

Relatório sobre o projeto de pesquisa “Procedimentos e critérios de avaliação das receitas e despesas em educação adotados pelos Tribunais de Contas do Brasil”, contemplado com bolsa de produtividade em pesquisa de março de 2010 a fevereiro de 2013.

Autor: Nicholas Davies, prof. da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense, em Niterói, RJ – e-mail: nidavies1@hotmail.com

Sumário

1. Introdução
2. A Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas sobre o FUNDEF
3. A contabilização da receita e despesa em educação nos manuais da STN
4. A contabilização da receita e despesa em educação pelo TCU: omissões, inconsistências e equívocos
5. O Tribunal de Contas do Acre
6. O Tribunal de Contas de Alagoas
7. O Tribunal de Contas do Amapá
8. O Tribunal de Contas do Amazonas
9. Os Tribunais de Contas da Bahia
10. Os Tribunais de Contas do Ceará
11. O Tribunal de Contas do Espírito Santo
12. Os Tribunais de Contas de Goiás
13. O Tribunal de Contas do Maranhão
14. O Tribunal de Contas do Mato Grosso
15. O Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul
16. O Tribunal de Contas de Minas Gerais
17. Os Tribunais de Contas do Pará
19. O Tribunal de Contas da Paraíba
20. O Tribunal de Contas do Paraná
21. O Tribunal de Contas de Pernambuco
22. O Tribunal de Contas do Piauí
23. Os Tribunais de Contas do Rio de Janeiro
24. O Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte
25. O Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul
26. O Tribunal de Contas de Rondônia
27. O Tribunal de Contas de Roraima
28. O Tribunal de Contas de Santa Catarina
29. Os Tribunais de Contas de São Paulo
30. O Tribunal de Contas de Sergipe
31. O Tribunal de Contas de Tocantins

Referências bibliográficas gerais

1. Introdução

Este projeto de pesquisa teve o objetivo de avaliar os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas (TCs) da União e de todos os Estados brasileiros na verificação da receita e despesa vinculada à MDE (manutenção e desenvolvimento do ensino) e à educação. Os seus objetivos específicos foram (1) levantar a legislação federal, estadual ou municipal adotada pelos TCs ou que eles alegaram adotar para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação; (2) levantar e analisar instruções normativas, deliberações e resoluções novas baixadas pelos TCs, interpretações novas por eles adotadas, bem como pareceres ou documentos outros por eles emitidos sobre as contas dos governos; (3) verificar o percentual mínimo que os TCs consideraram/consideram correto, no caso de o percentual das Constituições estaduais e leis orgânicas ser superior aos 25% previstos na Lei Federal n.º 7.348 (BRASIL, 1985) e na Constituição Federal (CF) (BRASIL, 1988); (4) verificar como os TCs calculam a receita vinculada à MDE, se incluem a receita de multas e juros de mora dos impostos, da dívida ativa de impostos (DAI) e da sua atualização monetária e multas e juros de mora, e se acrescentam ao percentual mínimo as receitas adicionais, como a do salário-educação, merenda, ganhos com o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), a complementação federal e os rendimentos financeiros obtidos com tais fundos, e outras; (5) verificar se os TCs baseiam-se em valores nominais ou valores reais (ou seja, corrigidos monetariamente) no cálculo do valor devido em educação; (6) verificar o que os TCs consideram como despesas em MDE; (7) verificar se, no cálculo das despesas em MDE, os TCs se baseiam em valores empenhados, liquidados ou pagos no ano, diferenciação fundamental porque não é incomum os governos considerarem os valores empenhados como os aplicados no ensino mas cancelarem uma parte dos empenhos no exercício seguinte, fraudando, assim, os valores aplicados no ensino.

Isso é importante porque os governos procuram seguir (quando o fazem, é claro!) as orientações dos TCs na sua prestação de contas, não necessariamente as disposições da LDB (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - Lei n.º 9.394/96) ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE). Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), conforme definido pelos artigos 70 e 71 da LDB.

Esta pesquisa procurou obter as normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal n.º 7.348, que regulamentou a Emenda Constitucional Calmon (BRASIL, 1983), restabelecendo a vinculação de recursos para a educação, eliminada pela Constituição imposta pela ditadura militar em 1967. A Lei n.º 7.348 foi tomada como marco inicial porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos (restabelecida apenas para os municípios pela Emenda Constitucional n.º 1 (BRASIL, 1969) e porque ela vigorou integralmente até dezembro de 1996 (quando foi promulgada a LDB) e parcialmente a partir de janeiro de 1997, segundo a interpretação dada pelo Parecer n.º 26/97 (BRASIL, 1997a) do CNE. Basicamente, esta Lei n.º 7.348 foi importante porque definiu as receitas e despesas vinculadas à MDE, conceito que mereceu uma definição menos elástica do que a permitida pela função orçamentária de 'Educação e Cultura', prevista na Lei Federal n.º 4.320 (BRASIL, 1964), que normatiza a elaboração e execução de orçamentos públicos. Desde 2001 esta função foi dividida em duas, uma para a educação (designada pelo número 12) e outra para a cultura.

Outras referências legislativas adotadas foram as Emendas Constitucionais n.º 14 (BRASIL, 1996a), que criou o FUNDEF, em setembro de 1996, e n.º 53 (BRASIL, 2006a), que criou o FUNDEB, em dezembro de 2006, e as Leis n.º 9.394 (BRASIL, 1996b), n.º 9.424 (BRASIL, 1996c), que regulamentou o FUNDEF, ambas de dezembro de 1996, e a n.º 11.494 (BRASIL, 2007), que regulamentou o FUNDEB.

Entendemos que as receitas vinculadas à educação estadual, distrital e municipal são as seguintes:

(a) no mínimo 25% (ou o percentual maior previsto nas Constituições Estaduais, do DF e Leis Orgânicas municipais, conforme estipula a LDB) de todos os impostos (inclusive as multas e juros de mora de impostos, a receita da DAI, sua atualização monetária, suas multas e juros de mora e outros encargos); mais

(b) o ganho (inexistente no caso do DF) com o FUNDEF ou o FUNDEB (ou seja, a diferença positiva entre a contribuição para estes fundos e a receita com eles), a complementação federal para os dois fundos e o rendimento financeiro com eles, contabilizáveis como acréscimos ao percentual mínimo; mais

(c) as receitas integralmente vinculadas à educação (salário-educação, convênios, programas e demais repasses, sobretudo federais, etc., e operações de crédito vinculadas à educação) e os rendimentos financeiros com elas auferidos, também contabilizáveis como acréscimos ao percentual mínimo.

Vale lembrar que as receitas com o FUNDEF ou o FUNDEB não devem ser confundidas com ganhos, os quais só acontecem quando a receita dos governos com estes fundos é superior à sua contribuição para eles. Neste caso, devem ser contabilizados como acréscimos ao percentual mínimo. Porém, quando há perdas (ou seja, quando a receita é inferior à contribuição), devem ser contabilizadas dentro do percentual mínimo. Neste cálculo, não entram a complementação federal e o rendimento financeiro com os fundos, sempre contabilizados como acréscimos ao percentual mínimo, mesmo quando há perdas. No caso do Distrito Federal, não houve/não há ganhos nem perdas com os dois fundos porque não há municípios no DF, porém o rendimento financeiro com a receita dos Fundos deve ser adicionada ao mínimo.

As despesas, por sua vez, se vinculam a estas receitas acima, devendo se classificar como MDE, conforme definidas nos artigos 70 e 71 da LDB. As despesas pagas pelas receitas (c), mesmo classificadas de MDE, não são contabilizáveis no percentual mínimo ou nas receitas adicionais (ganho, complementação e rendimento financeiro) oriundas do FUNDEF ou FUNDEB. As despesas pagas com as receitas (a) e/ou (b) tiveram/têm as seguintes particularidades:

(1) de 1989 até 1996, pelo menos 12,5% (a metade dos 25%) da receita (a) deveriam ter sido aplicados pelos Estados, DF e municípios na erradicação do analfabetismo e na universalização do ensino fundamental, conforme determinado pelo Art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988 (BRASIL, 1988);

(2) de 1997 a 2006, pelo menos 15% (60% dos 25%) dos impostos deveriam ter sido aplicados por tais esferas de governo **apenas na universalização do ensino fundamental**, sendo que 15% de alguns destes impostos compuseram o FUNDEF, dividido entre o governo estadual e prefeituras de cada Estado de acordo com o número de matrículas no ensino fundamental regular, bem como o peso de cada tipo de matrícula (1ª a 4ª, 5ª a 8ª, zona urbana, zona rural, educação especial). Da receita com o FUNDEF, pelo menos 60% deveriam ter sido destinados à remuneração dos professores (segundo a EC 14/96) ou dos profissionais do magistério (de acordo com a Lei n.º 9.424/96) em exercício no ensino fundamental regular.

(3) entre 1997 e 2006 os impostos restantes (no máximo 10%, se o percentual mínimo da Constituição Estadual, do DF ou da Lei Orgânica municipal for 25%) poderiam ser utilizados em qualquer nível ou modalidade de ensino, com a única exceção dos municípios, que só poderiam aplicá-los no ensino fundamental ou na educação infantil, conforme previsto no art. 11 da LDB; os Estados, por sua vez, deveriam destiná-los prioritariamente ao ensino fundamental e ao ensino médio, conforme prevê o art. 211 da CF.

(4) com a implantação do FUNDEB (em 2007), constituído de percentuais provisórios de impostos em 2007 e 2008 e definitivos (20%) a partir de 2009, as despesas estaduais, distritais e municipais se dividem em dois grupos. O primeiro são as do FUNDEB: as estaduais só podem ser empregadas no ensino fundamental e médio, enquanto as municipais se destinam somente à educação infantil e ensino fundamental. As do Distrito Federal devem ser aplicadas em toda a educação básica, ou seja, desde a creche até o ensino médio. Da mesma forma que no FUNDEF, pelo menos 60% do FUNDEB se destinam à remuneração dos profissionais do magistério em exercício na educação infantil e no ensino fundamental (caso dos municípios) e no ensino fundamental e no ensino médio (caso dos Estados). No caso do DF, pelo menos 60% se destinam à remuneração de todos os profissionais do magistério em exercício na educação básica. O segundo grupo é formado por dispêndios financiados pela parcela restante dos impostos do FUNDEB, ou seja, pelo menos os 5% de diferença entre a contribuição para o FUNDEB (20%) e o percentual mínimo (25%, se for este o percentual previsto na Constituição Estadual, do DF ou Lei Orgânica), e pelo menos os

25% dos impostos estaduais, distritais e municipais que não entram na formação do FUNDEB (Imposto de Renda recolhido pelos governos estaduais, distrital e municipais, IOF-ouro, e o IPTU, o ISS, o ITBI). No caso dos municípios, a receita de impostos fora do FUNDEB continua sendo vinculada à educação infantil e ensino fundamental, conforme previsto no art. 11 da LDB.

Apresento a seguir relatórios sobre os TCs de vários Estados. Decidi incluir um estudo sobre as orientações da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREOs) contidos em seus manuais de 2001 a 2008 e que deveriam (o que não significa que o foram ou são) ser seguidos pelos governos federal, estaduais, do DF e municipais. Decidi fazer este estudo, não previsto no projeto de pesquisa original, porque tais orientações deveriam (o que não significa que o foram ou são) ser seguidos por todas as esferas de governo (federal, estadual, distrital e municipal) e porque presumia que elas estariam corretas, o que demonstrou não ser verdade. Muitas dessas orientações equivocadas, seguidas pelos governos e TCs, certamente resultaram em perda de recursos para a educação. Também incluí um estudo sobre a carta subscrita em 1999 pelo MEC e por técnicos dos TCs de todo o Brasil que teria o objetivo de sanar divergências de interpretação entre eles e padronizar procedimentos de contabilização de receita e despesa em MDE.

A qualidade e o detalhamento da análise variou em função da documentação (relatórios sobre contas estaduais, distritais e municipais, instruções ou resoluções normativas) disponível nos sítios dos TCs e na biblioteca do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, e nas respostas dos TCs (quando se dignaram a fazê-lo, o que não foi comum) às minhas indagações e questionamentos. Alguns TCs (por exemplo, Bahia, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais Pernambuco, Piauí, São Paulo, Sergipe) continham documentação numerosa e/ou detalhada). Outros (por exemplo, o do Acre, Amapá e do Amazonas) são muito resumidos porque a documentação disponível era limitada e os TCs não responderam às minhas indagações. No caso do Amapá e Alagoas, o estudo foi prejudicado pela não-disponibilidade até março de 2013 de documentação em seus sítios ou de não resposta ao meu pedido de informações. No caso do Amapá, tentei várias vezes sem sucesso o acesso ao sítio do TC. No caso de Alagoas o TC simplesmente não respondeu à minha solicitação. No caso do Rio Grande do Norte, a documentação fornecida até hoje é muito pobre e dificulta a análise.

2. A CARTA DOS TÉCNICOS DO MEC E DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE O FUNDEF

Antes de apresentar os resultados com a análise da documentação dos TCs, convém fazer um breve comentário sobre a *Carta dos Técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o FUNDEF*, com data de 1º de julho de 1999 e que resultou de reunião realizada em 30 de junho e 1º de julho de 1999 em Brasília. É interessante notar que o documento reconheceu a existência de diversidade de interpretações e apontou a necessidade de sua padronização, questão não resolvida até hoje, abril de 2013, apesar das orientações contidas nos manuais dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREOs), editados pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional) desde 2001, e também por documentos (alguns com erros) produzidos pelo MEC desde a LDB. Subscrito por representantes de todos os TCs do Brasil, o documento discutiu várias questões divergentes e/ou carentes de definição, definiu a posição da maioria dos representantes, fez uma proposta de resolução normativa e finalizou com uma série de formulários para lançamento dos dados sobre receitas e despesas da educação, alguns dos quais reproduzidos por TCs em suas instruções ou resoluções normativas. Resumi a seguir algumas das questões divergentes que me pareceram mais relevantes.

A primeira questão se referiu à destinação do percentual mínimo de 60% do FUNDEF, que, segundo o documento, se destinaria aos profissionais do magistério, conforme definidos na Resolução n.º 3/97 (BRASIL. MEC, 1997b) do Conselho Nacional de Educação, em exercício no ensino fundamental público, com base no argumento de que a Lei n.º 9.424 não contraria a EC n.º 14 (que destina o percentual aos professores), mas a amplia. Também se discutiu sobre os professores que podiam ser considerados leigos para fins de destinação de uma parte dos 60% até 2001 e as ações e instituições que podiam ser aceitas para a capacitação deles e se avaliou que o secretário de educação não podia ser pago com recursos do FUNDEF porque sua atuação transcenderia o ensino fundamental e sua formação em curso não necessariamente de pedagogia faria com que ele não pertencesse ao grupo de profissionais do magistério. Entretanto, não encontrei nenhum TC que excluísse, em suas instruções normativas ou relatórios sobre contas de governos, gastos com dirigentes de educação, cuja maioria provavelmente não é profissional do magistério. O que não significa que tais gastos tenham sido incluídos nos dispêndios em educação.

Uma outra questão diz respeito à destinação dos 40% do FUNDEF não reservados à remuneração ou valorização dos professores ou profissionais do magistério e à definição de MDE para uso dos 40%. O documento (item 1.5) remete aos art. 70 e 71 da LDB, o que me parece um equívoco, pois, enquanto o art. 70 permite que parte das receitas da educação (que são maiores do que as do FUNDEF e não devem ser confundidas com o montante correspondente ao percentual mínimo dos impostos) seja usada para o pagamento de bolsas de estudo em escolas públicas e privadas, os recursos do FUNDEF se destinavam apenas ao ensino fundamental público, conforme o próprio documento reconheceu quando, em outra parte, rejeitou a legalidade de recursos do FUNDEF financiarem a educação especial ministrada nas APAES (Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais) por estas serem instituições privadas. Também a proposta de resolução que acompanhou o documento, ao definir as despesas financiáveis pelo FUNDEF (Art. 2º, § 3º), não permitia a destinação de recursos do FUNDEF para instituições privadas, pois não arrolou o inciso relativo a bolsas de estudo. Entretanto, o formulário IV.A da *Carta* (relativo às despesas do FUNDEF) incluiu um item sobre bolsas de estudo. Vemos, assim, que o documento é internamente contraditório e equivocado. Esse equívoco também foi cometido por instruções de muitos TCs, que confundem o que é financiável pelo FUNDEF com o classificável de MDE.

Outro equívoco da *Carta*, também presente em deliberações de TCs, foi permitir que parte dos recursos do FUNDEF fosse usada para a amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender às ações relacionadas à MDE no ensino fundamental. Ora, o FUNDEF não se originou de operações de crédito, mas sim da redistribuição de impostos entre o governo estadual e seus municípios, uma complementação federal, também oriunda de impostos, e um eventual rendimento financeiro obtido com sua aplicação. Por isso, não poderia se destinar a amortizar e custear operações de crédito, a não ser que tais operações de crédito, quando efetivadas, fossem incorporadas integralmente (e não percentualmente) à receita do FUNDEF, o que seria impossível porque o FUNDEF não foi financiado por operações de crédito, mas apenas por impostos. A permissão de uso do FUNDEF para tal fim só faria sentido se o documento incluísse tais operações de crédito como receitas adicionais ao mínimo, o

que ele não fez nem nenhum documento de TC a que teve acesso. Embora a lei do FUNDEF (a n.º 9.424) não previsse receita de operações de crédito, o governo federal, preocupado em aplacar a ira de alguns governos estaduais que perdiam com o FUNDEF, editou Medida Provisória, de n.º 1.861, convertida na Lei Federal n.º 9.846, em 26/10/99, para a concessão de empréstimos para o ressarcimento parcial dessas perdas. Segundo o relatório do TCU sobre as contas de 1999 da União (BRASIL. TCU, 2000), tais operações de crédito teriam somado R\$ 813,4 milhões em 1998 e R\$ 552,4 milhões em 1999. A dúvida é se os governos estaduais beneficiados com tais empréstimos computaram-nos como receita integral à MDE e se os TCs fizeram a verificação correta de todas as receitas vinculadas à MDE. No Estado do Rio de Janeiro, o relatório do TC sobre as contas estaduais de 1998 registrou o referido empréstimo (no valor de R\$ 296 milhões) porém não o contabilizou como receita integral vinculada à MDE. Com base nas orientações e formulários contidos no documento em análise, a receita adicional obtida com tais operações de crédito não seria registrada.

Um ponto que mereceu uma análise detalhada na *Carta* foi o transporte escolar, que se destinaria apenas aos alunos, não aos professores, ainda que estes também pudessem ser levados pelo veículo usado para o transporte se isso não prejudicasse o atendimento dos alunos. As suas despesas poderiam incluir a aquisição, locação ou manutenção dos veículos, porém não a aquisição de vales-transporte, mesmo para alunos.

Os gastos com inativos também foram tratados e, segundo a *Carta*, devem ser eliminados de MDE.

Por último, uma questão importante não tratada refere-se à exigência (prevista na LDB) de que os valores devidos porém não aplicados em MDE num trimestre fossem corrigidos e compensados no seguinte, o que seria um meio de garantir a aplicação de valores reais (ou seja, com atualização monetária) em MDE. Como a *Carta* não previa a inclusão dos rendimentos auferidos com as receitas de impostos no mercado financeiro (uma forma de atenuar a perda real dos recursos vinculados à MDE), um montante de recursos nada desprezível terá deixado de ser contabilizado na base de cálculo do percentual mínimo, com base na *Carta*.

Reproduzo a seguir algumas tabelas ou formulários apresentados como anexos à *Carta*, para facilitar a visualização dos procedimentos de cálculo.

1- Formulário I

Demonstrativo das receitas do FUNDEF		Formulário I
Governo (estadual ou municipal)	Conta do FUNDEF - Banco do Brasil	Mês/ano

I. Especificação da receita do FUNDEF

4. Origem dos recursos	5. Valor – R\$ 1,00			6. Relações (%)		
	5.1 Previsto para o ano (A)	5.2. Realizado		B/A	C/A	B/C
	No mês (B)	No ano (C)				
FPM						
FPE						
ICMS						
IPI-exp						
Deson. Export. (LC 87/96)						
Complem. da União						
4.1 Subtotal						
Rend. aplic. Financeiras						
4.2 Receita total						

2 - Formulário II

Demonstrativo das despesas realizadas com recursos do FUNDEF na remuneração do magistério e na capacitação de professores leigos				Formulário II
1. Governo (estadual ou municipal)			2. Mês/ano	
3. Especificação da despesa	4. Valor – R\$ 1,00			
	4.1 Empenhado		4.2 Pago	
	No mês	Até o mês	No mês	Até o mês
3.1 Remuneração				
Salário ou vencimento bruto				
Substituições				
13º salário				
Férias				

Auxílio doença				
Abonos				
Gratificações e adicionais				
Ajuda de custo				
Horas extras				
Salário família (estatutários)				
Encargos patronais				
Outras (especificar)				
3.2 Capac. prof. Leigos				
3.3 Total				
5. Observações, justificativas ou esclarecimentos				

3- Formulário III

Demonstrativo das despesas realizadas com recursos do FUNDEF no ensino fundamental				Formulário III	
1. Governo (estadual ou municipal)				2. Mês/ano	
3. Outras despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental	4. Valor – R\$ 1,00				
	4.1 Empenhado		4.2 Pago		
	No mês	Até o mês	No mês	Até o mês	
Remuneração de pessoal técnico-administrativo					
Capacitação de RH					
Aquisição de equipamentos					
Ampliação da rede física					
Manut. equip. e instalações					
Estudos e pesquisas					
Serviços diversos					
Material didático-escolar					
Transporte escolar					
Amortz. de Oper. Crédito					
Outras (especificar)					
5. Total					
6. Observações, justificativas ou esclarecimentos					

Comentário: a maior deficiência dos formulários acima foi não informar os valores liquidados porém não pagos no exercício. Esta informação é fundamental porque os valores empenhados podem ser cancelados em exercício posterior e, portanto, não resultam necessariamente em dispêndio.

4- Formulário IV.A

Demonstrativo de resultados físico-financeiros gerais			Formulário IV.A		
1. Governo (estadual ou municipal)			2. Mês/ano		
3. Especificação	4. Quant.	5. Despesa empenhada		6. % (A/B)	
		No mês (A)	Até o mês (B)		
3.1 PROFISSIONAIS DO MAGIST. DO ENS. FUND.					
a) Docentes habilitados					
b) Docentes leigos					
c) Diretores de escolas					
d) Administradores escolares					
e) Técnicos em planejamento escolar					
f) Inspectores de ensino					
g) Supervisores educacionais					
h) Orientadores educacionais					
SUBTOTAL					
3.2 CAPAC. DE PROFESSORES LEIGOS					
a) Nível médio (magistério)					
b) Nível superior					
SUBTOTAL					
3.3 OUTRAS DESP. COM MANUT. DES. ENS. FUND.					
a) Escolas construídas/concluídas					
b) Escolas ampliadas					
c) Escolas reformadas					
d) Unidades de equipamentos adquiridas					
e) Profissionais do ens. fund. Capacitados					
f) Pessoas tec/adm. do ens. fund. Pagos					
g) Veículos de uso escolar adquiridos					
h) Veículos de uso escolar mantidos					
i) Serviços de conservação/limpeza					
j) Serviços de segurança/vigilância					
l) Estudos ou pesquisas realizadas					
m) Bolsas de estudo a alunos					
n) Módulo de mat. did/esc. adquirido/distr.					

o) Outras (especificar)				
SUBTOTAL				
3.4 TOTAL				

7. Totalizações das receitas efetivadas e das despesas empenhadas com recursos do FUNDEF			7.1 Valor R\$ 1,00
a) Total da receita do FUNDEF no mês			
b) Total da receita do FUNDEF acumulada no ano			
c) Despesas totais com remuneração do magistério no mês			
d) Despesas totais com remuneração do magistério no ano			
e) Despesas totais com capac. de professores leigos no mês			
f) Despesas totais com capac. de professores leigos no ano			
g) Despesas totais com outras ações do ens. fund. no mês			
h) Despesas totais com outras ações do ens. fund. no ano			
7.2 RELAÇÕES PERCENTUAIS			
c/a = %	e/a = %	g/a = %	
d/b = %	f/b = %	h/a = %	

5- O formulário IV.B é idêntico ao IV.A, com a diferença de que as despesas são as pagas, e não as empenhadas (como no formulário IV.A)

6 - Formulário V.A

Demonstrativo das receitas da educação	Formulário V.A	
1. GOVERNO (ESTADUAL OU MUNICIPAL)	2. Ano	
3. Especificação da receita	4.Receita efetivada	
	4.1 Estado	4.2 Município
A) IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS		
A-1) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA		
A-2) Imposto sobre Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doações – ITCD		XXXXXX
A-3) Imposto de renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos pela administração pública estadual		
A-4) Total do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os rendimentos pagos pela administração pública municipal	XXXX	
A-5) Quota-parte do imposto sobre operações financ. incidente s/ouro		
A-6) Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS	XXXXXX	
A-7) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU	XXXXXX	
A-8) Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis – ITBI	XXXXXX	
A-9) Quota-parte do Imposto Territorial Rural – ITR	XXXXXX	
B) IMPOSTOS/TRANSFERÊNCIAS COM INCIDÊNCIA DO FUNDEF		
B-1) Quota parte do ICMS		
B-2) Fundo de Participação dos Estados – FPE		XXXXXX
B-3) Fundo de Participação dos Municípios – FPM	XXXXXX	
B-4) Quota-parte do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI-exportação		
B-5) Compensação financeira decorrente da desoneração de exportações, devida ao Estado na forma da Lei Complementar No. 87/96		
C) CRÉDITOS BANCARIOS EM FAVOR DO FUNDEF		
C-1) Receita do FUNDEF (valor creditado na conta do FUNDEF)		
C-2) Rendimentos de aplicações financeiras de recursos do FUNDEF		
D) RECEITAS DA EDUCAÇÃO ORIGINÁRIAS DE CONVÊNIOS		
D-1) Receitas de convênios - Educação infantil		
D-2) Receitas de convênios - Ensino fundamental		
D-3) Receitas de convênios - Ensino médio		
D-4) Receitas de convênios - Ensino superior		
E) RECEITAS ORIGINÁRIAS DA DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS		
F) QUOTA-PARTE DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO		
5. ESPECIFICAÇÃO	6. VALOR - R\$ 1,00	
G) Contribuição ao FUNDEF = (15% de B)		
H) Aplicação mínima de 25% de impostos e transferências na MDE, conforme Art. 212 da CF = 25% de (A + B + E)		
I) Aplicação mínima de 60% dos recursos da educação no ensino fundamental, conforme Art. 60 do ADCT = (15% de A + 15% de E + G)		
J) Recursos totais vinculados à educação = D + F + H + resultado positivo de (C - G)		
L) Recursos totais vinculados ao Ens. Fund. = D2 + F + I + resultado positivo de (C - G)		
7. Observações, justificativas ou esclarecimentos		

O formulário V.A omitiu as multas e juros de mora de impostos do exercício e de exercícios anteriores (inscritos na dívida ativa), bem como receitas que, embora vinculadas à educação, não são originárias de convênios (por exemplo, as transferências federais para o programa de alimentação escolar e o programa Dinheiro Direto na Escola), bem como os

rendimentos financeiros auferidos com tais receitas adicionais (salário-educação, convênios, transferências federais para programas relacionados à educação). O formulário também se equivocou ao não prever item para a complementação federal para o FUNDEF.

3. A CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA E DESPESA EM EDUCAÇÃO NOS MANUAIS DA STN*

3.1 Introdução

O objetivo deste estudo foi examinar as orientações para a contabilização de receita e despesa em educação contidas nos manuais para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (RREO) da União, DF, Estados e Municípios editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) de 2001 (primeira edição) a 2008 (oitava edição). Considerei também a contabilização do TCU (Tribunal de Contas da União) que divergia da STN em alguns anos.

Pelo menos três são as justificativas para o estudo. Uma é que ele não foi feito até hoje pelos poucos estudiosos do assunto na área de educação. Outra é que tais orientações deveriam ser seguidas pelos governos de todas as esferas e também pelos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, o que nem sempre acontece. Por exemplo, muitas vezes governos não contabilizaram na base de cálculo do percentual mínimo receitas como as multas e juros de mora de impostos, a dívida ativa oriunda de impostos e suas multas e juros de mora. Ou, então, contabilizaram ou contabilizam equivocadamente nesta base receitas que, ao contrário, devem ser acrescidas ao mínimo, como o salário-educação ou os ganhos com o FUNDEF/FUNDEB. Por fim, apesar de estas orientações conterem elementos valiosos para a contabilização precisa de tal receita e despesa, apresentavam omissões, inconsistências e equívocos, algo inaceitável em documentos dessa natureza.

Cabe ressaltar que a qualidade dos manuais (ou edições) variou bastante, desde o primeiro, em 2001, até o de 2008, com um crescente grau de detalhamento e precisão, embora ainda contendo falhas. O primeiro (BRASIL. STN, 2001) e o segundo (BRASIL. STN, 2002) manuais, por exemplo, praticamente só continham uma tabela para as três esferas de governo (federal, estadual e municipal). Foi só a partir do terceiro (BRASIL. STN, 2003) que se passou a reservar uma tabela para cada esfera. Uma indicação do crescente grau de detalhamento é a diferença entre a tabela de receita e despesa de MDE (manutenção e desenvolvimento do ensino) do manual 1 (BRASIL. STN, 2001) e a do manual 8 (BRASIL. STN, 2008). Enquanto a do manual 1 não chegava a 27 itens, a do manual 8 alcançou, no caso do Estado, 56 itens e vários subitens. No caso dos Municípios, a tabela abrangeu 58 itens e vários subitens.

3.2 Alguns aspectos positivos dos manuais

Antes de apontar e analisar as deficiências dos manuais da STN, vale lembrar alguns aspectos positivos deles. Um é que mandam contabilizar as multas e juros de mora de impostos e da dívida ativa de impostos, embora as tabelas dos primeiros manuais (1 e 2, por exemplo) não mencionassem tal receita, falha corrigida no texto das instruções destes manuais.

Outro ponto positivo, embora também óbvio, é o critério de cálculo do ganho/perda com o FUNDEF/FUNDEB e de sua contabilização e da complementação. Para a STN, o ganho ou a perda são definidos pela diferença entre o que o governo contribui e o que recebe de volta de acordo com o número de matrículas (sem a complementação). Se recebe mais do que contribui, tem ganho, que deve ser contabilizado como acréscimo aos 25%. Se ocorre o contrário, há perda, a ser registrada no cômputo dos 25%. Esta orientação correta consta de todos os manuais. Outra orientação correta, mas só presente no manual 3 (BRASIL. STN, 2003) em diante, prevê que, se o governo recebe complementação federal, esta seria acrescida ao mínimo. Outra orientação certa, mas só presente nos manuais 7, de 2007, e 8, de 2008 (portanto, ausente nos manuais 1 a 6), previa acréscimo do rendimento financeiro auferido com a receita do FUNDEB. Embora a contabilização correta possa parecer óbvia, houve (e talvez ainda haja) governos que não a cumpriram

* Parte deste texto foi publicada na *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v.18, 2010, e na *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 41, 2009.

Outro ponto positivo é a identificação das receitas específicas totalmente vinculadas à educação (convênios, salário-educação, operações de crédito, ganho e complementação com o FUNDEF ou o FUNDEB, e rendimentos financeiros com estas receitas) e das despesas por elas financiadas. Isso evita a confusão entre as despesas financiáveis com base nos impostos (25%) e as pagas por recursos específicos, adicionais ao mínimo.

Infelizmente, esta separação não foi idêntica nos manuais. Enquanto o manual 1 (BRASIL. STN, 2001) só discriminava a receita com o FUNDEF (que incluía o ganho, caso existente) e a receita e despesa do salário-educação, o 2 (BRASIL. STN, 2002) passou a incluir também operações de crédito e outras receitas. Os manuais 3 (BRASIL. STN, 2003) em diante, por sua vez, ampliaram a identificação das receitas, incluindo ainda a complementação do FUNDEF (não prevista nos manuais 1 e 2) e convênios de educação. Contraditoriamente, nem o 3 (BRASIL. STN, 2003) nem o 4 (BRASIL. STN, 2004) incluíram tais operações de crédito no caso de receitas de União, que só passaram a constar do manual 5 (BRASIL. STN, 2005).

Outro ponto positivo, presente em todos os manuais, é eles se basearem nas despesas pagas ou nas liquidadas (portanto, ainda não pagas), e não nos empenhos do exercício (canceláveis em exercícios posteriores), procurando evitar a distorção provocada apenas pelo critério de empenhos para contabilização dos dispêndios vinculados do exercício (o percentual mínimo dos impostos mais as receitas adicionais ao mínimo). Para isso, os manuais preveem considerar apenas as despesas liquidadas, além das pagas e, no caso das empenhadas, só se elas tiverem sido inscritas em restos a pagar. Caso contrário, tais despesas empenhadas deveriam ser canceladas do montante contabilizado no mínimo. A importância deste item, não muito comum em procedimentos adotados por TCs de Estados e Municípios, é indicada pelo voto do conselheiro Luiz Alves do TC da Paraíba sobre as contas de 1997 do governo estadual, que denuncia o artifício de se empenhar valores astronômicos em educação em 31 de dezembro com o objetivo de cumprir a exigência de aplicação do percentual mínimo. Segundo ele,

empenharam-se R\$ 57 milhões no dia 31 de dezembro e procedeu-se à inscrição na conta Restos a Pagar ... pretendendo, com esse primor de burla, dar cumprimento ao preceito constitucional citado. Sabem os ilustrados pares [os conselheiros do TC] quanto daqueles recursos foram liberados em 1997 e em 1998 até a presente data? Nenhum centavo (ALVES, p. 87).

3.3 A contabilização das receitas

Não são poucas as omissões, equívocos e inconsistências dos manuais. Todos (1 a 8) só mencionam o percentual mínimo de 25%, omitindo percentuais superiores a 25% presentes em algumas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, que deveriam ser levados em consideração, com base no *caput* do art. 69 da LDB (BRASIL, 1996b), que, a propósito, é citado como pertinente pelos manuais, porém não transformado em procedimento de controle. O *caput* prevê a aplicação, entre outras coisas, deste mínimo de 25% ou o que consta das respectivas Constituições ou Leis Orgânicas.

Outra legislação citada porém não transformada em procedimento de controle é o § 4º do art. 69 da LDB: “As diferenças entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas, que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro” (BRASIL, 1996b). Como os manuais da STN se destinam ao preenchimento dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREOs) bimestrais, deveriam conter a previsão de tal apuração e correção, o que não foi feito. Tal procedimento se justifica porque em quase nenhum manual a STN manda incluir, na receita de impostos vinculada à educação, a receita patrimonial com origem nos impostos, inclusão esta necessária para garantir a integralidade da receita vinculada à educação, ou seja, os impostos e os rendimentos com eles auferidos no mercado financeiro. É só no manual 8 (BRASIL. STN, 2008) que tal inclusão é indicada, se bem que de modo pouco claro, quando manda contabilizar a “receita da aplicação financeira de outros recursos de impostos vinculados ao ensino”.

Antes de fazer comentários mais específicos sobre as receitas, cabe registrar um equívoco muito comum dos manuais, que foi o emprego dos termos “receitas resultantes de impostos” e “receitas vinculadas ao ensino” (salário-educação, FUNDEF, por exemplo), como se fossem totalmente distintos. Seus pares correspondentes seriam “despesas vinculadas às receitas resultantes de impostos” e “despesas vinculadas ao ensino”. É um equívoco porque ambas são vinculadas ao ensino, umas

percentualmente, outras integralmente. Enquanto as primeiras têm origem apenas em impostos, as “vinculadas ao ensino” podem ter esta origem (o caso do FUNDEF/FUNDEB) ou não (o salário-educação, por exemplo).

O registro das receitas nos manuais oscilou ao longo do período. As multas, juros de mora de impostos atrasados do exercício e dívida ativa de impostos (DAI) e as multas e juros da DAI não foram indicadas nas tabelas dos manuais 1 (BRASIL. STN, 2001) e 2 (BRASIL. STN, 2002), porém constavam das instruções de preenchimento.

As operações de crédito e outras receitas vinculadas à educação foram omitidas no manual 1 (BRASIL. STN, 2001), porém incluídas em todos os manuais posteriores, na parte referente a Estados, DF e Municípios, com exceção da União, cujas operações de crédito só foram contabilizadas a partir do manual 5 (BRASIL. STN, 2005).

A complementação federal para o FUNDEF, por sua vez, não foi contabilizada nos manuais ou edições 1 (BRASIL. STN, 2001) e 2 (BRASIL. STN, 2002), sendo registrada somente a partir da edição 3 (BRASIL, STN. 2003). Já o rendimento financeiro com o FUNDEF nunca foi computado por nenhuma edição (1 a 6), embora previsto na Lei 9.424 (BRASIL, 1996c), que regulamentou o FUNDEF. Esta omissão só veio a ser corrigida na edição 7 (BRASIL. STN, 2007), que determinou o registro do rendimento com o FUNDEB.

As omissões de receitas mencionadas acima (multas e juros de mora de impostos, DAI e suas multas e juros de mora, operações de crédito, complementação federal e rendimento financeiro com receita do Fundef) são exemplificadas na tabela única do manual 1 (BRASIL. STN, 2001), reproduzida a seguir:

Tabela única (válida para as três esferas de governo: União, Estados e Municípios) do manual 1 (de dezembro de 2001)

RECEITAS	RECEITAS REALIZADAS	
	No Bimestre	<até o bim.>
RECEITA LÍQUIDA RESULTANTE DE IMPOSTOS (CF, art. 212) (I) Impostos Receitas de Transferências Deduções da Receita p/ Formação do FUNDEF (II) Outras Receitas de Transferências (-) Transferências Constitucionais e Legais TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DO FUNDEF (III) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO		
TOTAL DAS RECEITAS (IV)		

Fonte: BRASIL. STN, 2001.

Tampouco foi registrado, em nenhum dos manuais 1 a 7, o rendimento financeiro com as receitas integralmente vinculadas à educação, contrariando, assim, as orientações do Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE), do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia do MEC - www.fnde.gov.br). O manual 8 (BRASIL. STN, 2008) corrigiu esta omissão, no caso da receita de Estados, DF e Municípios, ao incluir o rendimento com os recursos do FNDE e de convênios, porém não com operações de crédito e outras receitas.

A propósito dos rendimentos financeiros com receitas da educação, o manual 8 (BRASIL. STN, 2008) prevê, corretamente, uma que não constava de nenhum manual anterior, correspondente a “juros recebidos pela aplicação financeira de outros recursos de impostos” (item 9 da tabela da receita de Estados) (BRASIL. STN, 2008). O manual não esclarece quais seriam estes outros recursos de impostos e por que, tendo origem em impostos, seriam adicionais ao percentual mínimo. Ora, todo rendimento oriundo de impostos teria de ser destinado à educação somente na proporção de 25% (na suposição de o percentual mínimo da Constituição Estadual ou Lei Orgânica municipal ser 25%), não integralmente, como dá a entender a redação equivocada.

Apesar de representar certo avanço em relação aos manuais anteriores no caso das receitas nas esferas estaduais, distrital e municipais, o 8 é omissivo na inclusão dos rendimentos financeiros de receitas da educação em âmbito federal. A importância desta contabilização é demonstrada no relatório de atividades do FNDE relativo a 2005 (BRASIL. MEC. FNDE, 2006), segundo o

qual de 1999 a 2005 tais rendimentos com o salário-educação não aplicado no período teriam totalizado R\$ 334 milhões, que, acrescidos a mais de R\$ 1,5 bilhão não aplicado da cota federal do salário-educação, teriam alcançado mais de R\$ 1,9 bilhão.

Uma contabilização que também variou nos manuais foi a dos recursos transferidos pelo governo federal para o Fundo Constitucional do Distrito Federal, criado pela Lei 10.633, de 27/12/2002 (BRASIL, 2002). Os manuais 3 a 5 mandam contabilizar tais recursos (mais de R\$ 1 bilhão por ano) dentro dos 25% do DF, o 6 é omissivo nesta questão, porém o 7 e o 8 estipulam o contrário dos manuais 3 a 5, computando-os, corretamente, como acréscimo aos 25%. Os manuais, no entanto, não esclarecem como o governo federal contabiliza tais gastos, contabilizados no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), se dentro ou fora dos 18% dos impostos que o governo federal é obrigado a aplicar em MDE.

Outro problema foi a definição das transferências constitucionais e legais para o cálculo do percentual mínimo. Enquanto a p. 104 do manual 1 (BRASIL. STN, 2001) informou que o percentual mínimo tem como base os impostos e transferências (art. 212 da CF), a p. 107 do mesmo manual (tabela 11) registrou que a referência são os impostos e transferências *constitucionais e legais* (grifo meu). É verdade que esta inconsistência tem origem na própria legislação, pois o art. 212 da CF (BRASIL, 1988) só menciona transferências, não fazendo distinção entre as constitucionais, as legais e as voluntárias. Esta inconsistência, por sua vez, foi corrigida pela LDB (BRASIL, 1996b) (o que não poderia ser feito, pois uma lei não altera ou não poderia alterar uma disposição constitucional), que acrescentou “constitucionais” a “transferências”. Entretanto, com a aprovação da Lei Complementar 87 (Lei Kandir), em 1996 (BRASIL, 1996d), prevendo isenção do ICMS de alguns produtos a pretexto de incentivar as exportações, Estados, Distrito Federal e Municípios passaram a receber do governo federal uma compensação financeira por esta desoneração do ICMS, prevista nesta Lei. Provavelmente por isso a STN passou a estipular que o percentual incidisse também sobre transferências legais, o que, se resolveu um problema (a contabilização da compensação financeira prevista na LC 87), criou outro, pois Estados, DF e Municípios recebem outras transferências legais (o salário-educação, por exemplo), que, no entanto, não entram na base de cálculo do percentual mínimo, como ocorre com esta compensação financeira.

Conforme revelam relatórios do TCU sobre as contas federais, a STN não parece ter seguido as orientações dos seus manuais em vários anos. A divergência principal entre o TCU e a STN gira em torno da classificação das transferências constitucionais pela União a Estados, DF e Municípios para a definição da receita líquida dos impostos para fins de cálculo dos 18%. O TCU corretamente definiu (pelo menos em alguns anos) que tais transferências são o FPE (Fundo de Participação dos Estados), o FPM (Fundo de Participação dos Municípios), o IPI-exportação (Imposto sobre Produtos Industrializados exportados), o ITR (Imposto Territorial Rural) e o IOF-ouro (Imposto sobre Operação Financeira sobre Ouro), ao passo que a STN em vários anos computou também transferências não contabilizáveis, como os *royalties*, o salário-educação, a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).

Nas contas de 2001 (BRASIL. TCU, 2002), segundo o TCU, a STN teria incluído equivocadamente R\$ 7,2 bilhões, correspondentes às seguintes transferências: R\$ 2,045 bilhões de salário-educação, R\$ 3,589 bilhões de *royalties*, R\$ 1,151 bilhão de encargos referentes ao Distrito Federal, e R\$ 476 milhões de complementação ao FUNDEF. Com a exclusão destes valores, o montante correto de transferências constitucionais cairia de R\$ 43,9 bilhões para R\$ 35,9 bilhões e, portanto, a receita líquida para o cálculo dos 18% deveria ser R\$ 36,1 bilhões, segundo o TCU, e não R\$ 27,6 bilhões, conforme o cálculo equivocado da STN (BRASIL. TCU, 2002, p. 514 da versão eletrônica). A estes questionamentos do TCU, a Coordenação-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional respondeu que os

procedimentos criticados vêm sendo praticados há muito tempo, estando presumivelmente certos, dada a ausência de manifestações em contrário. Essa posição não foi alterada, em que pese a equipe ter argumentado que, na demonstração analítica do total de transferências constitucionais, figuram valores não derivados de impostos e, também, não constam do texto constitucional como transferências de arrecadação de impostos aos estados, ou ao Distrito Federal ou aos municípios. De fato, do montante de transferências constitucionais apresentado no Relatório, constam, dentre outras, as diversas modalidades de compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos para fins de geração elétrica e outros recursos minerais, nos termos do § 1º do art. 20 da CF (BRASIL. TCU, 2002, p. 514 da versão eletrônica).

Em relatórios de contas posteriores, o TCU aponta procedimentos da STN que divergem das orientações contidas nos seus manuais. Por exemplo, nas contas de 2004 (BRASIL. TCU, 2005), a STN teria cometido as seguintes irregularidades: (1) não-inclusão da dívida ativa de impostos na base de cálculo, (2) inclusão de transferências de valores não derivados de impostos (compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos e minerais, recursos para repartição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE – Combustíveis, bem como a compensação de isenção do ICMS aos estados exportadores), (3) inclusão, no cálculo dos 18%, dos gastos federais com o salário-educação (R\$ 1,598 bilhão) e de recursos oriundos de operações de crédito (R\$ 174 milhões). Nas contas de 2007 (BRASIL. TCU, 2008), a STN teria contabilizado equivocadamente, no cálculo dos 18%, R\$ 48 milhões de gastos com aposentadorias, reformas e pensões, e R\$ 2,012 bilhões de complementação federal para o FUNDEB (quando o permitido pela Emenda Constitucional 53, que criou o FUNDEB, seria 30% deste valor, ou R\$ 603,7 milhões). Entretanto, o item do SIOPE (BRASIL. MEC. FNDE, 2007), na página do FNDE (www.fnde.gov.br), informa que a STN contabilizou R\$ 537,865 milhões dentro dos 18% em 2007, e não os R\$ 2,012 bilhões.

No cálculo da perda ou ganho com o FUNDEF, as orientações (sobretudo nas tabelas) foram geralmente corretas ao calcular tal perda ou ganho como a diferença entre o que o governo contribuía para o FUNDEF e o que ele recebia na distribuição em âmbito estadual, sem a contabilização da complementação federal. Entretanto, as instruções apresentaram inconsistências e equívocos. Por exemplo, para os manuais 1 (BRASIL. STN, 2001) e 2 (BRASIL. STN, 2002) o termo ‘transferências multigovernamentais’ designou a receita com o FUNDEF (sem a complementação e os rendimentos financeiros, estes últimos nunca contabilizados). No entanto, nos manuais 3 em diante este termo abrange esta receita (denominada de ‘transferências do FUNDEF’) *mais* a complementação. Por fim, as instruções de preenchimento se equivocaram nos manuais 3 (BRASIL. STN, 2003) e 4 (BRASIL. STN, 2004) ao informar que a perda ou ganho é determinada pela diferença entre a contribuição para o FUNDEF e as transferências multigovernamentais, quando o certo é transferências do FUNDEF, não ‘transferências multigovernamentais’, como veio a ser corrigido nos manuais 5 (BRASIL. STN, 2005) e 6 (BRASIL. STN, 2006). A contradição é reconhecida no próprio manual 4 (BRASIL. STN, 2004), que exclui a complementação (incluída na rubrica ‘transferências governamentais’) do cálculo.

Na definição da composição do FUNDEF, os manuais 1 a 6 omitiram no anexo X (demonstrativo das receitas e despesas com MDE) a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96, a complementação federal e os rendimentos financeiros com o FUNDEF, e equivocaram-se ao afirmar que 15% do IPI fazem parte do FUNDEF, quando o certo é 15% da cota-estadual do IPI-exportação (o nome correto do imposto), cota esta que corresponde a 10% do total, uma vez que 90% ficam com o governo federal. Entretanto, mais adiante nos mesmos manuais, os demonstrativos (tabelas) e as instruções de preenchimento mencionaram a compensação financeira e corrigiram o equívoco sobre o IPI-exportação.

Os diagramas ou figuras do manual 1, por exemplo (BRASIL. STN, 2001, p. 106), que constam das primeiras páginas das orientações sobre MDE dos manuais e pretendem explicar o financiamento do ensino, apresentam várias omissões e equívocos. Não mencionam o percentual mínimo maior do que 25% previsto em algumas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, nem que o percentual é mínimo e que há receitas adicionais vinculadas à MDE (salário-educação, convênios, operações de crédito vinculadas à educação, receitas diretamente arrecadadas pelos órgãos da educação) porém não integrantes da base de cálculo do percentual mínimo. Estes equívocos são repetidos nos manuais 2 (BRASIL. STN, 2002, p. 101) e 3 (BRASIL. STN, 2003, p. 96 e 97) e também nos seguintes. Os diagramas das páginas 102 (Estados) e 103 (municípios) do manual 2 (BRASIL. STN, 2002) confundem, com a formulação “mínimo 15% no ensino fundamental/FUNDEF”, os 15% dos impostos (que são *todos*) destinados ao ensino fundamental até 2006 com os impostos vinculados ao FUNDEF (somente *alguns*).

A partir do manual 3 (BRASIL. STN, 2003), a STN informou que a parcela adicional de 2% do ICMS vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (criado pela Emenda Constitucional 31, em dezembro de 2000) ou qualquer outra parcela de receita vinculada a fundo ou despesa não poderia ser deduzida da base de cálculo. Entretanto, as tabelas dos manuais 3 a 7 não continham nenhuma linha para informar tal parcela, o que só veio a ser feito no manual 8 (BRASIL. STN, 2008). Esta é uma questão fundamental. Na Bahia, por exemplo, o governo estadual não contabilizou estes 2% nos 25%

vinculados à educação, correspondendo a mais de R\$ 200 milhões em 2007, segundo o relatório do Tribunal de Contas do Estado (BAHIA. TCE, 2008).

A incidência da DRU (Desvinculação da Receita da União), vigente desde 2000, prorrogada várias vezes e só revogada (para efeito do cálculo dos recursos da educação em âmbito federal) pela Emenda Constitucional No. 59 (BRASIL, 2009), em novembro de 2009, é outro equívoco repetido em todos os manuais, segundo os quais ela desvincularia 20% de impostos e contribuições da União, quando na verdade ela não incide sobre a parcela de impostos compartilhados pela União com Estados, DF e municípios (Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados, que compõem o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios) nem sobre o salário-educação, contribuição social integralmente vinculada à educação e dividida entre União, Estados, DF e municípios.

As instruções sobre o salário-educação contêm vários equívocos. Um, presente em todos os manuais, foi informar que, na tabela da receita da União, deve-se registrar o valor distribuído pelo FNDE, quando o certo seria a cota federal (até o final de 2003) e a cota federal mais os 10% retidos pelo FNDE (desde 2004), uma vez que o valor distribuído pelo FNDE eram as cotas estaduais (até o final de 2003) e as cotas estaduais e municipais (desde 2004). Em outras palavras, o valor certo na tabela da receita da União era a receita líquida do governo federal com o salário-educação, ou seja, a receita que ficava com o governo após as transferências das cotas estaduais (até 2003) e estaduais e municipais (desde 2004).

Outro equívoco foi estipular, desde o manual 3 (BRASIL. STN, 2003) até o 6 (BRASIL. STN, 2006), que os Estados deveriam repassar aos Municípios no mínimo 50% da cota estadual, quando a Lei Federal No. 9.766 (BRASIL, 1998), determinou que este seria apenas um dos critérios e com base no número de matrículas no ensino fundamental e que isso dependeria de regulamentação por lei estadual (o que não aconteceu em muitos Estados), ou seja, os governos estaduais não eram obrigados a repassar no mínimo 50% do salário-educação para prefeituras se não houvesse lei estadual regulamentando isso. O trecho a seguir, do manual 4 (BRASIL. STN, 2004), exemplifica este equívoco: "Os Estados deverão informar a Contribuição Social do Salário-Educação pelo valor líquido, ou seja, já deduzida a transferência repassada aos respectivos Municípios. Os Estados deverão repassar aos respectivos Municípios, no mínimo 50% do valor recebido da União."

Este equívoco foi mais grave nas edições 4 a 6 porque desconheceu o novo critério de repartição da cota estadual em vigor desde 2004, com a Lei Federal 10.832, de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003), segundo a qual ela seria distribuída automaticamente pelo FNDE, sem necessidade de regulamentação por lei estadual, entre o governo estadual e as prefeituras com base no número de matrículas no ensino fundamental. Ao contrário do afirmado nas edições 4 a 6, desde 2004 não havia mais cota estadual, mas sim cota estadual e cotas municipais, totalizando 60%, e não mais dois terços (66%), conforme existia antes de 2004 e equivocadamente informado pelo manual 6 (BRASIL. STN, 2006): "A quota estadual do salário-educação corresponde a dois terços do montante dos recursos".

Estes erros só vieram a ser retificados pela 7ª edição (BRASIL. STN, 2007), de agosto de 2007, que, no entanto, se equivocou ao mencionar (p. 210) que a distribuição do salário-educação seria baseada no Decreto No. 3.142 (BRASIL, 1999), já revogado pelo Decreto No. 6.003 (BRASIL, 2006b), em dezembro de 2006. Outro equívoco foi cometido logo em seguida, na p. 211, quando se informou que a distribuição das cotas estaduais e municipais tem como base o art. 2º da Lei 9.766 (BRASIL, 1998), quando o certo é a Lei 10.832 (BRASIL, 2003), complementada pelo novo parágrafo 6º do art. 212 da CF (BRASIL, 1988), conforme acrescentado pela Emenda Constitucional 53, de 2006 (BRASIL, 2006a).

3.4 A contabilização das despesas

Um equívoco de todos os manuais foi presumir que MDE seja sinônimo da função orçamentária Educação. Ora, MDE é definida pelos artigos 70 e 71 da LDB (praticamente não citados nos manuais 1 a 6), enquanto a despesa na função Educação é definida pela Lei 4.320 (BRASIL, 1964), a lei do orçamento público. Para demarcar bem esta distinção, podemos dizer que toda despesa em MDE é classificada na função Educação, porém nem toda despesa na função Educação se enquadra em MDE. Um exemplo é a merenda escolar, que, embora classificável na função Educação, não é considerada como MDE pelo art. 71 da LDB e,

portanto, não pode ser paga com os 25% dos impostos. O manual 7 (BRASIL. STN, 2007), por exemplo, equivoca-se ao usar o termo MDE para compreender despesas custeadas pelo salário-educação, operações de crédito e outros, pois a merenda escolar pode ser paga com o salário-educação mas não é considerada MDE. Tal irregularidade teria sido cometida pela STN nas contas de 2005 e 2006, segundo o TCU (BRASIL. TCU, 2006; BRASIL. TCU, 2007). É verdade que em alguns manuais a STN parece estar atenta para a diferença entre gastos na função Educação e em MDE, quando declara, por exemplo, que podem ser utilizadas subfunções não vinculadas especificamente à função Educação, desde que sejam despesas com MDE. Ora, o conceito de subfunção relaciona-se ao da função Educação, não ao de MDE.

Outro tema de grande polêmica foi/é a classificação dos inativos como gastos em educação, adotada por muitos governos e aceita por alguns TCs dos Estados e Municípios. Curiosamente, os manuais 1 a 6 foram omissos nesta questão, embora o manual 1 (BRASIL. STN, 2001) já excluísse os inativos do percentual mínimo vinculado à saúde. Por que não fez o mesmo com os inativos da educação? A primeira vez que a STN excluiu os inativos da educação foi com o manual 7 (BRASIL. STN, 2007), relativo ao FUNDEB. Argumentou que os recursos da educação não podem ser destinados aos inativos porque estes recebem proventos ou pensões (art. 37, XI da Constituição Federal), não remuneração, reservada apenas aos que estão na ativa, segundo a LDB e a Lei do FUNDEB, a 11.494 (BRASIL, 2007).

Devem-se considerar apenas as despesas destinadas à remuneração e ao aperfeiçoamento dos profissionais em educação, e que exerçam cargo, emprego ou função na atividade de ensino, excluindo-se, por conseguinte, as despesas que envolvam gastos com inativos e pensionistas, pois a lei faz distinção entre as espécies de rendimento: remuneração, proventos e pensões. As despesas com inativos e pensionistas devem ser mais apropriadamente classificadas como Previdência (BRASIL. STN, 2007, p. 172).

Outra omissão (dos manuais 1 e 2) foi não especificar que os 25% dos impostos *nunca* podem ser usados pelas prefeituras em níveis superiores ao ensino fundamental (ensino médio, ensino superior, ensino profissional), mesmo quando a demanda na educação infantil e no ensino fundamental tiver sido plenamente atendida pelas prefeituras, conforme estipula o inciso V do art. 11 da LDB:

Os Municípios incumbir-se-ão de: oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e, com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimo vinculados pela Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Este equívoco só veio a ser corrigido a partir do manual 3 (BRASIL. STN, 2003), cuja tabela (p. 100), no entanto, não faz esta ressalva.

A inconsistência foi um problema na definição dos beneficiáveis com o percentual mínimo de 60% do FUNDEF. Às vezes são professores, às vezes profissionais do magistério. Por exemplo, segundo o manual 1 (BRASIL. STN, 2001, p. 105), "Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos do FUNDEF de cada ente da Federação será destinada ao pagamento dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério". Entretanto, as pp. 106 e 107 (tabela 11) referem-se a profissionais do magistério. A mesma contradição é repetida no manual 2 (BRASIL. STN, 2002), que mencionou 'professores' na p. 100 e 'profissionais do magistério' nas pp. 101, 104 (tabela 11) e 110. Já os manuais 3 a 6 só se referiram a profissionais do magistério, alegando se basear no § 5º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o que é um equívoco, pois tal parágrafo se referia a professores, não a profissionais do magistério, formulação modificada pela Lei No. 9.424 (BRASIL, 1996c).

Um equívoco/inconsistência dos manuais 1 a 6 foi, alegando se basear no *caput* do art. 60 do ADCT da CF de 1988, prever que

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos *recursos aplicados* na manutenção e desenvolvimento do ensino, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, até o ano de 2006, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério (p. 104 do manual 1, grifo meu).

É um equívoco, pois o *caput* estipula 60% dos recursos a que se refere o art. 212 da CF, ou seja, 60% dos 25% dos *impostos arrecadados*, não 60% dos *recursos aplicados*, que abrangem não só impostos, mas também receitas adicionais ao percentual mínimo, como o salário-educação, convênios, ganho com o FUNDEF e outras. Com base nesta redação e interpretação equivocada da STN, os governos que aplicassem 30% (ou seja, mais de 25%) em MDE teriam de destinar pelo menos 18% (60% de 30%) ao ensino fundamental. Tais equívocos se repetiram em todos os manuais posteriores (2 a 6). Entretanto, nos demonstrativos (tabelas) e nas instruções de preenchimento os manuais 3 a 6 retificaram este equívoco, estipulando que 60% dos 25% dos impostos devem ser aplicados no ensino fundamental, porém isso não foi feito nas tabelas e instruções de preenchimento dos manuais 1 e 2.

A destinação do *equivalente* a 30% dos 18% dos impostos da União para a manutenção do ensino fundamental e a erradicação do analfabetismo teve uma interpretação variada nos manuais de 1 a 6. O manual 1 (BRASIL. STN, 2001) não mencionou essa obrigação. Já todos os diagramas a partir do segundo manual (BRASIL. STN, 2002, p. 102) especificaram que 5,4% (30% de 18%) se destinam ao ensino fundamental, sem mencionar a erradicação do analfabetismo, que só foi acrescentada pelo manual 3 (BRASIL. STN, 2003, tabela 10.1, p. 98), o mesmo fazendo os manuais 4 a 6 (BRASIL. STN, 2004, 2005, 2006).

O cálculo destes 30% nem sempre é muito claro nos manuais. O manual 3 (BRASIL. STN, 2003, tabela 10.1) previu “30% das despesas de MDE” para tal finalidade, o que pode ser interpretado como 30% de todas as despesas, não dos 18% dos impostos. A formulação equivocada da tabela, no entanto, foi retificada nas instruções de preenchimento, que prevêem 5,4% dos impostos. O manual 6 (BRASIL. STN, 2006), por sua vez, introduziu uma *nova* interpretação ao sublinhar, pela primeira vez, que a expressão “equivalente” a 30% dos 18% não significa necessariamente 30% de 18% dos impostos, pois

são consideradas todas as aplicações na erradicação do analfabetismo e na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, independentemente da fonte de recursos, uma vez que o dispositivo citado fala em equivalência (utilizando, dessa forma, a receita de impostos como *mera referência* - grifo meu) e não em vinculação direta do montante arrecadado.

Em outras palavras, a STN considerou pela *primeira vez*, a partir do manual 6, que outros recursos que não fossem impostos podiam ser contabilizados dentro dos 5,4%. Embora formalmente a STN esteja correta, ou seja, a equivalência permite a contabilização de recursos que não sejam impostos (como o salário-educação), a manutenção do ensino fundamental e a erradicação do analfabetismo são classificadas como MDE e, portanto, para fins de contabilização (dos 5,4%) a referência são os impostos, não outros recursos fora do percentual mínimo, como, por exemplo, o salário-educação.

Coincidência ou não, a STN, segundo o TCU (BRASIL. TCU, 2006, 2007), incluiu no cálculo dos 5,4% das contas federais de 2005 e 2006 gastos com alimentação escolar, que não poderiam ser pagos com o percentual dos impostos, mas sim com contribuições sociais (o salário-educação) e outros recursos orçamentários. No caso das contas de 2006, o cálculo exato teria sido prejudicado ainda porque a STN não especificou, nas transferências para o Fundo Constitucional do Distrito Federal, os recursos destinados à erradicação do analfabetismo e à manutenção do ensino fundamental.

O controle de restos a pagar (RP) é fundamental, uma vez que eles, mesmo quando contabilizados como despesas pelos governos, podem ser cancelados em exercícios posteriores. Este controle variou bastante nos manuais. Os manuais 1 e 2, por exemplo, não previam nenhum tipo de controle, que só começou no manual 3, que previu a dedução de RP cancelados e RP inscritos sem disponibilidade financeira. O detalhamento aumentou nos manuais seguintes e foi bastante grande no 8 (BRASIL. STN, 2008), que prevê o controle dos seguintes itens: (a) RP inscritos no exercício sem disponibilidade financeira de recursos do FUNDEB; (b) despesas custeadas com o superávit financeiro do FUNDEB do exercício anterior; (c) recursos recebidos do FUNDEB em exercício anterior que não foram utilizados; (d) despesas custeadas com os recursos informados em (c); (e) RP inscritos no exercício sem disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino; (f) cancelamento, no exercício, de RP inscritos com disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino.

3.5 Conclusões

A análise dos manuais da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária da União, DF, Estados e Municípios permite as seguintes conclusões. A principal é que, apesar do maior detalhamento e aperfeiçoamento ao longo dos anos, apresentaram omissões, equívocos e inconsistências inaceitáveis em documentos desta natureza, pois se destinam a orientar as prestações de contas dos governos e, presumivelmente, também, ao modo como os TCs fiscalizam as receitas e despesas em MDE. Outra é que, segundo o TCU, a própria STN não seguiu, pelo menos em alguns anos (em 2001 e 2004, por exemplo), as orientações dos manuais por ela editados nas prestações de contas do governo federal.

Com relação à contabilização da receita, os manuais apresentaram várias fragilidades, algumas apontadas a seguir: (1) pouca clareza na definição das transferências constitucionais e legais da União para Estados, DF e Municípios e que resultou em equívocos apontados pelo TCU; (2) o rendimento financeiro com o FUNDEF não contabilizado em nenhum dos manuais 1 a 6, só passando a ser contabilizado com o manual 7 (o primeiro do FUNDEF); (3) a complementação federal para o FUNDEF só constou do manual 3 em diante; (4) os rendimentos financeiros com as receitas integralmente vinculadas à educação (salário-educação, operações de crédito) só passaram a ser incluídos no manual 8 (BRASIL. STN, 2008), tendo sido omitidos nos manuais 1 a 7; (5) várias informações erradas sobre o salário-educação.

Na contabilização das despesas, os manuais apresentaram deficiências como: (1) presumiram que MDE seja sinônimo da função orçamentária Educação, um erro, pois MDE é definida pela LDB, ao passo que a Educação é prevista pela lei do orçamento público, a 4.320; (2) a falta de definição de MDE, que pode ter resultado na inclusão equivocada de despesas, como merenda e inativos, sendo as dos inativos só excluídas explicitamente a partir do manual 7 (BRASIL. STN, 2007); (3) os manuais 1 e 2 não especificam que os 25% dos impostos não podem ser usados pelas prefeituras em níveis superiores ao ensino fundamental (ensino médio, ensino superior, ensino profissional) enquanto a demanda na educação infantil e no ensino fundamental não tiver sido plenamente atendida pelas prefeituras, equívoco corrigido a partir do manual 3 (BRASIL. STN, 2003); (4) inconsistência na definição dos beneficiáveis com o percentual mínimo de 60% do FUNDEF, sendo ora professores, ora profissionais do magistério; (5) inconsistência dos manuais 1 a 6 na destinação dos 60% dos 25% (ou 15%) dos impostos vinculados ao ensino fundamental, empregando-se ora a expressão equivocada “recursos aplicados”, ora a expressão correta “receita de impostos”; (6) oscilação e pouca clareza na redação da vinculação do equivalente a 30% dos 18% dos impostos da União para a manutenção do ensino fundamental e a erradicação do analfabetismo, prevista na EC 14; (7) não-previsão de procedimento de controle para obrigar os governos a cumprirem o § 4º do art. 69 da LDB, que estipula que “As diferenças entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas, que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro.”

Todas essas falhas resultaram e muito provavelmente ainda resultam em perda de recursos para a educação e mostram a necessidade de educadores estudarem os procedimentos recomendados ou adotados por instâncias como a STN, o TCU, os Tribunais de Contas e os governos para a contabilização da receita e despesa em MDE, para darem concretude a propostas de controle social das verbas da educação.

Em fevereiro de 2009 enviei mensagem eletrônica à STN solicitando esclarecimentos sobre alguns de seus procedimentos, respondidos pela STN em agosto de 2009. As minhas perguntas e as respostas da STN são reproduzidas abaixo:

Mensagem nº: 254774 (da STN)

Prezado Sr.

Sou professor da Faculdade de Educação da UFF (Universidade Federal Fluminense), em Niterói e estou realizando uma pesquisa sobre os procedimentos recomendados pela STN para a contabilização da receita e despesa em manutenção e desenvolvimento do ensino. Tive algumas dúvidas sobre tais procedimentos nos manuais da STN e solicito esclarecimento delas para o meu estudo.
Nicholas Davies

1) Na definição das receitas e despesas vinculadas à manutenção e despesas do ensino, a STN editou norma interpretando os artigos da CF relativos à educação e a LDB? Se não o fez, como interpretou tais artigos e a LDB?

Resposta: A STN publicou o Manual Técnico dos Demonstrativos Fiscais - MTDf, cujo volume II estabelece regras para a elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO. Existem 2 Grupos de Trabalho - GT na STN, criados pelas Portarias STN 135 e 136 de 06/03/2007, cujo objetivo é discutir os demonstrativos e procedimentos contábeis, com vistas à padronização de relatórios e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Os posicionamentos, no caso dos demonstrativos do MDE, foram resultados de discussões do GT.

2) Na totalização de impostos federais para cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE, o TCU considera a dívida ativa dos impostos, multas e juros de mora? Se afirmativo, desde quando?

Resposta: O Supremo Tribunal Federal, ao pronunciar-se sobre multas e outros acessórios, os tem considerado como integrantes do produto da arrecadação, entendendo que não subsistem os recursos provenientes de multas e juros de mora incidentes sobre qualquer espécie tributária, inclusive contribuições, quando descabida a cobrança do respectivo valor principal:

“Ementa. A Emenda Constitucional nº 1/1969, em seu art.23, §8º, visou estabelecer, apenas, um sistema de partilha, cujo objeto abrange não só o valor do imposto stricto sensu, mas também de todas as parcelas que se lhe agregam como acessórias, e a que teriam direito Estados ou Municípios se fizessem a arrecadação exclusivamente para si. O valor considerado é o valor total do crédito tributário (imposto e acessórios), ou seja, todo o valor que é recebido pelo Estado e em virtude dele. Nada pode ser retirado, a título de ressarcimento de despesas com a atividade arrecadadora, que inclui, em sua complexidade, a fiscalização.” (julgamento, em 07 de outubro de 1976, do recurso interposto pela Prefeitura Municipal de Altinópolis e outros - RE nº 82102 (Anexo III, Vol. II), acerca da inclusão nos recursos a serem transferidos pelo Estado de São Paulo a título de ICMS aos municípios, em atendimento ao §8º, II, art. 23 da Emenda Constitucional nº 1/69, dos valores recolhidos por motivo de infração, por dívida ativa, confissão de dívida e parcelamento de débito.)

“A multa moratória é acessório do imposto. O Estado faz jus a ela, não porque com ela se vá ressarcir do que paga a seus agentes fiscais, mas porque tem direito a receber o valor do imposto na época própria. Por isso mesmo é ela devida ainda que não haja atividade fiscal alguma do Estado, como ocorre no recolhimento espontâneo, pelo contribuinte, do tributo atrasado. Ela se integra ao crédito tributário pelo princípio de que o acessório segue a sorte do principal. (...) Por tudo isso, entendo que a Emenda Constitucional nº1/1969, em seu art.23, § 8º, visou a estabelecer, apenas, um sistema de partilha, cujo objeto abrange não só o valor do imposto stricto sensu, mas de todas as parcelas que se lhe agregam, e a que teriam direito Estados ou Municípios se fizessem arrecadação exclusivamente para si. O valor considerado por esse dispositivo é o valor total do crédito tributário (imposto e acessórios), ou seja, todo o valor que é recebido pelo Estado com o imposto e em virtude dele. Nada pode ser retirado, a título de ressarcimento de despesas com a atividade arrecadadora, que inclui, na sua complexidade a fiscalização.” (Voto do Ministro Moreira Alves no mesmo processo)

“Recurso Extraordinário. ICM. Participação do Município na arrecadação do ICM. Emenda Constitucional nº 1/1969, art. 23, II, § 8º. A expressão “produto de arrecadação” é abrangente do principal e acessórios, ou seja, do valor total recebido pelo estado, como ICM e em virtude dele. Precedentes do STJ. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE nº 01110945/210 - SP, em 16 de fevereiro de 1993)

“(…) Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE nº 82.102, de que fui Relator (RTJ 82/200), firmou princípio de que o valor considerado por esse dispositivo é o valor total do crédito tributário (imposto e acessórios), ou seja, todo o valor que é recebido pelo Estado com o imposto e em virtude dele.” (Voto no mesmo processo).

3) O que a STN considera transferências constitucionais e legais da União para Estados, DF e municípios, para efeitos do cálculo dos 18% dos impostos devidos pela União em MDE? Favor detalhar todas as transferências. Além do FPE, do FPM, do IPI-exportação, do IOF-ouro e do ITR, que outras transferências constitucionais e legais são realizadas pela União e que são descontadas da receita de impostos para o cálculo do percentual mínimo vinculado à educação no caso da União? Segundo o TCU, a STN teria feito contabilizações equivocadas pelo menos nas contas de 2001 e 2004, ao incluir transferências como os royalties, a CIDE, o salário-educação e outras, que, embora sejam transferências, não poderiam, segundo o TCU, ser abatidas para fins de cálculo da receita líquida de impostos. Qual a avaliação que a STN faz desta apreciação do TCU?

Resposta: A STN considera o que a Constituição Federal - CF e as leis destinaram dos impostos para os estados, Distrito Federal e municípios. Além das já citadas, desconta-se também 20% das receitas de impostos, referente à Desvinculação de Receitas da União - DRU.

A apreciação do TCU está correta e a partir de 2005 essas transferências não são mais deduzidas para cálculo da receita líquida de impostos.

4) Por que os rendimentos financeiros de receitas integralmente vinculadas à educação (por exemplo, salário-educação) não são contabilizados em nenhum dos manuais de RREO 1 a 7. Tais rendimentos eram bastante significativos, sobretudo em época de inflação alta, como aconteceu antes de julho de 1994, após a decretação do Plano Real. Segundo o artigo Financiamento e gasto do Ministério da Educação nos anos 90, de José Aparecido Carlos Ribeiro (técnico do IPEA), publicado em 2001 no n. 74 do periódico Em Aberto (editado pelo MEC), tais rendimentos teriam sido de R\$ 754,6 milhões (em 1993), R\$ 1,351.5 bilhão (1994), R\$ 351,4 milhões (1995), R\$ 190,6 milhões (1996), R\$ 123,3 milhões (1997), R\$ 184,8 milhões (1998), R\$ 103,9 milhões (1999). O autor, que alega se basear em dados do Siafi/Sidor e ter deflacionado os valores para dezembro de 1999, ressalta que em alguns anos (1993 e 1994) tais rendimentos superaram a receita propriamente dita com o salário-educação, receita esta que teria sido de

R\$ 503,5 milhões (1993), R\$ 645,0 milhões (1994), R\$ 687,1 milhões (1995), R\$ 842,5 milhões (1996), R\$ 756,3 milhões (1997), R\$ 747,5 milhões (1998), e R\$ 733,5 milhões (1999). O relatório do FNDE relativo a 2005, por sua vez, informa (p. 68) que de 1999 a 2005 houve superávit de R\$ 1,923 bilhão do salário-educação, sendo R\$ 334,3 milhões de rendimentos financeiros.

Resposta: O Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais está em constante avaliação e é reeditado anualmente para expressar os novos entendimentos que são resultados das discussões promovidas no âmbito dos GT descritos na resposta da pergunta 1 acima. No entanto, as alterações, por serem fruto de novas interpretações, não são retroativas, pois implicariam um trabalho excessivo a todos os entes para elaborarem e republicarem todas as informações anteriores. Nesse sentido, procura-se manter certa estabilidade dos manuais pelo período de um ano, o que não impede a evolução contínua de suas instruções.

5) Por que o manual 8 de RREO (de 2008) não prevê registro do rendimento financeiro com operações de crédito e outras receitas vinculadas à educação?

Resposta: O Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais está em constante avaliação e é reeditado anualmente para expressar os novos entendimentos que são resultados das discussões promovidas no âmbito dos GT descritos na resposta da pergunta 1 acima. No entanto, as alterações, por serem fruto de novas interpretações, não são retroativas, pois implicariam um trabalho excessivo a todos os entes para elaborarem e republicarem todas as informações anteriores. Nesse sentido, procura-se manter certa estabilidade dos manuais pelo período de um ano, o que não impede a evolução contínua de suas instruções.

6) Favor esclarecer o significado de "juros recebidos pela aplicação financeira de outros recursos de impostos" (item 9 da tabela da receita de Estados do manual 8)

Resposta: A receita da aplicação financeira de outros recursos de impostos vinculados ao ensino diz respeito ao rendimento dos recursos de impostos destinados ao ensino e que ficam aplicados enquanto os recursos não são utilizados efetivamente para pagamento das despesas.

7) Por que o manual 8 não prevê a inclusão de rendimento financeiro com as receitas federais da educação?

Resposta: Vide resposta da questão 5.

8) Por que os manuais de RREO de 1 e 2 não registram a complementação federal para o FUNDEF?

Resposta: Vide resposta da questão 5.

9) Por que os manuais de RREO 1 a 6 não mandaram registrar o rendimento financeiro com o FUNDEF?

Resposta: Vide resposta da questão 5.

10) Por que as operações de crédito da União só são contabilizadas a partir do manual 5?

Resposta: Vide resposta da questão 5.

11) Por que, na contabilização da receita para cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE, a STN afirma corretamente que os 18% incidem sobre a receita líquida? Por que, então, para o cálculo dos 20% da DRU a STN se baseia na receita bruta dos impostos, e não na receita líquida? Afinal, a receita do governo federal não é a bruta, mas sim a líquida, e a Emenda Constitucional da DRU, assim como a do FEF, nunca estipulou que o percentual seria sobre a receita bruta.

Resposta: O cálculo dos 20% da DRU é efetuado de acordo com o caput do art. 76 da ADCT, alterado pela EC nº 56, de 2007, que determina a desvinculação de 20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, com dedução apenas da contribuição social do salário educação, conforme § 2º do mesmo artigo.

Para o cálculo dos 18% vinculados à MDE, o § 1º do art. 212 da CF, determina que seja excluída a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios.

Portanto, o entendimento de qual é a base para o cálculo dos percentuais decorre da interpretação da Constituição Federal.

12) Por que a STN utiliza em vários de seus manuais o termo MDE, definido na LDB, mas classifica as despesas segundo outro conceito, o de função e subfunção orçamentária?

Resposta: Porque esta é a forma atual de captação dos dados que mais se aproxima ou atinge o conceito de MDE.

13) Na apreciação das despesas em MDE, a STN exclui as despesas com merenda e inativos? Resposta: Sim. Se afirmativo, desde quando? Resposta: Sempre excluiu. Por que os inativos só foram excluídos em 2007 (no manual 7) se excluía os inativos da saúde em 2001?

Resposta: A STN sempre considerou como manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais conforme o art. 70, inciso I, da Lei 9.394/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB . O texto incluído no manual 7 apenas registrou o posicionamento que sempre foi defendido pela STN, que entende estar bastante claro e ser suficiente, segundo definição da lei, que pagamento de inativos não é um objetivo básico das instituições de ensino.

14) Nos manuais 3 a 5 a STN estipulou que as despesas na educação no Fundo Constitucional do DF, instituído pela Lei 10.633, de 27/12/03, executadas através do SIAFI, serão consideradas para fins do limite constitucional. O manual 6 é omissivo nesta questão, e o 7 (p. 225) e o 8 dizem o contrário, ou seja, que tais despesas não poderão consideradas no cômputo do percentual de aplicação em MDE. Qual a razão para a mudança na contabilização?

Resposta: Como já informado na questão 5, o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais está em constante avaliação e é reeditado anualmente para expressar os novos entendimentos que são resultados das discussões promovidas no âmbito dos Grupos Técnicos. Nesse caso, porém, o acórdão TCU nº 2316/2008, transcrito abaixo determinou que essas despesas deveriam ser computadas na União.

“ACÓRDÃO Nº 2316/2008 - TCU – Plenário

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões exposta pelo Relator, em:

(...)

9.2. recomendar à Secretaria do Tesouro Nacional que inclua os recursos repassados pela União ao Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), consignados na ação orçamentária “0312 – Assistência Financeira para Realização de Serviços Públicos de Educação do Distrito Federal”, no cálculo do limite mínimo de 18% a ser aplicado pela União, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, previsto no caput do art. 212 da Constituição Federal, objeto do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (Anexo X do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO)”

Ouvidoria do Ministério da Fazenda

SAS Quadra 06 - Bloco O - Ed. Órgãos Centrais - 7º andar

70070-917 - Brasília/DF - Tel.: 146

www.ouvidoria.fazenda.gov.br

Referências bibliográficas específicas

ALVES, Luis (conselheiro do TCE). In: PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório das contas estaduais de 1997*. João Pessoa: TCE, 1998.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2007. Maio 2008. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.

BRASIL. Decreto No. 3.142, de 16/8/99. Regulamenta a contribuição social do salário-educação, prevista no art. 212, parágrafo 5º da Constituição, no art. 15 da Lei no. 9.424, de 24/12/1996, e na Lei 9.766, de 18/12/1998, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 17/8/1999. Brasília, DF, 17/8/1999.

BRASIL. Decreto No. 6.003, de 28/12/2006. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5º da Constituição, e as Leis nos 9.424, de 24/12/96, e 9.766, de 18/12/98, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 29/12/2006b. Brasília, DF.

BRASIL. Emenda Constitucional No. 59, de 11/11/2009. Acrescenta § 3º ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para reduzir, anualmente, a partir do exercício de 2009, o percentual da Desvinculação das Receitas da União incidente sobre os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, dá nova redação aos incisos I e VII do art. 208, de forma a prever a obrigatoriedade do ensino de quatro a dezessete anos e ampliar a abrangência dos programas suplementares para todas as etapas da educação básica, e dá nova redação ao § 4º do art. 211 e ao § 3º do art. 212 e ao caput do art. 214, com a inserção neste dispositivo de inciso VI. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 12/11/2009.

BRASIL. Lei No. 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 União*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 fev. 2010.

BRASIL. MEC. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. *Relatório de atividades de 2005*. Brasília: MEC, 2006. Disponível em: <<http://www.fnnde.gov.br>>. Acesso em: jul. 2007.

BRASIL. MEC. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação). Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.fnnde.gov.br>>. Acesso em: set. 2007.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação Geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 1. Brasília: STN, dez. 2001.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 2. Brasília: STN, out. 2002.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 3. Brasília: STN, ago. 2003.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 4, 2004. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: out. 2008.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 5, ago. 2005. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 6, 2006. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 7, ago. 2007. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

_____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 8, 2008. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2006*. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2005*. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2004*. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2003*. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2002*. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2001*. Brasília: TCU, 2002. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2000*. Brasília: TCU, 2001. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 1999*. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: exercício de 2007*. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

4. A CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA E DESPESA EM EDUCAÇÃO PELO TCU: OMISSÕES, INCONSISTÊNCIAS E EQUÍVOCOS*

4.1 Introdução

O objetivo deste trabalho é verificar como o TCU (Tribunal de Contas da União) contabiliza as receitas e despesas em educação, ou, mais precisamente, em MDE, conforme definida nos artigos 70 e 71 da LDB. O trabalho se justifica porque, embora tais procedimentos de contabilização possam parecer simples e óbvios, os relatórios e pareceres prévios do TCU apresentam dados e procedimentos que divergem dos adotados pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional) e porque contêm omissões, inconsistências e equívocos, inaceitáveis num órgão que deveria conhecer e cumprir a legislação pertinente. Tomei como referência os relatórios e pareceres prévios sobre as contas de 1989 a 2007, disponíveis na forma eletrônica no sítio www.tcu.gov.br (as de 1999 a 2007), e na forma impressa (de 1989 a 1998 e de 2003, 2004 e 2005). Pretendia examinar também os relatórios sobre as contas de 1984 a 1988 porque neste período o governo federal passou a ser obrigado a aplicar no mínimo 13% dos impostos em MDE, em função da aprovação da Emenda Constitucional n. 24 (também conhecida como Emenda Calmon, que alterou a Constituição Federal de 1967), em dezembro de 1983, que restabeleceu a vinculação de impostos para a educação no caso da União, dos Estados e do DF. No caso dos Municípios, a vinculação já existia e só foi alterada pela EC No. 24 para no mínimo 25% dos impostos em MDE, uma vez que já constava da EC 1, de 1969, que, diferentemente, determinava pelo menos 20% da receita tributária municipal no ensino primário, alterado para ensino de 1º Grau pela Lei 5.692, de 1971, que também previu 20% do Fundo de Participação dos Municípios no 1º Grau. No entanto, tal exame não foi possível porque estes relatórios não estavam disponíveis na biblioteca do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, fonte de minha consulta para os relatórios impressos. Fiz referência também à contabilização feita pela STN, mencionada pelo TCU em seus relatórios, pois ela permite identificar as omissões, inconsistências e equívocos não só da STN, como também do TCU.

Não foram poucas as dificuldades para este estudo. Uma é que os dados sobre receitas e despesas sobre MDE, quando informados, nem sempre estão concentrados num único item ou seção e, por isso, sua localização não é fácil. Por exemplo, num ano eles só aparecem na síntese do relatório, quando deveriam constar também da parte principal do relatório. Noutro ano, o critério de cálculo do percentual dos impostos que a União deveria aplicar na erradicação do analfabetismo e na universalização do ensino fundamental (previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988 e também na Emenda Constitucional 14, de 1996) só é indicado numa declaração de voto de um ministro do TCU. Outra dificuldade é que muitos relatórios não identificam nos sumários os itens ou subitens relativos a estas receitas e despesas. Um terceiro problema é que alguns relatórios simplesmente não fazem esta identificação (pelo menos não consegui encontrá-la), como os de 1994 e 1995. Além disso, muitos (quase todos) omitem ou pelo menos não mencionam, no item relativo às receitas e despesas, as receitas vinculadas à educação porém não contabilizáveis dentro do percentual mínimo, como o salário-educação e operações de crédito.

Outro problema é a falta de padronização dos procedimentos do TCU, que não define claramente o significado da nomenclatura adotada, nem oferece dados suficientemente detalhados das receitas e sobretudo das despesas supostamente efetuadas em MDE. Por exemplo, a contabilização da receita nas contas de 2002, bastante genérica, parece ser bastante diferente da feita nas contas de 2001, mais detalhada. Outro exemplo é o equivalente a 30% dos 18% dos impostos federais vinculados pela EC 14 à universalização do ensino fundamental e erradicação do analfabetismo, interpretado de uma forma pelo TCU de 1998 até as contas de 2003 e de outra a partir das contas de 2004.

Outro problema é que os dados não raro são inconsistentes. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 1999 informa, na p. 14, que a receita de impostos foi de R\$ 73,7 bilhões (sendo R\$ 44,9 bilhões de imposto de renda - IR - e R\$ 15,8 bilhões de imposto sobre produtos industrializados - IPI). Porém, na p. 273 (item 6.7.3.1), esta receita foi de R\$ 78,9 bilhões, sendo R\$ 19,7 bilhões de IR e R\$ 16,2 bilhões de IPI. Já o relatório das contas de 2002 registra gastos de R\$ 10,188 bilhões em MDE e de R\$

* Parte deste texto foi publicada na *Revista Brasileira de Política e Administração da Educação*, v.26, 2010.

19,7 bilhões no MEC. O relatório do TCU sobre as contas de 2004, por sua vez, aponta as seguintes discrepâncias de gastos em MDE por subfunção

Tabela 1
(em R\$ milhares)

Subfunção	Dados da STN	Dados do SIAFI	Diferença
Planejamento e Orçamento	6.111	4.674	1.437
Administração Geral	3.931	3.151	780
Tecnologia da Informação	81.965	71.825	10.140
Formação de Recursos Humanos	243.734	173.224	70.510
Comunicação Social	6.165	6.165	-
Cooperação Internacional	11.242	11.242	-
Assistência Hosp. e Ambulatorial	49.958	49.958	-
Ensino Fundamental	671.943	127.633	544.310
Ensino Médio	195.678	146.378	49.300
Ensino Profissional	816.935	781.081	35.854
Ensino Superior	7.155.722	7.154.538	1.184
Educação Infantil	500	500	-
Educação de Jovens e Adultos	7.465	7.465	-
Educação Especial	41.139	37.801	3.338
Difusão Cultural	379	379	-
Desenvolvimento Científico	22.902	22.902	-
Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	13.266	13.266	-
Serviço da Dívida Interna	8.479	8.479	-
Serviço da Dívida Externa	361.782	361.782	-
Transferências	157.615	153.672	3.943
Outros Encargos Especiais	2.537.535	1.486.135	1.051.400
TOTAL	12.394.446	10.622.250	1.772.196

Fontes: SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) e STN (Secretaria do Tesouro Nacional).

A falta de clareza sobre a metodologia de cálculo das receitas e despesas em MDE é outro problema. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 2006 registra que a despesa de MDE teria sido de R\$ 16,137 bilhões, segundo o SIAFI Gerencial, e R\$ 17,098 bilhões, segundo o relatório resumido da execução orçamentária (RREO) da STN. Entretanto, as linhas seguintes do relatório não permitem compreender como se chegou a este cálculo. Segundo o TCU,

a diferença (...) reside, basicamente, no fato da STN considerar, integralmente, no cálculo das despesas com educação, recursos repassados pela União ao Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), consignados à ação orçamentária “0312 – Assistência Financeira para a Realização de Serviços Públicos de Saúde e Educação do Distrito Federal”, no total de R\$ 2,7 bilhões, dos quais R\$ 960 milhões foram executados pela Secretaria de Saúde do Governo Distrital, e que não podem ser enquadrados nesse limite.

Se, como parece, a STN contabilizou equivocadamente R\$ 2,7 bilhões, a diferença entre os R\$ 16,137 bilhões (SIAFI) e os R\$ 17,098 bilhões (STN) seria muito maior. Porém, como o TCU parece descontar R\$ 960 milhões executados pela Secretaria de Saúde, os R\$ 2,7 bilhões caem para cerca de R\$ 1,7 bilhões, que não explicam a diferença entre os R\$ 16,137 bilhões (SIAFI) e os R\$ 17,098 bilhões (STN). Logo a seguir, o relatório do TCU confunde ainda mais ao registrar a “utilização indevida pela Secretaria de Saúde do DF de R\$ 278 dos R\$ 720 milhões destinados (...) à conta da fonte de recursos “112 – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino”, uma vez que pode-se adotar a interpretação de que R\$ 720 milhões foram destinados à MDE, e não os R\$ 2,7 bilhões informados antes. Se aceitarmos esta interpretação e excluirmos os R\$ 278 milhões utilizados indevidamente pela Secretaria de Saúde, a diferença seria de cerca de R\$ 500 milhões, o que não explicaria os mais de R\$ 900 milhões de diferença entre as despesas registradas pelo SIAFI e pela STN.

A compreensão fica mais difícil ainda quando se considera que, segundo o TCU, a STN contabilizou como despesa em MDE em 2005, no cálculo dos 30% dos impostos vinculados à manutenção do ensino fundamental e à erradicação do analfabetismo, R\$ 1,48 bilhão gasto com alimentação escolar, o que não é legal, pois ela deve ser financiada com contribuições sociais (salário-educação, por exemplo) ou outros recursos orçamentários, não com o percentual mínimo dos impostos. Ora, este gasto é superior aos R\$ 900 milhões de diferença entre as despesas registradas pelo SIAFI e pela STN.

Outro exemplo de pouca clareza está no relatório sobre as contas de 2007, que não explica a diferença de quase R\$ 3 bilhões de transferências para Estados, DF e municípios registrada pelo SIAFI (R\$ 68,9 bilhões) e pelo RREO (R\$ 65,7 bilhões). Tampouco a diferença de despesa do SIAFI (R\$ 17,3 bilhões) e da STN (R\$ 17,5 bilhões).

4.2 A contabilização da receita vinculada à educação

Um dos problemas mais sérios não só do TCU, mas também da STN, tem sido a contabilização das receitas vinculadas à educação (que, no caso da União, deveriam incluir o percentual mínimo dos impostos mais as receitas adicionais, como o salário-educação, operações de crédito vinculadas à educação e rendimentos financeiros com tais receitas adicionais), um procedimento aparentemente simples. Muitos relatórios do TCU e também da STN citados pelo TCU não esclarecem se incluem na base de cálculo do percentual mínimo as multas e juros de mora dos impostos, assim como a dívida ativa de impostos e as multas e juros de mora desta dívida ativa. Em resposta à indagação que lhe dirigi em 2008, o TCU informou que tal inclusão vem sendo feita desde 2003, porém não informa porque isso não foi feito antes e porque houve a mudança somente em 2003. Afinal, desde 2002, quando entraram em vigor as normas previstas no manual 1 para a elaboração do RREO, editado pela STN em dezembro de 2001, a dívida ativa de impostos, suas multas e juros de mora deveriam ser contabilizadas na base de cálculo.

Tampouco informam os relatórios as operações de crédito vinculadas à MDE ou rendimentos financeiros auferidos com tais operações e com a receita do salário-educação. O único relatório do TCU que menciona tais operações de crédito é o de 2004, embora, no caso das receitas da União, os manuais 5 (este de 2005) em diante editados pela STN para a elaboração dos RREOs mandassem registrá-las, assim como a do salário-educação. Os manuais 1 a 4 foram omissos na contabilização de tais operações de crédito.

Sobre os rendimentos financeiros, não constatei dados em nenhum dos relatórios, embora tenham sido bastante significativos, sobretudo em época de inflação alta. Segundo José Aparecido Carlos Ribeiro (2001), técnico do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), os rendimentos com a receita do salário-educação teriam sido de R\$ 754,6 milhões (em 1993), R\$ 1,351 bilhão (1994), R\$ 351,4 milhões (1995), R\$ 190,6 milhões (1996), R\$ 123,3 milhões (1997), R\$ 184,8 milhões (1998), R\$ 103,9 milhões (1999), em valores deflacionados para dezembro de 1999. Ressalta que em alguns anos tais rendimentos superaram a receita propriamente dita com o salário-educação, como em 1993 (R\$ 503,5 milhões) e em 1994 (R\$ 645,0 milhões).

O relatório de atividades do FNDE em 2005 (BRASIL. MEC, FNDE, 2006, versão eletrônica), por sua vez, informa (p. 68) que de 1999 a 2005 houve superávit de R\$ 1,923 bilhão do salário-educação, sendo R\$ 334,3 milhões só de rendimentos financeiros. Tal superávit não é motivo de nenhum comentário ou análise pelo TCU. Em resposta à minha indagação sobre estas receitas adicionais e seus rendimentos, o TCU simplesmente tergiversou, alegando que “Para fins de cálculo do mínimo constitucional a ser aplicado em MDE, não se considera *[sic]* os recursos do salário-educação, e nem os respectivos rendimentos financeiros” (BRASIL. TCU, 2008). É verdade que tais receitas adicionais e seus rendimentos não entram na base de cálculo do mínimo, mas deveriam ser contabilizadas como receitas vinculadas (integralmente) à educação.

Outro problema, o principal, é o cálculo da receita líquida de impostos sobre a qual incidem os 18% previstos na CF. Aparentemente simples, ela foi motivo de equívocos do TCU e também interpretações divergentes entre o TCU e a STN pelo menos em 2001, 2003 e 2004. A divergência principal girou em torno da classificação das transferências constitucionais pela União a Estados, DF e Municípios, uma vez que, para o cálculo correto da receita líquida dos impostos, não são descontadas todas as transferências, mas apenas o FPE (Fundo de Participação dos Estados), o FPM (Fundo de Participação dos Municípios), o IPI-exportação, o ITR (Imposto Territorial Rural) e o IOF-ouro, além da DRU (desvinculação da receita da União, equivalente a 20% da receita bruta de impostos), cujos efeitos desvinculatórios dos impostos para a educação foram revogados parcialmente a partir de 2009 e definitivamente a partir de 2011 pela Emenda Constitucional no. 59. As demais transferências (por exemplo, *royalties* do petróleo, salário-educação, CIDE) não podem ser contabilizadas para apuração da receita líquida. A inclusão destas transferências não permitidas foi detectada nas contas de 2001, 2003 e 2004 pelo TCU, que, no entanto, não comentou sobre as de 2002 e anos anteriores a 2000, nas quais provavelmente o mesmo erro teria sido cometido pela STN, pois a Coordenação-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional informou, em resposta ao TCU sobre o equívoco nas contas de 2001, que os

procedimentos criticados vêm sendo praticados há muito tempo, estando presumivelmente certos, dada a ausência de manifestações em contrário. Essa posição não foi alterada, em que pese a equipe ter argumentado que, na demonstração analítica do total de transferências constitucionais, figuram valores não derivados de impostos e, também, não constam do texto constitucional como transferências de arrecadação de impostos aos estados, ou ao Distrito Federal ou aos municípios. De fato, do montante de transferências constitucionais apresentado no Relatório, constam, dentre outras, as diversas modalidades de compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos para fins de geração elétrica e outros recursos minerais, nos termos do § 1º do art. 20 da CF (BRASIL. TCU, 2002, p. 514 da versão eletrônica).

Nas contas de 2001, segundo o TCU, a STN teria incluído equivocadamente R\$ 7,262 bilhões, correspondentes às seguintes transferências: R\$ 2,045 bilhões de salário-educação, R\$ 3,589 bilhões de *royalties*, R\$ 1,151 bilhão de encargos referentes ao Distrito Federal, e R\$ 476 milhões de complementação ao FUNDEF. Com a exclusão destes valores, o montante de transferências constitucionais cairia de R\$ 43,9 bilhões para R\$ 35,9 bilhões e, portanto, a receita líquida para o cálculo dos 18% deveria ser R\$ 36,1 bilhões, segundo o TCU, e não R\$ 27,6 bilhões, conforme o cálculo equivocado da STN (BRASIL. TCU, 2002, p. 514 da versão eletrônica).

Como só no exame das contas de 2001 e 2004 (nas contas de 2005 e 2006 a STN passou a seguir a orientação do TCU ou pelo menos a não praticar os equívocos anteriores) o TCU demonstrou atenção para a inclusão equivocada destas transferências, é possível que tenha errado nos cálculos das contas anteriores a 2001 e mesmo em 2002 e 2003. No caso das contas de 2002, isso fica evidente porque, ao repetir dados das contas de 2001, contabilizou incorretamente R\$ 43,9 bilhões de transferências federais, quando nas contas de 2001 havia lançado o valor correto de R\$ 35,9 bilhões. Ou seja, além de se equivocar na análise das contas de 2002, o TCU se contradisse em relação à avaliação que fizera das contas de 2001, pois lançou no relatório sobre as contas de 2002 valores relativos a 2001 bem superiores (e equivocados) aos contabilizados no relatório sobre as contas de 2001. Pior, o TCU contabilizou em 2002 a receita bruta do salário-educação (R\$ 3,6 bilhões) no cálculo dos 18% vinculados à MDE. Ora, o salário-educação é contribuição social, não imposto, e constitui receita adicional ao mínimo, não podendo, pois, ser incluído na base de cálculo. Em resposta à minha indagação, o TCU me enviou a mesma resposta-padrão burocrática, afirmando que anteriormente às contas de 2004 o TCU adotava a mesma metodologia de cálculo do governo federal.

A omissão do TCU no cálculo das transferências constitucionais para apurar a base de cálculo dos 18% continuou no seu exame das contas de 2003, pois se limitou a reproduzir dados da STN e do BGU (Balanço Geral da União) e a ressaltar que “Esta Corte de Contas tem verificado ... que existem divergências conceituais em torno dos valores que podem ser deduzidos das receitas de impostos, para fins de obtenção da receita líquida” (BRASIL. TCU, 2004, p. 122).

Já no relatório sobre as contas de 2004 o TCU, provavelmente influenciado pelos dados do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), que registravam uma enorme discrepância com os dados da STN, aponta uma série de irregularidades, indicadas a seguir (BRASIL. TCU, 2005, p. 159).

Tabela 2

(em R\$ milhares)

	Cálculo do SIAFI (1)	Cálculo da STN (2)
(A) Receita de Impostos	128.156.593	126.108.382
(B) Transferências para Estados, DF e Municípios	51.126.320	68.557.453
(C) Receita de Impostos após transferências (A – B)	77.030.273	57.550.929
(D) Desvinculação de Receita da União (3)	26.122.890	26.122.890
(E) Receita Líquida de Impostos (E = C – D)	50.907.383	31.428.039
(F) Despesa de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	10.622.250	12.394.446
Part. da Manut. e Desenv. do Ensino na Receita Líquida (F/E)	20,87%	39,44%

(1) Fonte: SIAFI Gerencial

(2) Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Dezembro de 2004 – Secretaria do Tesouro Nacional

(3) De acordo com o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos da Emenda Constitucional nº 27, de 21.3.2000

Segundo o TCU, os cálculos equivocados da STN se devem ao fato de ela (1) não ter contabilizado a dívida ativa de impostos, multas, juros de mora e outros encargos resultantes de impostos, (2) ter incluído como transferências valores não derivados de impostos (compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos e minerais, recursos para repartição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE – Combustíveis, bem como a compensação de isenção do ICMS aos estados exportadores). Tais irregularidades diminuíram a base de cálculo dos 18% em mais de R\$ 17 bilhões, segundo o TCU. Outra irregularidade foi contabilizar nos 18% os gastos federais com o salário-educação (R\$ 1,598 bilhões), um equívoco, pois o salário-educação é contribuição social, não imposto. Outro equívoco foi contabilizar gastos com recursos oriundos de operações de crédito (R\$ 174 milhões) dentro dos 18%, quando, segundo o TCU, somente amortização e custeio dessas operações podem ser lançadas como despesas.

Em resposta à minha indagação sobre por que os relatórios sobre as contas de 2002 e 2003 não excluíram, da base de cálculo dos 18%, transferências que não fossem constitucionais, como royalties de petróleo, CIDE etc., como havia feito nos relatórios sobre as contas de 2001 e 2004, o TCU, através da sua Ouvidoria (BRASIL.TCU, 2008), alegou que anteriormente às contas de 2004 adotava a mesma metodologia de cálculo seguida pelo governo federal, o que não é verdade, pois em 2001 a metodologia adotada pelo TCU foi diferente da seguida pela STN, assim como em vários casos (valor mínimo nacional do FUNDEF e a referência para o cálculo dos 30% dos 18% dos impostos que o governo federal teria de aplicar no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo). Assim, parece razoável supor que o TCU simplesmente se limitou a me enviar uma resposta-padrão burocrática e contraditória, afirmando que adotava a mesma metodologia de cálculo do governo federal.

A propósito das transferências constitucionais e legais da União aos Estados, DF e Municípios, a página eletrônica do TCU informava equivocadamente, em 18/1/09, que elas eram o FPE, o FPM, a Cide-Combustíveis, o IPI-Exportação, omitindo, pois, transferências como o salário-educação, o ITR, o IOF-ouro, a complementação federal para o FUNDEB.

4.3 A contabilização das despesas em MDE

A contabilização das despesas em MDE também apresenta deficiências nos relatórios do TCU. A primeira, mais importante, é que o TCU não é muito claro sobre o sentido que atribui ao termo MDE (definido pelos artigos 70 e 71 da LDB). Parece atribuir a ele o mesmo sentido de função Educação (definida na lei 4.320), um equívoco, pois despesas na função Educação, como a merenda, não são classificáveis de MDE. Aparentemente, o TCU parece ter consciência dessa distinção, pois os gastos na função Educação registrados nos relatórios do TCU diferem dos contabilizados como MDE. Entretanto, como estes não são detalhados, não há como saber se são realmente de MDE. Por exemplo, não sabemos se o TCU excluiu o pagamento dos inativos dos gastos em MDE, pois nada comenta sobre isso (a não ser nas contas de 2007), embora, pelo menos em alguns anos, tenha excluído os inativos da saúde.

Examinando a seguir a avaliação do TCU sobre os gastos do governo federal no ensino fundamental durante vários anos e sua interpretação acerca dos 30% dos 18% dos impostos vinculados pela EC 14 à universalização do ensino fundamental e erradicação do analfabetismo. O art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988 determinou que, por 10 anos, o Poder Público deveria aplicar pelo menos 50% dos percentuais de impostos previstos na CF (ou seja, pelo menos 9%, no caso da União, e pelo menos 12,5%, no caso de Estados, DF e municípios) na eliminação do analfabetismo e universalização do ensino fundamental. No entanto, segundo o relatório do TCU sobre as contas de 1996 (BRASIL. TCU, 1997, p. 130), o governo federal teria aplicado percentuais muito inferiores aos devidos de 1990 a 1996: 1990 (1,1%), 1991 (5,9%), 1992 (1,7%), 1993 (0,8%), 1994 (1,6%), 1995 (0,7%), 1996 (1%).

Com a EC 14, de setembro de 1996, a obrigação do governo federal com a manutenção do ensino fundamental e eliminação do analfabetismo diminuiu de 50% dos 18% (ou seja, 9%) para o equivalente a 30% dos 18% (ou 5,4%), e os dados de gastos cresceram enormemente, segundo os relatórios do TCU sobre as contas de 1997 em diante. A dificuldade é avaliar a confiabilidade de tais gastos, pois as discrepâncias são enormes e o TCU nem sempre parece atento para elas. Por exemplo, o seu

relatório sobre as contas de 1999 (BRASIL. TCU, 2000, p. 327) registra os seguintes gastos no ensino fundamental, com base no SIAFI Gerencial: R\$ 2,747 bilhões (1996), R\$ 3,125 bilhões (1997), R\$ 3,841 bilhões (1998), R\$ 8,095 bilhões (1999). Ou seja, os gastos no ensino fundamental em 1996 (R\$ 2,747 bilhões), segundo o relatório sobre as contas de 1999, seriam muito superiores aos apurados pelo TCU no relatório sobre as contas de 1996 (R\$ 67 milhões). O relatório do TCU sobre as contas de 2000, por sua vez, registra, com base no Balanço Geral da União, gasto de R\$ 512 milhões, em 1999, e R\$ 1,439 bilhão, em 2000. No caso das contas de 1999, o TCU detectou irregularidades do governo federal, que contabilizou como seus gastos R\$ 4,9 bilhões de transferências constitucionais vinculadas ao FUNDEF a cargo de Estados e Municípios (BRASIL. TCU, 2000, item 6.9.2, p. 326). Em síntese, os supostos gastos no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo não parecem claros e confiáveis.

A propósito do cálculo do equivalente a 30% dos 18% (ou 5,4%) dos impostos, o TCU durante alguns anos adotou a interpretação equivocada de que eles deveriam ser calculados sobre as despesas federais em MDE, não sobre os 18% da receita líquida dos impostos. Ou seja, se o governo federal gastasse R\$ 20 bilhões em educação, teria de aplicar R\$ 6 bilhões (30% de R\$ 20 bilhões) naquela finalidade, não os 30% dos 18%. Curiosamente, esta interpretação parece ter começado com a declaração de voto do ministro do TCU Bento Bugarin sobre as contas federais de 1997, citado no relatório das contas de 1999 (item 6.9.3):

Defende a Secretaria do Tesouro Nacional que o percentual ali indicado deva incidir sobre os 18% previstos no *caput* do art. 212 da CF. Tal tese significa dizer que não importa o quanto o Governo tenha aplicado na rubrica Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, mas sim a receita líquida dos impostos. Desse modo, mesmo que o Governo aplique 50% da referida receita na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, os 30% previstos no § 6º do art. 60 do ADCT incidiriam sobre o valor que corresponde a 18% da receita líquida dos impostos e não sobre o valor efetivamente aplicado pelo Governo na citada rubrica. A prevalecer essa tese, bastava que o § 6º do citado artigo do ADCT mencionasse que deveriam ser aplicados 5,4% da receita líquida de impostos na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, pois 5,4% correspondem a 30% de 18%. Não precisaria assim referido dispositivo ter dito que o valor a ser aplicado deve ser "nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o *caput* do art. 212 da Constituição Federal".

Vale lembrar que esta interpretação é somente do ministro e não foi acolhida pelo relator sobre as contas de 1997, mostrando as divergências (mesmo que não explicitadas) entre os ministros.

Aparentemente, o equívoco do TCU só foi corrigido a partir do relatório sobre as contas de 2004, que toma como referência 5,4% dos impostos (o equivalente a 30% dos 18% da receita líquida de impostos), e não dos gastos federais. Mesmo com este novo critério de cálculo, o TCU apontou o descumprimento desta exigência nas contas de 2004, 2005 e 2006. Nas contas de 2005 e 2006 apontou o equívoco da STN de contabilizar os gastos com a alimentação escolar (R\$ 1,23 bilhões em 2005 e R\$ 1,48 bilhão em 2006) no cálculo dos 5,4%, afirmando que eles devem ser financiados com contribuições sociais ou outros recursos, não impostos, referência para os 5,4%. No caso das contas de 2006, o cálculo exato teria sido prejudicado porque a STN não teria especificado, nas transferências para o Fundo Constitucional do Distrito Federal, os recursos vinculados à erradicação do analfabetismo e à manutenção do ensino fundamental. Entretanto, a STN adotou outra interpretação, inédita, pelo menos nos manuais editados desde 2001 para a elaboração de relatórios resumidos de execução orçamentária (RREOs), alegando, na 6ª edição, que o equivalente a 30% de 18% das receitas de impostos não significava necessariamente 30% destas receitas, pois,

no caso da União, são consideradas todas as aplicações na erradicação do analfabetismo e na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, independentemente da **fonte** de recursos, uma vez que o dispositivo citado fala em equivalência (utilizando, dessa forma, a receita de impostos como mera referência) e não em vinculação direta do montante arrecadado (BRASIL. STN, 2006, p. 229 da versão eletrônica).

Em outras palavras, a STN alegou, pela primeira vez, que receitas não-oriundas de impostos (presumivelmente o salário-educação) poderiam ser incluídas no cálculo dos 5,4%.

Sobre esta polêmica, é bom lembrar que até 2006 a STN não havia manifestado esta posição em seus manuais e que, embora formalmente correta quando enfatiza a "equivalência", como a erradicação do analfabetismo e a manutenção do ensino fundamental são atividades classificadas de MDE, os 5,4% vinculados a elas até 2006 só podiam ter origem em impostos, não em outros recursos orçamentários. Em outras palavras, a inclusão dos gastos em alimentação escolar no cálculo dos 5,4% teria sido ilegal porque eles não podem ser pagos com os impostos vinculados à MDE.

Indagado por mim porque mudou a metodologia de cálculo, o TCU, através de sua Ouvidoria, emitiu a mesma resposta-padrão (Manifestação No. 15.575) que havia dado a outras questões por mim formuladas, dizendo que adotava a mesma metodologia seguida pela STN, o que é uma contradição, pois o próprio TCU em vários de seus relatórios anteriores não seguia a interpretação da STN de que o cálculo dos 30% incidia sobre os impostos, não sobre a despesa.

Na avaliação das despesas, o TCU é omissivo na verificação dos restos a pagar, omissão que pode distorcer os valores efetivamente despendidos em educação, pois parte de tais restos pode ser cancelada em exercícios posteriores, embora contabilizada como gasta.

4.4 As análises do TCU sobre o FUNDEF

O TCU fez duas contribuições interessantes em suas análises sobre os procedimentos adotados pelo governo federal com relação ao FUNDEF. Uma foi sobre o critério do cálculo do valor mínimo nacional (VMN) da matrícula no ensino fundamental. Este critério foi fundamental porque era a base para o cálculo da complementação federal devida aos Estados e Municípios que não alcançassem este VMN.

Antes de apresentar a contribuição do TCU, convém explicar brevemente a lógica do FUNDEF. Foi um fundo de âmbito estadual, formado por 15% de impostos estaduais e municipais (ICMS, FPE, FPM, IPI-exportação e compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96), redistribuído, entre o governo estadual e seus municípios, de acordo com dois critérios básicos: número de matrículas no ensino fundamental e diferenciação de custo por aluno de 1ª a 4ª séries, 5ª a 8ª séries, educação especial, escola urbana e escola rural, segundo a Lei 9.424, que regulamentou o FUNDEF. De 1997 a 1999 o governo estipulou um valor único para todos estes segmentos e a partir de 2000 fixou valores diferentes para eles, menos para escolas rurais, que só passaram a ser diferenciadas a partir de 2005. Não se sabe se os valores foram arbitrários (disponibilidade financeira?) ou baseados na noção de custo-aluno-qualidade. A complementação federal seria devida quando a disponibilidade de recursos do FUNDEF por matrícula no âmbito estadual não atingisse o VMN. Esta disponibilidade seria calculada dividindo-se a previsão de receita estadual do FUNDEF pelo número de matrículas estaduais e municipais no ensino fundamental.

A crítica do TCU ao critério de cálculo do VMN e, portanto, da complementação devida pelo governo federal se baseia no §1º do art. 6º da Lei 9.424, segundo o qual este valor “nunca será inferior à razão entre a previsão da receita total para o Fundo e a matrícula total no ensino fundamental no ano anterior, acrescida do total estimado de novas matrículas”. Para exemplificar o critério correto, o TCU cita o Acórdão 1.644/04 do TCU mencionado no relatório das contas de 2004, que prevê a divisão da previsão da receita total do FUNDEF em 2004 (R\$ 28,296 bilhões) pelo número total de matrículas (31.233.602) para se alcançar o VMN, que seria de R\$ 905,95, praticamente o dobro do valor fixado pelo governo federal. O TCU chama atenção para o fato de este valor ser apenas uma aproximação pois não levou em conta os diferentes tipos de matrículas (1ª. a 4ª, 5ª a 8ª, educação especial, escola rural). Se o governo tivesse adotado este valor, a complementação devida teria sido em torno de R\$ 5 bilhões, segundo o TCU, e não os R\$ 446 milhões realizados em 2004 (BRASIL. TCU, 2005, p. 149 da versão impressa). O TCU também chama atenção para o fato de o governo nunca ter incluído a estimativa de novas matrículas para o ano seguinte.

Esta irregularidade começou a ser apontada pelo TCU a partir do seu relatório das contas federais de 2003. Segundo o TCU, o governo federal teria discordado deste critério de cálculo argumentando que o FUNDEF não era um fundo nacional, mas sim um fundo instituído no âmbito estadual, e que a correta interpretação para o § 1º do art. 6º era a de que o VMN não fosse inferior à menor média apurada em nível estadual. O TCU refutou este argumento dizendo que

se assim fosse, a União nunca seria obrigada a qualquer tipo de complementação, visto que, ao fixar o VMAA [valor mínimo anual por aluno] igual à menor das médias estaduais, não haveria necessidade de complementação, por evidente. A prevalecer a interpretação conferida pelo Poder Executivo, a complementação da União somente existiria quando esta, a seu talante, fixasse valor superior a alguma média estadual (BRASIL. TCU, 2005, p. 150 da versão impressa).

Outra contribuição interessante do TCU foi o alerta para o descumprimento do § 4º do art. 60 do ADCT, prevendo que, até 12/9/01 (5 anos após a EC 14), os governos federal, estaduais, do Distrito Federal e municipais ajustariam progressivamente

suas contribuições ao FUNDEF de modo a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade, que não deveria ser baseado nas disponibilidades financeiras. Ressaltou o TCU que “a União ainda não realizou estudos, com apoio dos estados e municípios, com vistas a definir o padrão mínimo de qualidade de ensino” e que, portanto, “não é difícil concluir que o governo federal vem definindo o valor mínimo do gasto anual por aluno conforme suas disponibilidades financeiras” (BRASIL. TCU, 2005, p. 152 da versão impressa). Segundo o TCU, tal descumprimento infringiria também o § 1º do art. 6º da Lei 9.424, que, no entanto, se refere apenas ao cálculo do valor mínimo nacional e não menciona o valor necessário para o padrão mínimo de qualidade, previsto no art. 13 da Lei 9.424, não no art. 6º.

Embora tenha feito estas contribuições interessantes, o TCU equivocou-se, pelo menos nos relatórios sobre as contas dos primeiros anos do FUNDEF (1998, 1999, 2000, por exemplo), ao repetir, sem qualquer questionamento ou ressalva, o discurso do MEC de que o FUNDEF teria melhorado os salários dos professores e beneficiado Estados e municípios mais pobres. Ora, se houve melhoria salarial, isso não é comprovado por estudos disponíveis e confiáveis, que, se existentes, muito provavelmente não abrangeram os mais de 5.500 municípios e 26 Estados. Além disso, se houve tal melhoria, ela pode ter origem em recursos fora do FUNDEF, não necessariamente no FUNDEF. Afinal, uma parte significativa dos recursos da educação estavam fora do FUNDEF. Com relação ao suposto benefício a Estados e municípios mais pobres, um estudo de Bremaeker (2003) mostra que, ao contrário, em 2002 mais de 2000 municípios, justamente os com receita própria menor de impostos (IPTU, ISS, ITBI, IR recolhido por prefeituras) e altamente dependentes do FPM, perdiam na distribuição dos recursos do FUNDEF.

4.5 Conclusões

Este breve estudo dos relatórios do TCU sobre as contas federais permite apontar algumas conclusões.

Uma é a dificuldade e muitas vezes a impossibilidade de se obter dados detalhados e precisos sobre as receitas e despesas em MDE. Outro problema foi a localização destes dados, que não ficam concentrados num único item ou seção dos relatórios. O estudo foi também dificultado pela discrepância dos dados em que se baseia o TCU, discrepância encontrada às vezes num mesmo relatório.

Mesmo com estes obstáculos, identificamos deficiências na contabilização feita pelo TCU. Um foi a omissão de receitas adicionais aos 18% dos impostos, como o salário-educação, operações de crédito vinculadas à educação e rendimentos financeiros com tais receitas. A propósito da contribuição social do salário-educação, uma das poucas vezes em que o TCU informa esta receita erra na sua contabilização ao incluí-la na base de cálculo dos 18%.

Um equívoco foi aceitar, aparentemente sem nenhuma avaliação criteriosa, o procedimento incorreto praticado durante muitos anos pela STN para o cálculo da receita líquida de impostos, que consistia em deduzir da receita bruta, não apenas as transferências corretas de parte dos impostos para Estados, DF e Municípios (as transferências constitucionais – FPE, FPM, ITR, IPI-exportação, IOF-ouro), mas também as indevidas, como, por exemplo, os royalties do petróleo, o salário-educação, a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico). Esta contabilização indevida, que reduzia bastante a base de cálculo, teria sido praticada pela STN pelo menos até 2004, embora no relatório das contas de 2001 o TCU já apontasse este equívoco, que continuou nas contas de 2002 e 2003, porém o TCU só voltou a denunciá-lo no relatório sobre as contas de 2004.

Na definição das despesas, o TCU cometeu o equívoco de não definir em nenhum momento o que entendia por MDE, que não deve ser confundida com a função orçamentária Educação. A dificuldade de apreciação dos dados salta aos olhos no caso dos gastos no ensino fundamental, com discrepâncias astronômicas, o que permite levantar a hipótese de maquiagem (expressão não empregada pelo TCU), como apontado pelo TCU no caso das contas de 1999, em que o governo federal registrou R\$ 4,9 bilhões como gastos seus quando na verdade eram apenas transferências constitucionais (e, portanto, não gastos da União) para Estados, DF e Municípios. De qualquer maneira, embora o TCU tenha estado atento neste caso, não demonstrou atenção para o fato de os gastos federais terem crescido enormemente no ensino fundamental a partir de 1997, quando até 1996, segundo o próprio TCU, correspondiam a uma proporção insignificante (pouco mais de 1% dos gastos em MDE). Uma interpretação muito peculiar e equivocada foi adotada pelo TCU a partir dos relatórios das contas de 1998 sobre a determinação prevista na EC 14 de

que a União deveria aplicar o equivalente a 30% dos 18% em manutenção do ensino fundamental e erradicação do analfabetismo. Para o TCU, os 30% não incidiriam sobre os 18% dos impostos, mas sim sobre as despesas efetivadas pelo governo federal em MDE, ou seja, se o governo gastasse 20% dos impostos em MDE, deveria destinar 6% para aquela finalidade, interpretação equivocada que continuou até as contas de 2003, após o que o TCU concordou com a interpretação da STN de que os 30% incidiriam sobre os 18%.

Na apreciação do FUNDEF, o TCU fez duas contribuições interessantes. Uma foi registrar, embora só a partir de 2003, que o governo federal não calculou o valor mínimo nacional conforme previa a Lei 9.424, resultando numa complementação federal muito inferior à devida legalmente. Outra contribuição foi a de que este valor mínimo nacional não vinha tomando como referência um padrão mínimo de qualidade desde 2001, conforme previsto na Lei 9.424, e que os governos federal, estaduais e municipais não se mobilizaram para a concretização deste padrão, nem o governo federal realizou estudos para viabilizá-lo.

Sintetizamos a seguir algumas das principais deficiências encontradas nos relatórios do TCU.

Principais deficiências encontradas nos dados sobre receitas e despesas em MDE nos relatórios do TCU

1- Dificuldade e muitas vezes impossibilidade de acesso a dados detalhados e precisos sobre receitas e despesas em MDE.
2- Dados de localização difícil, pois não ficam concentrados num único item ou seção dos relatórios.
3- Discrepância de dados, às vezes no mesmo relatório.
4- Muitos relatórios não esclarecem se incluem na base de cálculo do percentual mínimo as multas e juros dos impostos, a dívida ativa de impostos e as multas e juros de mora desta dívida.
5- Nenhum relatório (com exceção do de 2004) informa as operações de crédito vinculadas à MDE ou rendimentos financeiros com tais operações e receitas adicionais ao mínimo (salário-educação).
6- Redução errada da base de cálculo dos 18% de impostos, com a dedução de transferências federais indevidas (pois não são impostos), como salário-educação, <i>royalties</i> de petróleo, CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).
7- Inclusão errada do salário-educação (contribuição social) no cálculo dos 18% em 2002.
8- Indefinição do sentido do termo MDE, aparentemente equivalente para o TCU à função orçamentária Educação.
9- Falta de detalhamento dos supostos gastos em MDE, impossibilitando a sua verificação.
10- Oscilação e pouca confiabilidade dos relatórios sobre os supostos gastos federais no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo.
11- Interpretação equivocada sobre as despesas federais legalmente devidas no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo, previstas na Emenda Constitucional 14.
12- Omissão na verificação dos restos a pagar.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. MEC. FNDE. *Relatório de atividades de 2005*. Brasília, 2006. Disponível em <http://www.fnde.gov.br>. Acesso em jul. 2007.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 1, dez. 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 2, out. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 3, ago. 2003.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 4, 2004. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: out. 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Receitas públicas: manual de procedimentos aplicado à União aos Estados, Distrito Federal de Municípios*. 4. ed. atualizada. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal; Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2007

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 5, ago. 2005. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 6, 2006. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: dez. 2008

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 7, ago. 2007. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União aos Estados, Distrito Federal de Municípios. 7. ed. atualizada. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação geral de Contabilidade, 2007.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – Manual de elaboração*, no. 8, <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2007. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2006. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2005. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2004. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2003. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2002. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2001. Brasília: TCU, 2002. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2000. Brasília: TCU, 2001. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1999. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: outubro de 2008.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1998. Brasília: TCU, 1999.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1997. Brasília: TCU, 1998.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1996. Brasília: TCU, 1997.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1995. Brasília: TCU, 1996.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1994. Brasília: TCU, 1995.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1993. Brasília: TCU, 1994.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1992. Brasília: TCU, 1993.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1991. Brasília: TCU, 1992.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1990. Brasília: TCU, 1991.
- BRASIL. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1989. Brasília: TCU, 1990.
- BRASIL. TCU. Ouvidoria. Manifestação No. 15.575, de 15/4/2008, em resposta às minhas indagações. Resposta enviada por e-mail.
- BREMAEKER, François E. J. de. *A influência do Fundef nas finanças municipais em 2002*. Rio de Janeiro: IBAM, dez. 2003 (Série Estudos Especiais, n. 59). Disponível em <http://www.ibam.org.br>. Acesso em: ago. 2006.
- DAVIES, Nicholas. Indagações ao TCU sobre procedimentos de contabilização de receita e despesa em educação. Mensagem enviada por e-mail.
- RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Financiamento e gasto do Ministério da Educação nos anos 90. *Em Aberto*, Brasília, v. 18, n. 74, p.33-42, dez. 2001.

5. O TRIBUNAL DE CONTAS DO ACRE*

O estudo sobre o TC do Acre ficou bastante prejudicado porque seu sítio na internet (www.tce.ac.gov.br) é muito pobre em informações, não contendo resoluções sobre receitas e despesas em educação nem prestações de contas dos governos. Além disso, o TC nunca respondeu ao meu pedido de informações e documentos, enviado várias vezes por internet e por carta convencional. O curioso é que sua página na internet dizia, em janeiro de 2011, que a missão do TC era "garantir a regular e efetiva gestão dos recursos públicos e incentivar a participação do cidadão no exercício do controle social". A questão é saber como este controle social será exercido sem as informações básicas.

Comento a seguir o único documento (um manual sobre o Fundeb) relacionado à educação disponível na página do TC em janeiro de 2011. Este manual parece ter sido uma cópia de documento idêntico divulgado pelo MEC logo após a regulamentação provisória do Fundeb pela Medida Provisória No. 339, em dezembro de 2006. Aliás, o grande equívoco do manual é se basear nesta Medida Provisória, e não na Lei 11.494, de junho de 2007. Ora, a MP 339 apenas regulamentou provisoriamente o Fundeb, ao passo que a Lei 11.494 fez a sua regulamentação definitiva, modificando várias disposições da MP 339. O mais grave é que até janeiro de 2011 o TC não havia disponibilizado em sua página um novo manual sobre o Fundeb, embora mais de 2 anos e meio tivessem se passado desde junho de 2007, quando a Lei 11.494 foi sancionada.

De qualquer maneira, este manual continha vários aspectos interessantes. Um, por exemplo, foi definir que os recursos do Fundeb não podiam ser usados em bolsas de estudo em escolas públicas e privadas, embora a LDB permita isso, isto porque o Fundeb é destinado exclusivamente à educação básica pública. Esta distinção que o TC fez não é comum em TCs, que muitas vezes confundem as despesas em MDE com as do Fundeb. Outro aspecto interessante foi esclarecer que o mínimo de 60% do Fundeb na remuneração do magistério não é impedido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pois “emana da Constituição Federal, portanto fora do alcance de outro mandamento infraconstitucional que contenha regra distinta. A Lei de Responsabilidade Fiscal, ao estabelecer o limite máximo de 54% das receitas correntes líquidas, para fins de cobertura dos gastos com pessoal, não estabelece mecanismo contraditório ou que comprometa o cumprimento definido em relação à utilização dos recursos do Fundeb. Trata-se de critérios legais, técnica e operacionalmente amigáveis.”

Uma das falhas do manual é que pelo menos uma de suas orientações, embora correta, é impossível de operacionalizar. Por exemplo, no item 63 o manual estabelece que “Quando o professor atua em mais de uma etapa da Educação Básica, sendo uma delas fora da esfera de atuação prioritária do ente federado (art. 211, CF), apenas a remuneração correspondente à atuação prioritária poderá ser paga com recursos do Fundeb (parcela de 60%).”

Outra orientação que não tem respaldo na MP 339 prevê que, no caso da formação inicial, apenas os professores podem ser contemplados com os 40% do Fundeb, não os demais profissionais do magistério ou da educação.

Referência bibliográfica específica

ACRE. Tribunal de Contas do Estado. *Manual de Instrução*. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação. Rio Branco, maio 2007. Disponível em: <http://www.tce.ac.gov.br>. Acesso em: jan. 2011.

BRASIL. Medida Provisória No. 339, de 28 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2006.

* Texto incluído no artigo “Os Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins e seus procedimentos de contabilização da receita e despesa em educação”, publicado na *Revista Histedbr On-Line*, Campinas, n. 45, p. 200-222, mar. 2012.

6. O TRIBUNAL DE CONTAS DE ALAGOAS

O estudo foi prejudicado pelo fato de o portal do TC (www.tce.al.gov.br) não conter informações sobre instruções ou resoluções normativas sobre educação e relatórios das contas estaduais ou municipais. Além disso, o TC nunca respondeu ao meu pedido de informações e documentos. Por isso, o texto a seguir é uma repetição do estudo anterior, publicado no meu livro *Tribunais de Contas e educação: quem controla o fiscalizador dos recursos?*, editado pela Plano em 2001.

Em resposta ao meu pedido de informações e documentos em 1998, o TC enviou um ofício (sem número, sem data e sem qualificação do autor) no primeiro semestre de 1998, segundo o qual a base de cálculo incluía os impostos de praxe, mas equivocadamente também os convênios e o salário-educação, que, ao contrário, deveriam ser computados como acréscimos integrais ao mínimo. O ofício não esclareceu os procedimentos para o cálculo do ganho, complementação federal e rendimento financeiro com o Fundef nem o percentual mínimo em que se baseia o TC no caso de Leis Orgânicas com percentual superior a 25%. Por outro lado, a definição das despesas em MDE apresenta distorções como a inclusão da merenda e a aceitação apenas dos programas de trabalho 08.42 (ensino fundamental) e 08.41 (educação de 0 a 6 anos), como se o ensino supletivo, ou educação de jovens e adultos (cujo código é 08.45), assistência ao educando (08.47) e educação especial (08.49) não fossem obrigação também das prefeituras. Em virtude de o TCE analisar não apenas as contas das prefeituras, mas também as do Estado, o ofício deixou de incluir o programa 08.43 (ensino médio), nível de atuação prioritária do governo estadual. Por fim, o ofício considerou apenas as despesas efetivamente pagas no cálculo da aplicação do percentual mínimo, não esclarecendo se as empenhadas porém liquidadas também serão computadas.

Em fevereiro de 2001, tive acesso a trechos do relatório do TC sobre as contas estaduais de Alagoas em 1997, que, embora não atento para a dívida ativa de impostos e as receitas adicionais ao mínimo, apontou a aplicação inferior ao mínimo (15,83% dos impostos). Esta ilegalidade teria sido perpetrada também de 1991 a 1996, em que os percentuais foram de 15,92% (1991), 14,84% (1992), 22,05% (1993), 15,14% (1994), 23,41% (1995), 23,10% (1996). O prejuízo para a educação estadual deve ter sido maior, pois o TC não parece incluir as receitas mencionadas e confunde a função Educação com MDE. Essas irregularidades apontadas pelo TC e também por outros TCs nos fazem levantar a dúvida sobre a eficácia e utilidade dos TCs, cujos pareceres, mesmo quando bem fundamentados tecnicamente, são desconsiderados pela imensa maioria dos vereadores ou deputados. Segundo este relatório, o governo estadual teria gasto R\$ 270 milhões com o Programa de Desligamento Voluntário, que levaram ao desligamento de 17.982 servidores, sendo quase a metade da educação (8.338).

Referências bibliográficas específicas

ALAGOAS. TCE. Ofício s/n e s/d [1998] de Devis Portela de Melo Filho em resposta ao meu pedido de informações e documentos.

ALAGOAS. TCE. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado de Alagoas* (trechos). Exercício de 1997. Maceió, 1998.

7. O TRIBUNAL DE CONTAS DO AMAPÁ*

A documentação do TC a que tive acesso é muito escassa e limitada: um ofício enviado a mim pela presidente do TC em 22/6/99, que esclarece algumas questões e deixa outras sem resposta, e a resolução normativa No. 125, de 29/3/05, que estabelece normas para apresentação das prestações de contas dos recursos do FUNDEF pelo Estado e municípios. Enviei várias correspondências e mensagens eletrônicas ao TC em 2010 e no início de 2011, mas nunca recebi respostas a elas. O sítio do TC, por sua vez, não contém relatórios sobre prestações de contas do governo estadual e das prefeituras, impossibilitando o conhecimento exato de seus procedimentos de contabilização de receita e despesa em educação.

Com relação à documentação, o ofício de 22/6/99 esclareceu que a dívida ativa oriunda de impostos era lançada na base de cálculo do percentual mínimo, porém não informou como eram computados os ganhos e rendimentos financeiros com o FUNDEF, que, em meados de 1999 (2 anos e meio depois da Lei 9.424!), ainda estaria para ser regulamentado pelo TC, o que só veio a acontecer em março de 2005! Como o ofício afirmava que o TC se baseava apenas nos valores nominais, não fazendo a correção trimestral dos valores devidos, a educação pública perdeu e vem perdendo recursos em termos reais. Com relação à despesa, o TC alegou se basear nos Art. 70 e 71 da LDB, não esclarecendo, no entanto, se os inativos são computados como MDE. Entretanto, declarou estar atento para a possibilidade de cancelamento de empenhos lançados como MDE.

Já a Resolução nº 125, de março de 2005, é surpreendente que o TC tenha levado tanto tempo para elaborá-la e só tê-la aprovado quase no final da vigência do FUNDEF. Até o início de 2011 (4 anos depois da aprovação do FUNDEB!) não havia no sítio do TC informação sobre a existência de resolução sobre o FUNDEB. Portanto, os comentários a seguir são feitos apenas com base na Resolução do FUNDEF.

Ela é bastante detalhada e esclarecedora, sobretudo em seus anexos (formulários), que permitem uma visualização menos imprecisa das receitas e despesas em MDE. