

Os Manuais Orientadores da Contabilidade Pública e a Invisibilidade da Modalidade Educação Especial¹

Marileide Gonçalves França

Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Vitória/ES – Brasil

Vanessa Dias Bueno de Castro

Universidade de São Paulo (USP), São Paulo/SP – Brasil

Marcia Maurilio Souza

Universidade de São Paulo (USP), São Paulo/SP – Brasil

Rosângela Gavioli Prieto

Universidade de São Paulo (USP), São Paulo/SP – Brasil

Resumo

Este trabalho tem como objetivo analisar os manuais de orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2019-2020), do Sistema Integrado sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope) (2018) e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) (2008), em relação aos registros de despesas com a modalidade educação especial. Trata-se de pesquisa qualitativa com análise documental. Os resultados indicam que a ausência dos registros de despesas com a modalidade educação especial no Relatório Resumido de Execução Orçamentária foram decorrentes das orientações da STN aos sistemas de ensino dos entes federados. Ademais, fazem-se necessárias alterações nos mecanismos de registro dos dados referentes à educação especial nos demonstrativos de despesas dos sistemas oficiais, de modo a possibilitar o efetivo acompanhamento e controle da aplicação dos recursos destinados a essa modalidade de ensino.

Palavras-chave: Financiamento. Educação Especial. Manuais de Contabilidade Pública. Manual de Orientações do Usuário do Siope. Fundeb – Manual de Orientação.

The Guidance Manuals of Public Accounting and the Invisibility of the Special Education Modality

Abstract

This paper aims to analyze the guidance manuals of the National Treasury Secretariat (STN) (2019-2020), the Integrated System on Public Budgets in Education (Siope) (2018) and the Fund for Maintenance and Development of Basic Education and Appreciation of Education Professionals (Fundeb) (2008), in relation to the records of expenses with the special education modality. It is qualitative research with documentary analysis. The results indicate that the absence of the records of expenses with the special education modality in the Summary Report on Budgetary Execution were due to the guidelines of the STN to the education systems of the federated entities. Furthermore, changes are necessary in the mechanisms for recording data related to special education in the expense statements of the official systems, in order to enable effective monitoring and control of the application of resources destined for this type of education.

Keywords: Education Funding. Special Education. Public Accounting Manuals. Siope User Guidelines Manual. Fundeb - Guidance Manual.

¹ Agência financiadora: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes).

Los Manuales de Orientaciones de la Contabilidad Pública y la Invisibilización de la Modalidad de Educación Especial

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo analizar los manuales de orientación de la Secretaría do Tesouro Nacional (STN) (2019-2020), del Sistema Integrado sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope) (2018) y del Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) (2008), en relación a los registros de gastos con la modalidad de educación especial. Se trata de una investigación cualitativa con análisis de documentos. Los resultados indican que la ausencia de registro de gastos con la modalidad de educación especial en el Informe Resumido de Ejecución Presupuestaria resultó a partir de los lineamientos de la STN para los sistemas de enseñanza de los entes federativos. Además, se hacen necesarias alteraciones en los mecanismos de registro de los datos relacionados con la educación especial en las declaraciones de gastos de los sistemas oficiales, con el fin de posibilitar el efectivo seguimiento y control de la aplicación de los recursos destinados a esta modalidad de educación.

Palabras-clave: **Financiamiento. Educación especial. Manuales de Contabilidad Pública. Manual de Orientaciones para el usuario de Siope. Fundeb – Manual de Orientación.**

Introdução

O financiamento da educação especial no Brasil ainda se constitui um tema complexo, tanto no que se refere à sua gestão, no âmbito dos sistemas de ensino, como no desenvolvimento de pesquisas que buscam analisar as suas repercussões na garantia do direito à educação, às pessoas com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento (TGD) e altas habilidades/superdotação² no contexto da educação escolar.

Em relação à gestão dos recursos das modalidades de ensino, Viegas (2014), ao conhecer os efeitos da política atual no que diz respeito à dupla matrícula no atendimento educacional especializado no município de Cachoeirinha, Rio Grande do Sul (RS), concluiu, por meio das falas dos gestores, que os valores repassados pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) entravam na rubrica do ensino fundamental e da educação infantil, sem especificamente diferenciar a aplicação dos recursos para o atendimento educacional especializado. Esse aspecto também foi observado por Di Pierro (2012) na pesquisa de financiamento da educação de jovens e adultos, quando evidenciou que as despesas com essa modalidade estavam agregadas às das outras etapas de ensino, contribuindo para sua invisibilidade nas prestações de contas dos municípios.

No contexto da pesquisa sobre financiamento da educação especial, estudos têm mostrado as dificuldades no acesso aos dados, que muitas vezes estão agregados, como mostram França (2014), ao analisar a ação do poder público no provimento de recursos financeiros à educação especial na gestão do município de Vitória, Espírito Santo (ES); Pereira (2012), que investigou implicações do Fundeb na divisão de responsabilidades entre

² Doravante essas pessoas serão referidas como “elegíveis para atendimento pela modalidade educação especial”.

as esferas de governo, no que concerne ao financiamento e à oferta da educação básica nos municípios de João Pessoa e Cabedelo, na Paraíba (PB); e Soto et al. (2012), quando discutiram a origem dos recursos e despesas com essa modalidade de ensino em um município paulista e ressaltaram as diferentes formas de agregação das informações da educação especial, no que diz respeito aos informes fornecidos pelo município e pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope), fato que faz com que os dados dessa modalidade não estejam registrados nos relatórios constantes desse sistema do Ministério da Educação (MEC).

