) %										
<b>CONTROLE DA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS NO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE</b>										
20- RECURSOS RECEBIDOS DO FUNDEB EM 2015 QUE NÃO FORAM UTILIZADOS										12.264.189,98
21- DESPESAS CUSTEADAS COM O SALDO DO ITEM 20 ATÉ O 1º TRIMESTRE DE 2016*										-
<b>MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - DESPESAS CUSTEADAS COM A RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS E RECURSOS DO FUNDEB</b>										
		PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (e)	RECEITAS REALIZADAS						
22- IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS DESTINADAS À MDE (25% de 3)*		944.067.250,00	944.067.250,00	914.836.190,07						
		DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS	Até o Bimestre (f)	(g) = (f/d) x 100	DESPESAS LIQUIDADAS	Até o Bimestre (h)	(i) = (g/d) x 100	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (j)
23- EDUCAÇÃO INFANTIL										
23.1- Creche										
23.1- Creche		164.661.870,00	177.531.502,38	173.766.132,42	98,04%		171.789.460,41	96,53%		1.976.872,01
		49.155.302,50	53.824.263,89	52.520.147,47	97,94%		51.971.399,72	96,92%		548.747,75





## PRESTAÇÃO ANUAL DE CONTAS

Processo TCM/BA nº 08171-15 - exercício 2014

### 6.1 - EDUCAÇÃO

#### 6.1.1 - APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO

O art. 212 da Constituição da República Federativa do Brasil determina aos Municípios a aplicação de 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Dos exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo sobre a documentação de despesa que foi apresentada e sobre os registros constantes do Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA, foram consideradas as despesas pagas e as liquidadas até 31 de dezembro do exercício, inscritas em Restos a Pagar, com existência dos correspondentes saldos financeiros, no montante de R\$ 957.203.992,16, em observância ao art. 212 da CRFB. Considerada a Receita Corrente Líquida, ficaria caracterizada a aplicação do percentual de 25,49% (vinte e cinco vírgula quarenta e nove por cento). Dito valor, após acurada análise da defesa final, como explicitado no item 12, alínea “i” infra, passou a **R\$958.400.734,70** (novecentos e cinquenta e oito milhões, quatrocentos mil e setecentos e trinta e quatro reais e setenta centavos), elevado o percentual para **25,52%** (vinte e cinco vírgula cinquenta e dois por cento). De qualquer maneira, restou **cumprido** o mandamento constitucional.

## PRESTAÇÃO ANUAL DE CONTAS

Processo TCM nº 02310e16 - exercício 2015

### 8.1 - Educação

#### 8.1.1 - Aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

O art. 212 da Constituição da República Federativa do Brasil determina aos Municípios a aplicação de **25%** (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Dos exames efetuados pela Inspeção Regional de Controle Externo sobre a documentação de despesa que foi apresentada e registros constantes do Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA, foram consideradas as despesas pagas e as liquidadas até 31 de dezembro do exercício, inscritas em Restos a Pagar, com os correspondentes saldos financeiros, as quais atingiram o montante de **R\$1.030.111.962,10** (um bilhão, trinta milhões, cento e onze mil, novecentos e sessenta e dois reais e dez centavos), que corresponde a **28,26%** (vinte e oito vírgula vinte e seis por cento) da receita do Município resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências. Visto que o percentual encontrado é superior ao limite mínimo estabelecido no comando constitucional, qual seja, 25% (vinte e cinco por cento), o Município **cumpre** o disposto no artigo 212 da Carta Federal.

Vale ressaltar que o percentual aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino, em 2014, atingiu 25,52% (vinte e cinco vírgula cinquenta e dois por cento) das receitas aludidas pelo art. 212, CFRB.



