

**TRIBUTAÇÃO E OS CUSTOS DO DIREITO À EDUCAÇÃO BÁSICA: UMA
ABORDAGEM SOBRE A COMPOSIÇÃO FINANCEIRA DO FUNDEB.**

**TAXATION AND THE COSTS OF THE RIGHT TO BASIC EDUCATION: AN
APPROACH ON THE FINANCIAL COMPOSITION OF “FUNDEB”.**

Anderson Silva¹

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo geral analisar o direito fundamental à educação escolar no contexto do Estado Democrático Fiscal. Para tanto, com base nos pressupostos que legitimam a tributação, especialmente a teoria dos custos dos direitos, busca-se investigar a relação existente entre o poder de tributar e a vinculação da receita dos impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino. Nessa perspectiva, investiga-se mais especificamente o custeio do direito à educação básica por meio do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), instituído pela EC n.º 53/2006, de modo a demonstrar a composição financeira desse fundo especial, bem como a redistribuição e utilização pelos entes federados dos recursos financeiros. Intenta-se, por fim, apreciar a educação básica perante outras fontes de custeio não provenientes do Fundeb.

Palavras-chave: Tributação; custos dos direitos; educação básica; Fundeb.

ABSTRACT: This study has the objective to analyze the fundamental right to education in the context of the Fiscal Democratic State. Therefore, based on the presumptions that legitimate taxation, especially the theory of the costs of rights, we seek to investigate the relationship between the power to tax and the linking of tax revenue to the maintenance and development of education. From this perspective, it investigates more specifically the defrayal to the right to basic education through the “Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb)”, established by EC N°

¹ Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas (2013 - atual). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (2012). Advogado. Assistente em Administração do Instituto Federal de Alagoas. Tem experiência na área do Direito, com ênfase em Direito Público, atuando principalmente nos seguintes temas: Teoria Geral do Direito, Direito Administrativo, Financeiro e Tributário. Maceió/AL – Brasil. Email: andersonls7@outlook.com

53/2006, in order to demonstrate the financial composition of this special fund, as well as the redistribution and use by federal entities of financial resources. It intends, finally, appreciate the basic education in relation to other funding sources not coming from the “Fundeb”.

INTRODUÇÃO

No campo do direito tributário, são muitos os estudos científicos com enfoque sobre os direitos fundamentais titularizados pelos contribuintes. Com amplitude ainda maior, são os trabalhos doutrinários que se debruçam sobre o regime jurídico dos direitos fundamentais em geral. De modo proporcionalmente inverso, pouco se tem falado acerca do dever fundamental de pagar tributos, dos custos dos direitos e dos próprios fundamentos do poder de tributar exercido pelo Estado.

Esse descompasso não se justifica. O recolhimento impositivo de tributos não se constitui um fim em si mesmo. A tributação tem suas razões de existir. Certamente a mais nobre dessas razões diz respeito aos gastos públicos para concretização de direitos fundamentais. A íntima relação entre efetivação de direitos fundamentais e tributação, aliada à inerente escassez de recursos públicos, é o ponto central de edificação do Estado Democrático Fiscal e da teoria dos custos dos direitos.

A partir da premissa de que todos os direitos fundamentais reclamam o aporte de recursos financeiros, num corte epistemológico, o presente trabalho tem a meta de analisar o direito fundamental à educação escolar no contexto do Estado Democrático Fiscal, com o intuito de verificar a relação entre a concretização desse direito e fenômeno da tributação.

Nesse cenário, algumas questões naturalmente norteiam o estudo: qual a origem dos recursos públicos destinados ao financiamento da educação básica? Quais os impostos diretamente vinculados aos gastos com o ensino público? Como se dá a relação entre União, Distrito Federal, Estados e Municípios na busca pela satisfação do direito à educação escolar?

As respostas a tais indagações perpassam pelo estudo da vinculação constitucional das receitas dos impostos e transferências constitucionais com a educação. Desse modo, com vistas à delimitação do objeto de investigação, merece ser averiguada a forma de composição financeira do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), complexo mecanismo de financiamento da educação

básica, bem como a redistribuição e utilização dos recursos desse fundo especial pelos entes federados.

Com essas palavras, mostra-se salutar o desenvolvimento de trabalho científico com o propósito de demonstrar as conexões jurídicas entre a satisfação de direitos fundamentais e os cofres públicos, tomando como referência o direito à educação básica, o qual, nas entranhas do Estado Fiscal, encontra-se financeiramente lastreado pelo Fundeb e outras fontes de custeio.

1 DIREITO À EDUCAÇÃO ESCOLAR, TRIBUTAÇÃO E CUSTOS DOS DIREITOS

O direito à educação escolar, indubitavelmente, tem grande relevância no desenvolvimento do indivíduo, dada a dimensão estruturante da cidadania que esse direito apresenta. Por conta disso, seja no âmbito do direito interno, seja no campo do direito internacional, encontra-se positivada a garantia de acesso dos cidadãos à educação básica. (CURY, 2002, p. 246).