Davies (2013), ao discutir o controle de aplicação das verbas da educação, a partir das análises dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) de 2001 a 2008 e os procedimentos adotados por alguns tribunais de contas de estados e municípios, nas suas resoluções e relatórios de contas estaduais e municipais, verificou omissões, equívocos e inconsistências que resultaram em redução dos recursos legalmente devidos à educação. Assim, o autor apontou a fragilidade do controle social dos recursos da educação por esses órgãos.

Diante desse cenário, este trabalho possui a seguinte questão norteadora: quais orientações para o registro das despesas com a modalidade educação especial constam nos manuais da STN, do Siope e do Fundeb? Nesse sentido, objetivou-se analisar os referidos manuais de orientação, em relação aos registros de despesas com a modalidade educação especial. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de caráter documental (SEVERINO, 2016). Para tanto, foram analisados os Manuais de Demonstrativos Fiscais (MDF) da STN de 2019 e 2020; o Manual de Orientações do Usuário do Siope de 2018; e o Fundeb – Manual de Orientação de 2008, todos disponíveis online. Desses documentos, após sucessivas leituras, foram extraídos excertos significativos e representativos de ideias nucleares para responder à pergunta norteadora do artigo.

A seguir, serão apresentados aspectos da legislação brasileira em relação à educação especial, ao financiamento dessa modalidade de ensino e à fiscalização dos recursos públicos. Na sequência, serão analisados os manuais selecionados e por último serão expostas as considerações finais.

A Educação Especial e o Controle Social dos Recursos Públicos no Fundeb

A educação especial constitui direito público subjetivo assegurado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) às pessoas elegíveis para atendimento por essa modalidade de ensino. Na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB/1996 (BRASIL, 1996), foi estabelecida como modalidade de ensino, no Capítulo V, perpassando todos os níveis e modalidades de ensino. O art. 58 prevê:

§ 1º Haverá, quando necessário, serviços de apoio especializado, na escola regular, para atender às peculiaridades da clientela de educação especial.

§ 2º O atendimento educacional será feito em classes, escolas ou serviços especializados, sempre que, em função das condições específicas dos alunos, não for possível a sua integração nas classes comuns de ensino regular (BRASIL, 1996).

Desse modo, a Lei garante dois tipos de serviços, quais sejam, o de apoio especializado, de caráter complementar ou suplementar ao ensino comum, e o atendimento realizado em

classes, escolas ou serviços especializados. Reafirma também o seu compromisso em oferecer essa modalidade de ensino a partir do apoio técnico e financeiro às instituições privadas sem fins lucrativos, ressaltando a relação entre Poder Público e privado na história da educação especial, na política educacional e no financiamento público. Mas, ao mesmo tempo, o Estado assegura a ampliação do atendimento na rede regular de ensino, em classe comum, independentemente do apoio às instituições privadas, no âmbito da lei nacional brasileira sobre educação (BRASIL, 1996, art. 60, parágrafo único).

Em 2008, foi publicado o documento Política Nacional de Educação Especial na Perspectiva da Educação Inclusiva (BRASIL, 2008a), cujos princípios passaram a orientar os sistemas/redes de ensino para a organização de serviços e recursos de educação especial com o objetivo de promover respostas às necessidades de alunas/os elegíveis para atendimento por essa modalidade de ensino. No intuito de assegurar a sua implementação, foi aprovado o Decreto Presidencial de n.º 7.611 (BRASIL, 2011a), com a finalidade de garantir o compromisso da União na prestação de apoio técnico e financeiro aos sistemas públicos de ensino do Distrito Federal, dos estados e dos municípios, para o atendimento educacional especializado (AEE).

O Decreto n.º 7.611 também acrescenta dispositivo ao Decreto n.º 6.253 (BRASIL, 2007a, 2011a), que dispõe sobre o Fundeb, passando este a vigorar acrescido do seguinte artigo:

Art. 9º - A. Para efeito da distribuição dos recursos do FUNDEB, será admitida a dupla matrícula dos estudantes da educação regular da rede pública que recebem atendimento educacional especializado.

§1º A dupla matrícula implica o cômputo do estudante tanto na educação regular da rede pública, quanto no atendimento educacional especializado.

§2º O atendimento educacional especializado aos estudantes da rede pública de ensino regular poderá ser oferecido pelos sistemas públicos de ensino ou por instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos, com atuação exclusiva na educação especial, conveniadas com o Poder Executivo competente, sem prejuízo do disposto no art. 14 (BRASIL, 2007a).

Esse Decreto prevê que as matrículas dessas/es alunas/os sejam contabilizadas(os) duplamente no âmbito do Fundeb, quando matriculadas/os em classes comuns e no AEE, podendo este ser realizado na mesma escola que a/o aluna/o frequenta, em outra do seu entorno em salas de recursos multifuncionais ou por instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos, com atuação exclusiva em educação especial.