Processo TCM nº 07497e17

Exercício Financeiro de 2016 - exercício 2016

## **11.1 - Educação**

### **11.1.1 - Aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino**

O art. 212 da Constituição da República Federativa do Brasil determina aos Municípios a aplicação de 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Dos exames efetuados pela Inspetoria Regional de Controle Externo sobre a documentação de despesa que foi apresentada e registros constantes do Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA, foram consideradas as despesas pagas e as liquidadas até 31 de dezembro do exercício, inscritas em Restos a Pagar, com os correspondentes saldos financeiros, as quais atingiram o montante de **R\$1.133.795.034,68** (um bilhão, cento e trinta e três milhões, setecentos e noventa e cinco mil, trinta e quatro Reais e sessenta e oito centavos), que corresponde a **27,23%** (vinte e sete vírgula vinte e três por cento) da receita do Município resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências. Visto que o percentual encontrado é superior ao limite mínimo estabelecido no comando constitucional, qual seja, 25% (vinte e cinco por cento), o Executivo Municipal **cumpre** o disposto no artigo 212 da Carta Federal.

Vale ressaltar que o percentual aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino, em 2015, atingiu 28,26% (vinte e oito vírgula vinte e seis por cento) das receitas aludidas pelo art. 212, CFRB.

## Apêndice

LEVANTAMENTO DE DADOS: RELATÓRIO RESUMIDO PÚBLICADO PELA PREFEITURA MUNICIPAL DE SALVADOR - PERÍODO DE 2014 Á 2017.							
	(A)	(B) 25%	(C)	(D)	(E)	(C+D-E)	(B-F)
Ano	Total das Receitas Realizadas do Município	Impostos e Transferências destinadas à MDE ( 25%)	Despesas Com ações Típicas de MDE - (Educação Infantil e Ensino	Restos a pagar não processado	* Deduções consideradas para fins do limite constitucional	Total de Despesas para fins do limite	Diferença ( Aplicado a maior)
2014	3.336.021.120,77	834.005.280,19	955.968.558,08	4.257.009,21	110.126.706,25	850.098.861,04	16.093.580,85
2015	3.441.824.498,04	860.456.124,51	1.040.161.360,87	1.869.092,71	115.044.781,46	926.985.672,12	66.529.547,61
2016	3.659.344.760,27	914.836.190,07	1.125.258.458,31	14.751.283,63	129.846.680,71	1.010.163.061,23	95.326.871,16
2017	3.684.843.537,11	921.210.884,28	1.158.286.413,81	2.815.287,73	80.860.016,50	1.080.241.685,04	159.030.800,76
	<b>14.122.033.916,19</b>	<b>3.530.508.479,05</b>	<b>4.279.674.791,07</b>	<b>23.692.673,28</b>	<b>435.678.184,92</b>	<b>3.867.469.279,43</b>	<b>336.980.800,38</b>

	2014	2015	2016	2017	TOTAL
		3.441.824.498,04	3.659.344.760,27	3.684.843.537,11	10.786.012.795,42
Impostos e Transferências destinadas à MDE ( 25%)	834.005.280,19	860.456.124,51	914.836.190,07	921.210.884,28	3.530.508.479,05
Despesas Com ações Típicas de MDE - (Educação Infantil e	955.968.558,08	1.040.161.360,87	1.125.258.458,31	1.158.286.413,81	4.279.674.791,07
Restos a pagar não processado	4.257.009,21	1.869.092,71	14.751.283,63	2.815.287,73	23.692.673,28
* Deduções consideradas para fins do limite constitucional	110.126.706,25	115.044.781,46	129.846.680,71	80.860.016,50	435.678.184,92
Total de Despesas para fins do limite		926.985.672,12	1.010.163.061,23	1.080.241.685,04	3.017.390.418,39
Diferença ( Aplicado a maior)	16.093.580,85	66.529.547,61	95.326.871,16	159.030.800,76	336.980.800,38
<b>Percentual aplicado superior ao limite constitucional (%)</b>	<b>25,48</b>	<b>26,93</b>	<b>27,61</b>	<b>29,32</b>	