Segundo escólio de Carlos Roberto Jamil Cury, a relevância da educação na vida do ser humano é marcada por um caráter tridimensional do processo educativo:

A magnitude da educação é assim reconhecida por envolver todas as dimensões do ser humano: o *singulus*, o *civis*, e o *socius*. O *singulus*, por pertencer ao indivíduo como tal, o *civis*, por envolver a participação nos destinos de sua comunidade, e o *socius*, por significar a igualdade básica entre todos os homens. Essa conjunção dos três direitos na educação escolar será uma das características do século XX (2002, p. 246).

A Carta Magna de 1988 estabeleceu expressamente a educação como um direito social (art. 6º). Para alcançar a efetivação desse direito, o texto constitucional conferiu aos entes federativos competências, administrativa e legislativa, com vistas ao fornecimento dos meios de acesso à educação e ao ensino (art. 23, V, e art. 24, IX, c/c art. 30, I).

Acontece que, obviamente, a concretização de determinado direito não se exaure com a sua mera previsão no ordenamento jurídico. Tomando como exemplo o direito à educação, há uma extensa gama de questões que gravitam em torno da sua efetivação, tais como a compreensão da sua natureza jurídica (se realmente dá origem a direitos ou se serve como simples programa de ação governamental), a determinação dos seus titulares (indivíduos,

grupos e/ou coletividades, etc.) e do seu objeto (busca por uma vaga numa creche municipal ou direito à realização de uma política pública?) (DUARTE, 2007, p. 693).

Além dessas importantes questões atinentes ao regime jurídico da educação, no processo de satisfação desse direito, assim como no de qualquer outro, o aspecto financeiro sempre deve ser considerado. Em outras palavras, a realização dos direitos fundamentais, dentre eles a educação escolar, reclama imperiosamente a destinação de recursos públicos.

O direito à educação, por integrar o núcleo dos sistemas de proteção social, está situado no rol de responsabilidades do Estado (CASTRO, 2007, p. 858). Neste ponto, por força do art. 208, § 2º, da CF/88, responsabilidade estatal implica “a possibilidade de responsabilizar, pessoal e diretamente, a autoridade incumbida da oferta deste direito, e não apenas o Poder Público em geral” (OLIVEIRA, 1999, p. 64). Cuida-se de responsabilização nas esferas administrativa, civil e/ou criminal da autoridade competente que deixou de assegurar a oferta de ensino obrigatório ou prestou os serviços educacionais de modo irregular (HORTA, 1998, p. 29).

Portanto, para fazerem valer seus papéis constitucionais, os entes federados aplicam nos seus respectivos sistemas de ensino os recursos financeiros advindos fundamentalmente de arrecadação tributária impositiva suportada pelos cidadãos, principalmente na forma de impostos (CASTRO, 2007, p. 858).

Essa constatação coaduna-se com a concepção de Estado Democrático Fiscal, inaugurada em solo brasileiro a partir da promulgação da Constituição da República de 1988 (art. 1º), como resultado da transição do regime militar para o regime democrático (TORRES, 2005, p. 463).

Com efeito, o Estado Fiscal é justamente aquele em que o financiamento dos serviços públicos (ex: serviços educacionais) tem como fonte as riquezas provenientes da exigência de tributos legalmente instituídos, incidentes sobre o patrimônio ou o trabalho dos cidadãos, observando-se, sempre que possível, o princípio da capacidade contributiva (TORRES, 2005, p. 461).

Nessa perspectiva, a tributação consiste no preço pago pelos indivíduos integrantes de uma determinada comunidade organizada na forma de Estado Democrático, calcada nos ideais de liberdade e solidariedade (NABAIS, 2013, p. 15). Vale dizer, ao tempo que o tributo serve para manutenção do Estado, a este incumbe garantir a liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro dos cidadãos (SCHOUERI, 2006, p. 450). O recolhimento de tributos é,

pois, o preço pago pela sociedade para concretização do direito à liberdade e seus consectários (SCHOUERI, 2006, p. 462).

Outrossim, além de possibilitar o exercício dos direitos fundamentais, o pagamento de impostos (espécie tributária vocacionada para ao custeio das despesas em geral do Estado) ostenta um viés solidário, no sentido de que tais espécies tributárias atuam como mecanismo de transferência indireta de recursos em benefício de classes sociais economicamente menos favorecidas (CARDOSO JÚNIOR, 2009, p. 144).

Esse aspecto da tributação ganha maior notoriedade quando associado à política distributiva de universalização dos direitos sociais, especialmente em benefício dos indivíduos que não dispõem de recursos para recorrer aos serviços do mercado (RIBEIRO, 2006, p. 136). A arrecadação tributária, nesse contexto, funciona como instrumento de justiça distributiva, esta consistente na busca pela “compensação entre os que têm e os que não têm, entre ricos e pobres, na distribuição de bens e serviços pelos poderes públicos” (DUARTE, 2007, p. 706).