Cumpra destacar que o Fundeb³ se constitui como um fundo especial, de natureza contábil, administrado no âmbito estadual, formado por percentuais vinculados à receita proveniente da arrecadação de impostos do Distrito Federal, dos estados e municípios, e também por uma parcela de recursos da União, sempre que, no âmbito de cada estado, o valor por aluna/o não alcançar o mínimo definido nacionalmente a cada uma das etapas ou modalidades de ensino (BRASIL, 2006).

Além disso, garante-se com o Fundeb que a maior parte dos recursos vinculados à educação seja aplicada à educação básica, por meio de seu mecanismo de distribuição de

³ Criado pela Emenda Constitucional nº 53, regulamentado pela Lei nº 11.494 e pelo Decreto nº 6.253, em substituição ao Fundef, com vigência no período de 2007 a 2020 (BRASIL, 2007a; 2007b).

recursos com base no número de matrículas das diversas etapas e modalidades informado no censo escolar do ano anterior.

A distribuição de recursos também considera os fatores de ponderação, que é o peso ou percentual aplicado para “[...] as diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica [...]”, a partir do “[...] custo real da respectiva etapa e modalidade de educação básica, segundo estudos de custo realizados e publicados pelo Inep” (BRASIL, 2007b, art. 13, inc. I). Esses estão situados em uma escala entre 0,8 a 1,3 pontos⁴, tendo como referência o fator de ponderação 1,0, definido para a matrícula dos anos iniciais urbanos do ensino fundamental (BRASIL, 2018a). O valor mínimo por aluno/ano da educação especial passa a receber um peso ponderado 20% superior ao valor aluno/ano de referência, não tendo sofrido alterações no período de 2007 a 2019.

Nesse contexto, a modalidade educação especial encontra-se nos parâmetros operacionais e de distribuição dos recursos do Fundeb. Assim, as matrículas dessa modalidade, para fins de repasse do Fundeb, abrangem as das redes federais, estaduais, distrital, municipais e nas instituições conveniadas. Ressalta-se que as matrículas registradas nas instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos, conveniadas com estados, Distrito Federal e municípios são consideradas para distribuição dos recursos do Fundeb desde que comprovem os requisitos solicitados pela legislação; e que são computadas junto às matrículas do ente federativo responsável pelo convênio que se responsabiliza pelos repasses às instituições conveniadas, observando-se as cláusulas e condições dos respectivos convênios (BRASIL, 2008b).

Desse modo, embora o Fundeb tenha ampliado a sua abrangência, incluindo todas as etapas e modalidades da educação básica, os tipos de estabelecimentos e a jornada sobre as quais incidem as ponderações, elevando os recursos para a sua manutenção e seu funcionamento, sua regulamentação prevê a aplicação livre dos recursos, ou seja, “pode-se captar por uma etapa ou modalidade e gastar em outra” (SENA, 2008). Nesse sentido, não há garantias de que esses recursos estejam sendo destinados a todas as etapas e modalidades de ensino (FRANÇA; PRIETO, 2016).

Diante desse cenário, há a necessidade de discutir como ocorre o controle e o acompanhamento dos recursos do Fundo, especialmente dos relacionados às modalidades de ensino, posto ter menor nível de controle. De acordo com Bassi e Camargo (2010), foi a introdução do Fundeb no financiamento da educação básica brasileira que trouxe a oportunidade de retomar-se a ideia do controle social sobre o Estado, na medida em que sua legislação previa a criação de Conselhos de Acompanhamento e Controle Social (Cacs), em cada nível de governo, dos recursos do fundo, numa perspectiva de gestão educacional democrática. Essas disposições oferecem a base legal e a possibilidade de a sociedade exercer o controle democrático sobre os recursos e serviços educacionais prestados pelo Estado.

O Fundeb, de acordo com Camargo e Bassi (2008, p. 116), estabeleceu novos dispositivos para elevar o alcance dos Cacs no acompanhamento e controle social do Estado, no intuito de garantir maior autonomia no desempenho do seu papel fiscalizador, “[...] agora

⁴ O menor fator de ponderação 0,8 se refere à creche conveniada em tempo parcial e Educação de Jovens e Adultos e, o maior, de 1,3, corresponde à creche pública em tempo integral, pré-escola integral, ensino fundamental integral, ensino médio urbano, ensino médio no campo e ensino médio integrado à educação profissional (BRASIL, 2018a).

ampliado por uma função de supervisão da elaboração do orçamento anual da educação, entre outras medidas”. Assim, segundo a Lei n.º 11.494 (BRASIL, 2007b), no caput do art. 24, os Cacs têm como atribuições o acompanhamento e o controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do fundo; e o §§ 9º e 13º indicam supervisionar o Censo Escolar e a elaboração da proposta orçamentária; e acompanhar a aplicação dos recursos federais transferidos à conta do Programa Nacional ao Transporte Escolar (Pnate) e do Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para atendimento à Educação de Jovens e Adultos (Peja), além do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), respectivamente. Cabe salientar que, no art. 24, §7º, foi assegurada a autonomia dos Cacs: “Os conselhos atuarão com autonomia, sem vinculação ou subordinação institucional ao Poder Executivo local e serão renovados periodicamente ao final de cada mandato dos seus membros [...]”; bem como elencadas várias medidas relativas aos critérios de composição dos conselhos, ao processo eletivo dos conselheiros e aos impedimentos de participação que buscam possibilitar uma atuação mais autônoma e independente. Nesse sentido, a legislação, ao garantir um espaço público com participação popular no controle das verbas aplicadas à manutenção do ensino, possibilita a constituição de uma gestão democrática dos recursos da educação em cada esfera administrativa, visto que

[...] um conselho organizado de modo autônomo, constituído democraticamente, com representação de movimentos sociais, que fiscalize todos os recursos da educação, que possa ter um caráter propositivo ou gestor e sustentado pela administração pública pode vir a ter condições de exercer um efetivo e ativo controle social (CAMARGO; BASSI, 2008, p. 117).

Davies (2015) defende que os conselhos possuem um potencial democrático limitado, pelo fato de serem mais estatais do que sociais, em decorrência da maior participação de representantes do Estado do que da sociedade, como é o caso do Conselho Federal do Fundeb, no qual, do total de 14 membros, apenas cinco são representantes indicados pela sociedade civil. Nos conselhos estaduais ocorre uma organização similar, sendo também cinco representantes da sociedade, de um total de 12 membros. O autor destaca que apenas em âmbito municipal o conselho possui um caráter mais social do que estatal, haja vista que sete dos nove membros são representantes da sociedade.

Na legislação brasileira, há normas gerais que orientam a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, do Distrito Federal, dos estados e dos municípios, na tentativa de assegurar a transparência, o controle e a fiscalização dos recursos públicos. A Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) assim estabelece:

Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras atribuições, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

Art. 112. Para cumprimento do disposto no artigo precedente, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal remeterão ao mencionado órgão, até 30 de abril, os orçamentos do exercício, e até 30 de junho, os balanços do exercício anterior.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n.º 101 (BRASIL, 2000), no capítulo IX, “Da transparência, controle e fiscalização”, encontram-se os mecanismos utilizados para garantir a transparência da gestão fiscal:

Art. 48 São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Art. 49 As contas apresentadas pelo Chefe do poder executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo poder Legislativo e no órgão Técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. [...]

Art. 51 O Poder executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I- Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;
II- Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida imobiliária (BRASIL, 2000).

Cabe ressaltar ainda o que prevê a Lei nº 12.527 (BRASIL, 2011b), que regula o acesso às informações dos órgãos públicos dos entes federados, conhecida como a “Lei da Transparência”:

Art. 8º - É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

§ 1º Na divulgação das informações a que se refere o *caput*, deverão constar, no mínimo:

I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público;

II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros;

III - registros das despesas;

IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados;

V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e

VI - resposta a perguntas mais frequentes da sociedade.

§ 2º Para cumprimento do disposto no *caput*, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet) (BRASIL, 2011b).

A STN, vinculada ao Ministério da Fazenda, foi criada em 10 de março de 1986 para configurar-se como órgão central dos sistemas de administração financeira e de contabilidade federal. Por meio da integração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo, ela produz informações gerenciais da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, para fins de transparência e controle da gestão fiscal.

Após a criação da STN, outras ações vêm sendo agregadas para a melhoria da contabilidade pública no Brasil.

Nos anos 2000 surgiram novas ações em prol da modernização e da austeridade na contabilidade e na gestão das finanças públicas, destacando-se a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (2000) (LRF), o início do processo de convergência

das práticas de contabilidade do setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade em (2008), bem como a edição da Lei Complementar 131/2009, popularmente conhecida como Lei da Transparência (BRASIL, 2020, p. 5).

Contudo, como atenta Nascimento (2012, p. 32), a coleta de dados orçamentários e financeiros no Brasil deve ser feita com cautela, considerando que as informações são ainda incipientes e contraditórias:

A maioria dos dados disponíveis nos diferentes sites utiliza-se de metodologias distintas, agrega receitas e despesas sem especificações claras, nas quais não é possível descobrir quais os critérios utilizados para a contabilização e o que de fato está agregado, sendo que, por vezes, não possuem séries históricas ou são coletados diferentemente ano a ano, o que impossibilita tal análise, além de serem publicados e republicados para correções contábeis sem indicações de atualizações, entre outras coisas.

Entretanto, evidencia-se que, nas últimas décadas, houve um esforço do Estado brasileiro para coletar, processar, disseminar e tornar públicas as informações referentes às verbas da educação dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e da União, como apontado por Araújo (2012). Assim, verifica-se a importância de analisarem-se as orientações fornecidas pelos Manuais da STN, Siopex e Fundeb aos entes federados para os registros de despesas com a modalidade educação especial.

Orientações para os Registros das Despesas da Educação Especial: o que dizem os manuais?

A STN, desde 2007, vem criando, por meio de portarias, grupos técnicos que discutem assuntos sobre a padronização fiscal dos relatórios e de demonstrativos, assim como de procedimentos fiscais. Atualmente, além dos técnicos da STN, juntam-se a esses grupos “[...] instituições públicas e da sociedade civil organizada, além de diversas coordenações de áreas gerais da STN [...]” (BRASIL, 2019, p. 6). Essas ações têm como objetivo

[...] propor recomendações baseadas no diálogo permanente, com a finalidade de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social de forma a exercer, em caráter supletivo, as funções do Conselho de Gestão Fiscal para fins de consolidação das contas públicas (§ 2º do art. 50 da LRF) (BRASIL, 2019, p. 6).

Nesse sentido, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios, publicado pela STN do Ministério da Fazenda, que está em sua 11ª edição,

[...] é dividido nas seguintes partes: I – Anexo de Riscos Fiscais, II - Anexo de Metas Fiscais, III – Relatório Resumido da Execução Orçamentária e IV – Relatório de Gestão Fiscal. Além de ser a principal fonte para a padronização da apresentação das informações fiscais da União e dos entes subnacionais, consolidou-se como publicação de referência na interpretação dos conceitos e regramentos da LRF, adotados pelo próprio Tesouro Nacional na sua relação de regulação das finanças dos entes subnacionais estabelecida pela própria LRF, bem como por vários tribunais de contas do país no que se refere aos processos de prestação de contas e responsabilização (accountability) (BRASIL, 2020, p. 5).

Para este trabalho foi analisada a 10ª edição, de 2019, que serviu de orientação para os entes federados para publicação de seus demonstrativos em 2020, atualizada em relação

à versão anterior nos seguintes itens: “[...] criação de orientações específicas para os Anexos de Riscos Fiscais e de Metas Fiscais da União”. Assim como: “No Relatório Resumido da Execução Orçamentária, destaca-se a completa reestruturação do Anexo 12 [...]” (BRASIL, 2019, p. 18). Na 11ª, edição que servirá de orientação para elaboração dos demonstrativos a partir de 2021, destacam-se as seguintes alterações:

[...] a adequação do Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, à nova legislação vigente. Também em razão das mudanças na legislação, houve alteração no demonstrativo das Despesas com Pessoal, do Relatório de Gestão Fiscal. No Anexo de Metas Fiscais, destaca-se a adequação do Demonstrativo de Metas Anuais, do Anexo de Metas Fiscais, ao modelo do Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal (BRASIL, 2020, p. 18).

O MDF tem como objetivo:

[...] uniformizar procedimentos, descrever rotinas e servir de instrumento de racionalização de métodos relacionados à elaboração de seus relatórios e anexos. Nesse sentido, o manual dispõe sobre as determinações legais, a definição dos demonstrativos que os compõem, enfatizando sua abrangência e particularidades, os modelos dos demonstrativos e instruções de preenchimento, os prazos para publicação, e penalidades (BRASIL, 2019, p. 19).

Como apresentado anteriormente, o MDF está dividido em quatro partes e, neste trabalho, destaca-se a terceira parte, que diz respeito ao RREO, mais especificamente o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, anexo 8. Pode-se observar, pelas citações acima, que não houve modificações nesse item nas orientações do MDF de 2019 para 2020. O objetivo do item analisado é de:

[...] demonstrar e avaliar o cumprimento dos limites de aplicação em MDE, do percentual da receita de impostos destinada ao Fundeb, do limite mínimo de aplicação dos recursos do Fundeb na remuneração do magistério da educação básica, bem como apresentar informações para fins de controle pelo governo e pela sociedade (BRASIL, 2020, p. 293).

Nesse demonstrativo constam dois quadros que solicitam informações de despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), o primeiro das “Despesas do Fundeb” em que se deve registrar informações no item 14 - Pagamento dos profissionais do magistério e 15 - Outras despesas. E em ambos os itens os dados devem ser especificados de acordo com a etapa da educação básica que o sistema de ensino oferece – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio.

No segundo quadro, denominado Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - Despesas custeadas com a receita resultante de impostos e recursos do Fundeb, é solicitado ao ente federado o registro das despesas com ações típicas de MDE, efetuadas no exercício, definidas por itens: 23 - educação infantil, 24 - ensino fundamental, 25 - ensino médio, 26 - ensino superior, 27 - ensino profissional não integrado ao ensino regular e 28 - outras. Nos itens concernentes à educação básica, que são de competência dos sistemas de ensino - federal, estadual e municipal –, devem ser registradas as informações sobre as Despesas custeadas com recursos do Fundeb e as Despesas custeadas com outros recursos de impostos, sem mais detalhamentos.

Nas orientações para preenchimento das informações, há a indicação de que:

Para fins de cômputo dos limites com MDE, as etapas Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio incluirão, respectivamente, as suas modalidades e a Educação de Jovens e Adultos, **a Educação Especial** e o Ensino Profissionalizante integrado. Assim, de modo a evitar a dupla contagem, a despesa com Educação de Jovens e Adultos será computada no Ensino Fundamental ou no Ensino Médio, conforme o caso. A despesa com **Educação Especial será computada na Educação Infantil, no Ensino Fundamental ou no Ensino Médio, conforme o caso** (BRASIL, 2020, p. 307, grifos nossos).

Assim, as instruções constantes no MDF, sobre a contabilização das despesas na modalidade educação especial, indicam que elas devem ser computadas na educação infantil, no ensino fundamental ou no ensino médio, de modo a não haver dupla contagem da despesa. Essas orientações se repetem ao longo do manual, nos itens de orientação de registros das despesas com MDE custeadas com o Fundeb e as despesas custeadas pelo salário-educação na educação básica – Orientações válidas para o preenchimento do RREO – Anexo 8 (BRASIL 1996, art. 72), o que impossibilita conhecer a participação da modalidade nas despesas em MDE. Esse resultado corrobora com o estudo de Davies (2013), quando analisa os manuais da STN e aponta fragilidades no controle social dos recursos públicos destinados à educação.

No Manual de Orientações para o Usuário do Siope (BRASIL, 2018b), elaborado pela Diretoria de Gestão de Fundos e Benefícios (Digef), Divisão de Operacionalização do Siope (Diosi) do FNDE, também se buscou identificar as indicações para o registro das despesas da educação especial.

O manual está dividido em nove unidades: “Informações gerais sobre o Siope”, “A rede de parceria do Siope: os envolvidos e suas responsabilidades”, “Receitas e investimentos públicos em educação”, “Siope passo a passo”, “O Siope estadual na prática”, “Preenchendo os dados no Siope Municipal”, “Siope como instrumento de transparência dos investimentos públicos em educação” e “Remuneração dos profissionais da educação”. Esse manual tem por finalidade:

[...] não só orientar os gestores educacionais na inclusão dos dados, mas também contribuir com o acompanhamento e monitoramento da aplicação dos recursos públicos em educação, pelas entidades fiscalizadoras, pelo controle social e pelo cidadão comum, evitando assim possíveis irregularidades (BRASIL, 2018b, p. 7).

As instruções do manual orientam a forma de registro e transmissão das informações no Siope e sobre como gerar automaticamente o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - Anexo VIII do RREO. Logo, esse sistema também é orientado pelas diretrizes do MDF, sendo assim, retornam-se às questões de registros de informações já citadas anteriormente.

A modalidade educação especial, nas orientações do manual, é citada entre as subfunções da educação como: “Conjunto de ações desenvolvidas que visam ao atendimento educacional especializado para crianças com dificuldades de aprendizagem, decorrentes de fatores físicos, ambientais e psicológicos” (BRASIL, 2018b, p. 88). Ao analisarem-se as explicações de como registrar as despesas classificadas como de apoio administrativo (subfunções de Planejamento e Orçamento, Administração Geral, Administração Financeira, Tecnologia da Informação, Formação de Recursos Humanos e Comunicação Social), verificou-se a indicação de que essas despesas devem ser “[...] rateadas pelo número de matrículas de cada segmento de ensino (Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino

Profissional, Ensino Superior, Educação Infantil, Educação de Jovens e Adultos e Educação Especial”, porque “[...] concorrem indiretamente para a execução das funções típicas da educação” (BRASIL, 2018b, p. 89). Desse modo, a orientação consiste em registrar as despesas da modalidade educação especial nas etapas e modalidades em que a/o aluna/o esteja matriculada/o. Esse dado foi ratificado no estudo realizado por Soto et al. (2012, p. 371), no qual destacaram que “[...] o Siope inclui os dados da educação especial como componente do ensino fundamental, por exemplo, para fins dos dados relativos ao Fundeb”.

Em linha semelhante, Araújo (2012), em artigo que sistematizou a pesquisa Perfil dos gastos educacionais nos municípios brasileiros – ano base 2009, apontou a fragilidade dos indicadores sistematizados pelo Siope, indicando que havia uma subdeclaração dos gastos municipais em educação infantil e educação de jovens e adultos.

A educação especial é citada novamente nas orientações sobre as despesas vinculadas à contribuição do salário-educação, em que se sugere a possibilidade de aplicação desses recursos nessa modalidade de ensino, se as despesas estiverem relacionadas à educação básica (BRASIL, 2018b).

Nesse contexto, optou-se por se recorrer ao documento intitulado Fundeb - Manual de orientação (BRASIL, 2008b), elaborado pela Coordenação-Geral de Operacionalização do Fundeb e de Acompanhamento e Distribuição do Salário-Educação, órgão do FNDE, com vistas a verificar se constavam orientações específicas em relação à modalidade educação especial. Nesse manual, são apresentadas algumas instruções, a partir da legislação do Fundeb, incluindo os aspectos gerais do fundo, os parâmetros operacionais e de distribuição dos recursos, a utilização desses recursos pelos estados, Distrito Federal e municípios, a divulgação de dados e informações sobre o Fundeb e as formas de acompanhamento e fiscalização (BRASIL, 2008b).

Em relação à modalidade educação especial, o referido manual retoma as determinações presentes na Lei n.º 11.494 (BRASIL, 2007b), já apresentadas. Portanto, não constam orientações específicas em relação ao registro e acompanhamento das despesas com essa modalidade de ensino.

O estudo dos manuais trouxe à luz a iminente necessidade de se colocar em pauta a discussão e a consequente reformulação das orientações para o registro das despesas com a modalidade de ensino educação especial.

Considerações Finais

A STN, como órgão do Ministério da Fazenda, dita as diretrizes da contabilidade pública à União, ao Distrito Federal, aos estados e aos municípios, e oferece orientações para a elaboração do RREO, por meio do MDF, de modo a garantir a padronização dos relatórios e de demonstrativos fiscais, bem como transparência e controle da gestão dos recursos públicos.

Desse modo, este estudo analisou os manuais de orientação da STN, do Siope e do Fundeb, em relação aos registros de despesas com a modalidade educação especial, na tentativa de contribuir com o debate e a pesquisa sobre o financiamento dessa modalidade de ensino no Brasil.

Observa-se que a indicação da STN aos entes federados, para o registro de receitas e despesas com MDE com as modalidades de ensino – educação de jovens e adultos, ensino

profissionalizante integrado e educação especial –, consiste em não as detalhar, pela possibilidade de se incorrer em erros de duplicidade. Dessa forma, devem ser computadas como parte dos recursos aplicados na educação infantil, no ensino fundamental e no ensino médio. Os manuais do Siope e do Fundeb acompanham as mesmas diretrizes.

Destarte, a análise dos manuais apresentados possibilitou identificar que a ausência dos registros de despesas com a modalidade educação especial em tais demonstrativos do RREO são decorrentes das orientações da STN aos sistemas de ensino dos entes federados.

Essa instrução de um órgão nacional favorece para que os recursos destinados a essa modalidade de ensino não sejam desagregados nos referidos demonstrativos e, com isso, disponibilizados em campos específicos no âmbito dos sistemas educacionais brasileiros. Também provoca uma multiplicidade de formas de publicização dessas despesas.

Tal forma de registro da aplicação de recursos contribui também para a invisibilidade nas receitas e despesas destinadas para a MDE, com a modalidade educação especial, impossibilitando, assim, o acompanhamento e controle dos recursos públicos aplicados em educação especial no âmbito do Estado brasileiro.

A dificuldade de acesso às informações discriminadas e detalhadas acerca dos recursos públicos aplicados na modalidade educação especial, decorrente das orientações emanadas da STN, traz implicações para o planejamento de políticas públicas voltadas à garantia do direito à educação das/os alunas/os elegíveis para atendimento pela modalidade.

Ao fim, o estudo indica a necessidade de alterarem-se os mecanismos de registro dos dados referentes à modalidade educação especial nos demonstrativos de despesas dos sistemas oficiais, para que seja possível o efetivo acompanhamento e controle das aplicações nessa modalidade de ensino.

Referências

ARAÚJO, Raimundo Luiz Silva. Desvendando o perfil dos gastos educacionais municipais brasileiros. **Educação & Sociedade**, Campinas, v. 33, n. 121, out./dez. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3h0vDF4>. Acesso em: 3 set. 2020.

BASSI, Marcos Edgar; CAMARGO, Rubens Barbosa de. Estilo de gestão da educação municipal: implicações para a gestão democrática e controle social. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, Porto Alegre, v. 26, n. 2, p. 209-408, maio/ago. 2010.

BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 1964.

BRASIL. Constituição da República do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/2H0SpiU>. Acesso em: 18 nov. 2017.

BRASIL. Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 1996. Disponível em: <https://bit.ly/2fWX88v>. Acesso em: 04 dez. 2017.

BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 4 maio 2000.

BRASIL. Decreto n.º 6.253, de 13 de novembro de 2007. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2007a. Disponível em: <https://bit.ly/35bFiqc>. Acesso em: 04 dez. 2018.

BRASIL. Casa Civil. Lei 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2007b. Disponível em: <https://bit.ly/1rXyQZ7>. Acesso em: 15 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Especial. **Política Nacional da Educação Especial na Perspectiva da Educação Inclusiva**. Brasília: MEC/Seesp, 2008a. Disponível em: <https://bit.ly/20BktZT>. Acesso em: 20 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Manual de orientação Fundeb**. Brasília: MEC/FNDE, 2008b. Disponível em: www.fnde.gov.br. Acesso em: 25 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto n.º 7.611, de 17 de novembro de 2011. Dispõe sobre a educação especial, o atendimento educacional especializado e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2011a. Disponível em: <https://bit.ly/2zpHEkL>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2011b. Disponível em: <https://bit.ly/3jMHAzZ>. Acesso em: 25 ago. 2020.

BRASIL. **Portaria Interministerial MEC/MF n.º 7, de 28 de dezembro de 2018**. Estabelece os parâmetros operacionais para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, no exercício de 2019. 2018a. Disponível em: <https://bit.ly/2HDTiyP>. Acesso em: 05 de jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Manual de orientação para o usuário - Siope**. Brasília: MEC/FNDE. 2018b. Disponível em: <https://bit.ly/31ZHSOb>. Acesso em: 25 ago. 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 10. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2ZIUjMC>. Acesso em: 25 ago. 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 11. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de

Contabilidade Aplicadas à Federação, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/321BdD8>. Acesso em: 25 ago. 2020.

CAMARGO, Rubens Barbosa de; BASSI, Marcos Edgar. Gestão democrática na escola pública: participação e controle social no âmbito de um sistema de ensino. In: CORREA, Bianca Cristina; GARCIA, Teise Oliveira (Org.). **Políticas educacionais e organização do trabalho na escola**. São Paulo: Xamã, 2008. p. 97-128.

DAVIES, Nicholas. A aplicação das verbas da educação: controle estatal ou social. **Revista da Faculdade de Educação**, Cáceres, Univ. do Estado de Mato Grosso, v. 19, ano 11, n. 1, p. 15-31, jan./jun. 2013.

DAVIES, Nicholas. A confiabilidade dos órgãos de controle das verbas da educação. **Em Aberto**, Brasília, v. 28, n. 93, p. 131-141, jan./jun. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/351I80L>. Acesso em: 27 jul. 2017.

DI PIERRO, Maria Clara. A configuração do ensino de jovens e adultos no estado de São Paulo sob a vigência do Fundeb: resultados preliminares de uma pesquisa em andamento. In: REUNIÃO ANUAL DA ANPED, 35., 2012, Caxambu. **Anais [...]**. Caxambu, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3jW0ggY>. Acesso em: 1 set. 2020.

FRANÇA, Marileide Gonçalves. **Financiamento da educação especial**: complexas tramas, permanentes contradições e novos desafios. 2014. 364 f. Tese (Doutorado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação, Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2S2cQky>. Acesso em: 15 out. 2017.

FRANÇA, Marileide Gonçalves; PRIETO, Rosângela Gavioli. Financiamento da educação especial: controle social e acompanhamento das despesas educacionais no Brasil. **Educação Especial em Debate**, Vitória, ano 1, v. 1, n. 1, p. 33-51, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2F9AmqS>. Acesso em: 15 out. 2017.

NASCIMENTO, Ana Paula Santiago do. **Avanços e retrocessos na oferta da educação infantil no Brasil**: análise financeiro-orçamentária dos recursos destinados a essa etapa da educação 2001-2010. 2012. Dissertação (Mestrado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

PEREIRA, Maria Aparecida Nunes. **Financiamento da Educação Básica no Estado da Paraíba**: análise dos primeiros resultados do Fundeb nos municípios de João Pessoa e Cabedelo – PB. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Educação) – Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação, Campinas, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2PDe9Wr>. Acesso em: 04 jul. 2018.

SENA, Paulo. A legislação do Fundeb. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, v. 38, n. 134, p. 319-340, maio/ago. 2008.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 24. ed. São Paulo: Cortez, 2016.

SOTO, Ana Paula de Oliveira Moraes et al. Financiamento da educação especial no Brasil na arena do público e do privado. **Poiésis**, Unisul, Tubarão, v. 6, n. 10, p. 359-376, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2RZIXPi>. Acesso em: 22 out. 2018.

VIEGAS, Luciane Torezan. **A reconfiguração da educação especial e os espaços de atendimento educacional especializado**: análise da constituição de um centro de atendimento em Cachoeirinha/RS. 2014. Tese (Doutorado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

Marileide Gonçalves França é graduada em pedagogia pela Universidade Federal do Espírito Santo (2005), mestre em Educação pela Universidade Federal do Espírito Santo (2008), doutora em Educação na Universidade de São Paulo (2014) e atualmente é professora da Universidade Federal do Espírito Santo. Tem experiência na área de Educação, atuando principalmente nos seguintes temas: política educacional, financiamento da educação, formação de professores, planejamento educacional, avaliação educacional, currículo escolar, educação especial e educação das relações étnico-raciais. Vice-coordenadora da Rede Fineesp.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1690-6088>

E-mail: leidemary8@gmail.com

Vanessa Dias Bueno de Castro possui licenciatura e bacharelado em Ciências Sociais; mestrado em Educação Escolar pela Faculdade de Ciências e Letras da Unesp – campus Araraquara e doutorado em Educação pela Faculdade de Educação da USP. É professora da educação básica. Integrante da Rede Fineesp.

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1433-3669>

E-mail: van.bcastro@gmail.com

Marcia Maurilio Souza é doutoranda em Educação - Educação e Ciências Sociais – Desigualdades e Diferenças. Mestre em Educação pela Feusp, graduada em Serviço Social pela Universidade São Francisco. É Bolsista da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). Integrante da Rede Fineesp.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3975-7209>

E-mail: marcia.maurilio@usp.br

Rosângela Gavioli Prieto é graduada em Pedagogia pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas e em Administração Escolar pela Universidade de Guarulhos. Graduada em Psicologia pela Universidade de Guarulhos, mestre em Educação Especial (Educação do indivíduo especial) pela Universidade Federal de São Carlos, doutora em Educação pela Universidade de São Paulo. Atualmente, é professora da Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo, onde foi chefe do Departamento de Administração Escolar e Economia da Educação (2009-2012). É também coordenadora do Grupo de pesquisa CNPq Políticas de educação especial desde 2002. Coordenadora da Rede Fineesp.

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4013-1163>

E-mail: rosangel@usp.br

Recebido em 07 de janeiro de 2021

Aprovado em 06 de julho de 2021