Assim, a despeito de não está expressamente previsto no texto constitucional, não é ocioso asseverar que o ordenamento jurídico brasileiro estabelece um dever fundamental de pagar tributos, o que pode ser implicitamente inferido por meio de uma análise mais detalhada do conjunto normativo que forma o Sistema Tributário Nacional e os postulados que fundamentam o Estado Fiscal (LIMA NETO, 2005, p. 30).

Ainda sobre o poder de tributar, cabe realçar, porém, a dimensão limitadora que norteia o agir estatal. O sistema normativo confere ao cidadão o direito de resistência em caso de exacerbação da tributação além dos limites toleráveis, capaz de destruir a liberdade econômica (TORRES, 2005, p. 465). Nisso reside a importância do fortalecimento do rol de direitos fundamentais dos contribuintes, mediante a sistematização de um estatuto mínimo.

Para além dessa relação dialética entre a tributação em sua dimensão libertadora e em sua aptidão para eliminar a liberdade (TORRES, 2005, p. 465), o poder de tributar é visto como instrumento necessário à efetivação dos direitos fundamentais pelo Estado. Como todos os direitos demandam algum tipo de custo financeiro, “um Estado falido ou com atividade financeira simplória não pode proporcionar os direitos que a população exige” (CHRISTOPOULOS, 2011, p. 33). Ao lado dessa afirmação, o Estado Democrático Fiscal, tal qual o brasileiro, tem a marca da superação da ideologia da inesgotabilidade dos recursos públicos financeiros e materiais, pressuposto científico da teoria dos custos dos direitos (TORRES, 2005, p. 463).

Consoante Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, invariavelmente todos os direitos custam dinheiro, de maneira tal que tanto os direitos de bem-estar, saúde, educação como os direitos de propriedade, liberdade e segurança pública têm amparo no tesouro público (HOLMES; SUSTEIN, 2011, p. 33). Por consequência, do ponto vista da teoria dos custos dos direitos, não tem relevância alguma a tradicional distinção entre direitos de prestações positivas e negativas (NABAIS, 2013. p. 12).

Outro postulado da teoria dos custos dos direitos tem a ver com a escassez dos recursos financeiros, fato este decorrente da relação conflituosa existente entre a finitude dos dinheiros públicos e a infinitude das necessidades públicas (AMARAL, 2001, p. 117). Por essa razão, Gustavo Amaral sustenta uma presunção de legitimidade das decisões políticas de alocação de recursos públicos para atender determinada demanda social em detrimento de outra, e não o inverso, isto é, o autor repudia a presunção judicial de má-gestão dos dinheiros públicos (AMARAL, 2001, p. 199).

Conquanto a Constituição Federal proclame como um dos princípios orientadores do direito ao acesso à educação escolar a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais (art. 206, III)², essa gratuidade quer dizer tão somente que os usuários dos serviços públicos educacionais não têm o dever de efetuar uma contraprestação financeira de forma direta em virtude do serviço prestado. Esse aspecto está ligado à busca pela democratização do acesso à educação, por meio da vedação de cobrança de mensalidades (DUARTE, 2007, p. 705).

Em verdade, na óptica das finanças estatais, a gratuidade do direito à educação não existe. Para o Estado, em se tratando de concretização de direitos, principalmente no campo dos direitos fundamentais sociais, a gratuidade inexistente. Todos os direitos têm custos financeiros (GALDINO, 2005, p. 346).

Com efeito, nas palavras de Alfredo Bosi,

(...) a escola dita “gratuita”, acessível a todos, baseia-se no pressuposto de que *todos já estão pagando, proporcionalmente, via Estado, para o bem de todos e de cada um*. Cada cidadão deve merecer a redistribuição constante e sistemática do bem

² Sob a égide da Constituição Federal de 1967, com redação dada pela EC, José Carlos de Araújo Melchior apresentou à Constituinte de 1988 propostas para salvaguarda do direito à educação, destacando a interessante distinção entre gratuidade passiva e ativa. A primeira refere-se ao simples fornecimento de ensino público sem a exigência de pagamento. Já a segunda – gratuidade ativa – é aquela que, além de não exigência de pagamento, busca ajustar-se às diferentes condições sócio-econômicas dos alunos, assistindo-os com material didático, transporte, alimentação, vestuário, cuidados médicos, etc. (MELCHIOR, 2011).

público, principalmente em setores vitais que empenham a pessoa e a sociedade por um longo tempo (1992, p. 217). (grifos do autor)

Daí por que, para que o direito à educação escolar seja levado a sério, é imprescindível a observância dos custos que lhes são inerentes (GALDINO, 2005, p. 346). Aliás, conforme adverte Alejandro Morduchowicz, os custos educacionais não são independentes ou autônomos da realidade que eles representam, e, por essa razão, a tarefa de estimar os custos para garantir o direito à educação se torna difícil, em face da multiplicidade de fins a serem buscados (MORDUCHOWICZ, 2013).

Pensar desse modo – incluindo a teoria dos custos na própria definição de direito fundamental –, segundo Galdino, corresponde a uma conceituação pragmática dos direitos fundamentais (GALDINO, 2005, p. 339). Aqui, pragmatismo entendido não na acepção da filosofia ou da semiótica, mas apenas como um modo de se referir à relação do conceito de direito fundamental com a sua realidade subjacente, ou seja, um conceito pragmático propõe-se a inserir aspectos da realidade no próprio conteúdo de determinado direito que a norma pretende conformar (GALDINO, 2005, p. 340).

2 VINCULAÇÃO DA RECEITA DOS IMPOSTOS À MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO

Como visto linhas acima, tendo o Estado Democrático Fiscal como pano de fundo, é inconcebível cogitar a realização do direito à educação escolar sem que seja colocada em pauta a questão do seu financiamento. Certamente por conta da magnitude expressa por esse direito, a Constituição Federal, excetuando a regra da não vinculação da receita de impostos, encarregou-se de vincular parcela da arrecadação tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios ao custeio da educação.

De fato, a Carta de Outubro trouxe a regra, primordialmente dirigida ao legislador ordinário, que veda a vinculação da receita dos impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante o art. 167, IV, da CF. Vale realçar que tal preceptivo constitucional não se confunde com a outra regra de não vinculação do fato gerador do imposto a uma atuação estatal específica (art. 16 do CTN).

A desenfreada vinculação de receitas dos impostos poderia escamotear a independência do Chefe do Executivo quando da elaboração da proposta de lei orçamentária,

motivo pelo qual a proibição constitucional em testilha tem por objetivo assegurar um espaço jurídico mínimo para as escolhas políticas do gestor público.

Nessa linha de entendimento, Leandro Paulsen apregoa que a finalidade da vedação de vinculação das receitas dos impostos tem por escopo,

(...) resguardar a independência do Poder Executivo, que, do contrário, poderia ficar absolutamente amarrado a destinações previamente estabelecidas por lei e, com isso, inviabilizado de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas (2012, *e-book*).

Não obstante, por obra do Constituinte originário, foram positivadas algumas exceções a essa vedação constitucional (art. 167, IV, da CF), quais sejam: (a) a repartição do produto da arrecadação dos impostos; (b) a destinação de recursos para: (b.1) as ações e serviços públicos de saúde, (b.2) para manutenção e desenvolvimento do ensino e (b.3) para realização de atividades da administração tributária; e, c) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Acrescentem-se ainda a esse rol as ressalvas relativas à vinculação de 0,5% (meio por cento) da receita de impostos para programas de apoio à inclusão e promoção social (art. 204, parágrafo único, da CF), bem como a destinação também de 0,5% (meio por cento) da receita de impostos aos programas e projetos culturais (art. 216, § 6º, da CF)

Dessarte, especificamente em relação às receitas destinadas à educação, por força do disposto no art. 212 da CF, os percentuais mínimos da receita de impostos foram vinculados de forma anual do seguinte modo: a União aplicará o mínimo de 18% (dezoito por cento), e os Estados, Distrito Federal e Municípios destinarão pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Tal preceptivo constitucional não significa que os entes federados devem aplicar exatamente os percentuais fixados para gastos com educação. Na verdade, a Constituição estabelece os percentuais mínimos aos quais os entes políticos estão obrigados a investir na manutenção e desenvolvimento do ensino. Assim, inexistente óbice a que determinado ente Estado ou Município, por deliberação política, aumente aquela vinculação das receitas de impostos (DAVIES, 2007, p. 755).

Também estão inseridas naqueles percentuais as verbas públicas provenientes das transferências constitucionais dos impostos entre os níveis de governo. Somente após o repasse financeiro da União para os demais entes federados, e dos Estados para os seus

municípios, é que a vinculação de receitas incide sobre os impostos recolhidos e as transferências finalizadas. Logo, a vinculação financeira do ente que transfere recursos (do art. 212 da CF) não considera as parcelas transferidas, mas apenas o dinheiro remanescente nos cofres públicos (BASSI, 2013).

Para Romualdo Portela de Oliveira, esse engenhoso mecanismo de vinculação de receitas dos impostos é a manifestação jurídica da prioridade estratégica que foi conferida à educação escolar, fundamental para o processo de construção da cidadania e desenvolvimento econômico do país, com vistas à universalização do conhecimento, da cultura e da riqueza de determinada sociedade (OLIVEIRA, 1998, p. 128).

A vinculação constitucional acima não se destina a custear todo e qualquer gasto público com a educação, mas se refere tão-somente às despesas com manutenção e desenvolvimento de ensino. A Lei n.º 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional) encarregou-se de especificar quais despesas públicas estão incluídas ou não no rol de gastos com a manutenção e desenvolvimento do ensino, na forma dos arts. 70 e 71.

3 CUSTEIO DA EDUCAÇÃO BÁSICA POR MEIO DOS IMPOSTOS DESTINADOS À COMPOSIÇÃO FINANCEIRA DO FUNDEB

Para financiar as despesas com manutenção e desenvolvimento da educação básica, foi instituído o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, o famoso Fundeb, criado pela Emenda Constitucional n.º 53 de 2006, regulamentado pela Lei n. 11.494/07 e pelo Decreto n.º 6.253/07, tal fundo substituiu, no ano de 2007, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef).

Acerca das modificações trazidas pelo Fundeb em relação ao fundo anterior, Luiz Araújo esclarece:

(...) o Fundeb introduziu modificações neste desenho. A primeira é que a vigência da medida será de quatorze anos (contra dez anos de vigência do Fundef). A segunda é que o objetivo é ampliado para toda a educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e não mais apenas o ensino fundamental. A terceira é que o montante bloqueado passou de 15% para 20% e ampliou o escopo de impostos participantes, ficando de fora do bloqueio apenas os impostos arrecadados pelos municípios. E a última, certamente a mais relevante, é que foi garantido um maior aporte de recursos da União para a sua manutenção, inclusive sendo estabelecido

que a partir de 2009 esta participação devesse ser equivalente a 10% do montante depositado pelos Estados e municípios nos fundos estaduais (2011, p. 6).

Vê-se que o Fundef possuía propósitos mais restritos, pois se destinava apenas ao custeio do ensino fundamental e à valorização dos profissionais do magistério. O Fundeb, por seu turno, como a sua própria denominação expressa, tem por objetivo financiar a manutenção e desenvolvimento de toda a educação básica (educação infantil e os ensinos fundamental e médio) e a valorização de todos os profissionais da área da educação, e não somente os profissionais do magistério.

O Fundeb consiste num fundo especial³ de natureza contábil, instituído no âmbito estadual, com vigência de 14 (catorze) anos, isto é, de 2007 a 2020 (art. 60, I, do ADCT). Não se trata, portanto, de um fundo único, de abrangência nacional. A distribuição dos recursos e de responsabilidades entre os entes federados ocorre mediante a criação de um Fundeb no âmbito de cada estado-membro e do Distrito Federal.

A composição financeira do Fundeb dá-se pela subvinculação de receitas constitucionalmente reservadas à educação, descontando-se dos percentuais fixados no art. 212 da Constituição Federal. Desse modo, os percentuais das receitas dirigidas ao Fundo da educação básica já integram as percentagens constitucionalmente vinculadas para a manutenção e desenvolvimento do ensino como um todo (educação básica e ensino superior).

Em regra, os recursos públicos alocados para o Fundeb têm origem nas receitas dos impostos e transferências dos Estados, Municípios e Distrito Federal. A participação da União é subsidiária e complementar, somente acontecendo na hipótese de os entes federados deixarem de atingir, com recursos próprios, o valor mínimo nacional estabelecido por aluno/ano (MILITÃO, 2011, p. 132).

Essa divisão de responsabilidades entre estados e municípios na oferta e financiamento da educação básica inicialmente proposta pelo Fundef, e agora tendo continuidade com um Fundeb, representa, segundo José Marcelino Rezende Pinto, uma das mudanças mais substanciais na história educacional brasileira (2010, p. 61).

³ De acordo com o art. 71 da Lei n.º 4.320/64, fundo especial é “o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”. Nos dizeres de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, “fundo é a soma de recursos financeiros posta à disposição de determinados objetivos. Consiste apenas num tipo de gestão de recursos ou conjunto de recursos financeiros a serem aplicados em projetos ou atividades vinculados a um programa de trabalho com objetivos específicos” (RAMOS FILHO, 2012, *e-book*).

A composição financeira do Fundeb pode ser sistematizada por meio da tabela a seguir (COORDENAÇÃO-GERAL DE OPERACIONALIZAÇÃO DO FUNDEB E DE ACOMPANHAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, 2008a, p 08):

UFs	Origem dos recursos	Contribuição à formação do Fundo			
		2007	2008	2009	2010 a 2020
Estados, Distrito Federal e Município	FPE, FPM, ICMS, ressarcimento pela desoneração de exportações (LC 87/96) e IPIexp. *	16,66%	18,33%	20%	20%
	ITCMD, IPVA, ITRm e outros eventualmente instituídos.*	6,66%	13,33%	20%	20%
União	Complementação federal com recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE.**	R\$ 2 bilhões	R\$ 3 bilhões	R\$ 4,5 bilhões	10% do valor total das contribuições dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

(*) Inclusive receitas correspondentes à dívida ativa, juros e multas relacionadas aos respectivos impostos.

(**) Valores originais, a serem atualizados com base no INPC/IBGE.

Desde 2010, no âmbito estadual, daquele percentual de 25% (vinte e cinco por cento) de receitas dos impostos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da CF), o Estado-membro deve destinar ao Fundeb 20% (vinte por cento) dos recursos advindos da arrecadação do ICMS, IPVA, ITCMD (inclusive receitas das respectivas dívidas ativas, juros e multas), parcelas do IPI exportação, do Fundo de Participação dos Estados e do ressarcimento pela desoneração de exportações de que trata a Lei Complementar n.º 87/96 (Art. 3º da Lei n.º 11.494/07).

Outrossim, no âmbito municipal, daqueles mesmos 25% (vinte e cinco por cento) vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino, cabe ao Município contribuir com 20% (vinte por cento) das receitas provenientes das parcelas do Fundo de Participação dos Municípios e do Imposto Territorial Rural – ITR (quota municipal) (Art. 3º da Lei n.º 11.494/07).

Dentre as diversas espécies tributárias existentes, a satisfação do direito fundamental à educação básica está substancialmente lastreada nas receitas derivadas de impostos. Isso só confirma o valioso papel desse tributo para o financiamento dos denominados serviços públicos *uti universi* – sem destinatários específicos e insuscetíveis de divisão –, como é o caso dos serviços educacionais (CARDOSO JÚNIOR, 2009, p. 142).

No que concerne à complementação financeira com recursos federais para educação básica, que deve ser, no mínimo, 10% (dez por cento) do total dos recursos integrantes da cesta do Fundeb (art. 6º da Lei n.º 11.494/07), a despeito de refletir grande avanço nos custos do direito à educação, não está imune às críticas. Alguns teóricos sustentam que as verbas federais destinadas ao Fundeb estão aquém do potencial financeiro da União, isto é, são insuficientes em comparação com a sua arrecadação tributária (BASSI, 2011). No mesmo sentido, é o escólio de José Marcelino de Rezende Pinto: “Para que qualquer ampliação dos gastos públicos com educação ocorra no país é fundamental ampliar a participação da União no financiamento da educação básica” (PINTO, 2010, p. 64).

Cabe observar, por oportuno, que diferentemente do que se sucede com os impostos estaduais – todos eles servem como fonte de custeio do Fundeb –, os impostos de competência municipal – IPTU, ITBI, ISS – estão todos fora da cesta tributária do Fundo, assim como a parcela municipal do recolhimento do Imposto de Renda.

Com a subvinculação de 20% (vinte por cento) para o Fundeb, cumpre destacar que os 5% (cinco por cento) remanescentes da vinculação constitucional de 25% (vinte e cinco por cento) obrigam Estados, Distrito Federal e Municípios a empregarem tais recursos na manutenção e desenvolvimento de todos os níveis de ensino. Isso porque, naturalmente aquela subvinculação não afasta o mandamento constitucional do art. 212 da Constituição da República (COORDENAÇÃO-GERAL DE OPERACIONALIZAÇÃO DO FUNDEB E DE ACOMPANHAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2008a, p 09).

Demais disso, as receitas originadas de impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios que não estão incluídas no financiamento do Fundeb permanecem vinculadas em 25% (vinte e cinco por cento) para gastos com manutenção e desenvolvimento da educação básica e do ensino superior (PINTO, 2010, p. 9).

4 REDISTRIBUIÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS REPASSADOS PELO FUNDEB

Por si só, a forma de composição financeira do FUNDEB já demonstra a complexidade do funcionamento desse fundo. Não obstante, é consabido que o caminho de concretização da educação escolar, sob o olhar dos custos dos direitos, não se encerra na etapa de vinculação das receitas dos impostos. Seguem-se as etapas de distribuição e utilização dos recursos financeiros repassados pelo fundo especial.

Nesse desiderato, a Lei n.º 11.494/07, no art. 9º, estabelece como critério para distribuição dos recursos a verificação do número de alunos da área de atuação prioritária de cada ente governamental, tomando-se como base as matrículas presenciais constantes dos dados do censo escolar mais atualizado, sobre os quais são aplicados variados fatores de ponderação.

Sobre esse tema, Nicholas Davies esclarece os critérios empregados para redistribuição dos recursos:

São três os critérios. Um é o número de matrículas nos níveis de atuação constitucional prioritária dos Estados (ensino fundamental e ensino médio) e municípios (educação infantil e ensino fundamental).

Outro é o peso atribuído a cada matrícula na educação básica. Assim, as matrículas no ensino médio têm peso maior do que nas creches e em EJA. Por fim, o terceiro critério é a complementação federal aos Estados e municípios cujo valor per capita não alcance o valor mínimo nacional (DAVIES, 2013).

Hoje em dia, os repasses das verbas do Fundeb são orientados por 19 (dezenove) fatores de ponderação, com variação entre 0,70 (setenta centésimos) e 1,30 (um inteiro e trinta centésimos), utilizando o fator 1,00 (um inteiro) como referência para os anos iniciais do ensino fundamental urbano (MILITÃO, 2011, p. 133).

Uma vez publicadas as estimativas anuais do Fundo (receita total dos fundos, valor da complementação federal e valores anuais por aluno no Distrito Federal e nos Estados) e o valor anual mínimo por aluno definido nacionalmente, os recursos dos Fundos são automaticamente disponibilizados pelas unidades transferidoras em contas bancárias específicas de cada ente governamental beneficiário, instituída no Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal (arts. 15 a 17 da Lei n.º 11.494/2007).

Por seu turno, a utilização das verbas do FUNDEB deve obedecer aos percentuais e critérios definidos pela Lei n.º 11.494/2007: (a) 60% (sessenta por cento) dos recursos

recebidos anualmente, no mínimo, para remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício no segmento da educação básica de competência do respectivo ente governamental (art. 22); e (b) 40% restantes (quarenta por cento), no máximo, em outras ações de manutenção e desenvolvimento do ensino (§ 1º do art. 21), no segmento da educação básica da competência do respectivo ente governamental.

Por fim, cabe assentar que, consoante o disposto no art. 23 da Lei n.º 11.494/2007, fica vedada a utilização dos recursos do FUNDEB no financiamento de despesas não enquadradas como de manutenção e desenvolvimento da educação básica (art. 71 da LDBEN), nem como garantia ou contrapartida de operações de crédito, internas ou externas, contraídas pelos Estados, Municípios ou Distrito Federal, exceto se destinadas ao financiamento de projetos, ações ou programas considerados como ação de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica.

5 OUTRAS FORMAS CUSTEIO DA EDUCAÇÃO BÁSICA

Os recursos públicos destinados à composição financeira do FUNDEB não encerram os gastos públicos com a educação básica. Outras fontes de arrecadação de dinheiros públicos podem e devem ser empregadas nas despesas com o ensino público, aplicando-se não só para o custeio do sua manutenção e desenvolvimento, mas servindo também para os gastos arrolados no art. 71 da LDBEN (ex: alimentação escolar).

É possível mencionar, a título exemplificativo, as principais fontes de receitas destinadas à educação básica que não se comunicam com o FUNDEB: (a) transferências voluntárias da União repassadas pelos programas gerenciados pelo FNDE (alimentação, transporte escolar, material didático, etc.); (b) recursos advindos das quotas estadual e municipal do salário-educação (não são considerados no cálculo dos 25% (vinte e cinco por cento) da educação, previsto no art. 212, por se constituir recurso de contribuição social); (c) recursos repassados pelo Estado aos Municípios; (d) valores arrecadados pelas Associações de Pais, Mestres e Funcionários – APMFs; (e) 5% (cinco por cento) dos impostos que compõem a cesta do Fundeb; e, (f) 25% (vinte e cinco por cento) dos demais impostos, não integrantes do Fundo (COORDENAÇÃO-GERAL DE OPERACIONALIZAÇÃO DO FUNDEB E DE ACOMPANHAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2008a, p 09).

Dessas fontes, há destaque especial para as verbas oriundas das transferências voluntárias da União, que são repassadas à conta de vários programas e projetos gerenciados pelo FNDE, como o Programa Dinheiro Direto na Escola – PDDE, Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, Programa Nacional Biblioteca da Escola – PNBE, Programa Brasil Alfabetizado, Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar – PNATE, Escola Aberta, Fundo de Fortalecimento da Escola – FUNDESCOLA, Programa Nacional do Livro Didático – PNLD, PROINFÂNCIA, Programa de Expansão da Educação Profissional – PROEP, Projeto Alvorada, e o Programa de Melhoria e Expansão do Ensino Médio – PROMED (COORDENAÇÃO-GERAL DE OPERACIONALIZAÇÃO DO FUNDEB E DE ACOMPANHAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2008a, p 09).

CONCLUSÃO

Em face da magnitude que a educação representa para o desenvolvimento do ser humano, o ordenamento jurídico pátrio reservou, no texto constitucional, percentuais mínimos a serem aplicados pelos entes federados nos seus respectivos sistemas de ensino. Esse preceptivo constitucional evidencia a indissociável relação entre direito fundamental e custos financeiros.

Dessarte, no estágio atual do Estado Democrático Fiscal brasileiro, é imperiosa a inserção dos custos na própria conceituação dos direitos fundamentais, pois, do contrário, haverá sempre grande risco de frustração das expectativas sociais em razão da não realização dos mandamentos contidos no texto da Constituição.

A vinculação constitucional das receitas dos impostos para manutenção e desenvolvimento do ensino é expressão de uma prioridade política estabelecida pelo Constituinte originário em prol da educação escolar, com o propósito de garantir a universalização do conhecimento e da cultura, bem como proporcionar uma sólida construção da cidadania e um desenvolvimento econômico-social.

Guiado pelo desejo de fortalecer a educação básica (educação infantil e ensinos fundamental e médio), o legislador constitucional derivado encarregou-se de instituir o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, cuja composição financeira conta primordialmente com a contribuição de

20% (vinte por cento) das receitas de impostos estaduais e 20% (vinte por cento) transferências municipais, e eventualmente com a complementação de recursos federais.

Amparado por um federalismo financeiro, esse engenhoso mecanismo de financiamento da manutenção e desenvolvimento da educação básica demonstra de maneira concreta como funciona a origem, gestão e dispêndio de recursos públicos dirigidos ao custeio de um só direito fundamental social. Por meio da estruturação do Fundeb, da sua redistribuição e utilização de dinheiros públicos, é possível visualizar nitidamente o ponto de encontro entre tributação e direitos fundamentais.

Em vista disso, abstraindo-se as questões políticas, econômicas e sociais que dão azo às críticas ao Fundeb e à eventual exacerbação da tributação, tendo como parâmetro o direito à educação básica, resta incontestado que o poder de tributar não se constitui um fim em si mesmo, mas representa essencial instrumento para efetivação de direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ARAÚJO, Luiz. O federalismo brasileiro e a aprovação da Emenda Constitucional nº 53 de 2006. **Fineduca - Revista de Financiamento da Educação**, Porto Alegre, v. 1, n. 5, 2011. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/fineduca>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

BASSI, Marcos Edgard. Os recursos financeiros aplicados na educação básica da rede de ensino da Prefeitura da Cidade de São Paulo: subsídios para a construção de um plano de educação. **Fineduca – Revista de Financiamento da Educação**, Porto Alegre, v.1, n. 8, 2011. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/fineduca>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

BOSI, Alfredo. A educação e a cultura nas constituições brasileiras. In: BOSI, Alfredo. (Org.). **Cultura brasileira: temas e situações**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1992.

CARDOSO JÚNIOR, Luiz Eduardo de Queiroz. Direitos fundamentais e tributação: por que pagar impostos. **Vox Juris**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 133-145, dez. 2009.

CASTRO, Jorge Abrahão. Financiamento e gasto público na educação básica no Brasil: 1995-2005. **Revista Educação & Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 100, p. 857-876, mai./ago. 2007.

CHRISTOPOULOS, Basile. **Despesa pública: estrutura, função e controle judicial**. Maceió: Edufal, 2011.

Coordenação-Geral de Operacionalização do Fundeb e de Acompanhamento e Distribuição do Salário-Educação. **Manual de Orientação do Fundeb**. Brasília: Ministério da Educação,

2008. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/financiamento/fundeb/fundeb-publicacoes>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

Coordenação-Geral de Operacionalização do Fundeb e de Acompanhamento e Distribuição do Salário-Educação do Ministério da Educação. **Cartilha de subsídios ao Ministério Público para acompanhamento do Fundeb**. Brasília: Ministério da Educação, 2008. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/financiamento/fundeb/fundeb-publicacoes>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

CURY, Carlos Roberto Jamil. Direito à educação: direito à igualdade, direito à diferença. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, n. 116, p. 245-262, jul. 2002.

DAVIES, Nicholas. FUNDEB: a redenção da educação básica? **Revista Educação & Sociedade**, Campinas, v. 27, n. 96, p. 753-774, out. 2007.

_____. Omissões, inconsistências e erros na descrição da legislação educacional. **Fineduca – Revista de Financiamento da Educação**, Porto Alegre, v.1, n. 8, 2011. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/fineduca>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

DUARTE, Clarice Seixas. A educação como um direito fundamental de natureza social. **Revista Educação & Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 100, p. 691-713, mai./ago. 2007.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R.. **El costo de los derechos**: por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011.

HORTA, José Silvério Baia. Direito à educação e obrigatoriedade escolar. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, n. 104, p. 5-34, jul. 1998.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MELCHIOR, José Carlos de Araújo. Financiamento da Educação: subsídios à Constituinte. **Fineduca – Revista de Financiamento da Educação**, Porto Alegre, v.1, n.8, 2011. Disponível em <<http://seer.ufrgs.br/fineduca>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

MILITÃO, Silvio Cesar Nunes. Fundeb: mais do mesmo? **Nuances: estudos sobre Educação**, a. XVII, v. 18, n. 19, p. 127-138, jan./abr. 2011.

MORDUCHOWICZ, Alejandro. Teoría y práctica de la estimación de costos educativos. **Fineduca – Revista de Financiamento da Educação**, Porto Alegre, v.1, n. 8, 2011. Disponível em <<http://seer.ufrgs.br/fineduca>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <www.egov.ufsc.br>. Acesso em: 20 dez. 2013.

OLIVEIRA, Romualdo Portela de. O direito à educação na Constituição Federal de 1988 e seu restabelecimento pelo sistema de Justiça. **Revista Brasileira de Educação**, Rio de Janeiro, n. 11, p. 61-74, ago. 1999.

_____. O financiamento público da educação e seus problemas. In: OLIVEIRA, Romualdo Portela de. (Org.). **Política educacional: impasses e alternativas**. São Paulo: Cortez, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (*e-book*)

PINTO, José Marcelino de Rezende. Limites do pacto federativo no financiamento da educação básica. **Revista Adusp**, São Paulo, n. 46, p. 60-64, jan. 2010.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012 (*e-book*).

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Educação e cultura: direito ou contrato? **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 117-138, jul./dez. 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos: estudos em homenagem a Nelson Saldanha**. São Paulo: Manole, 2005.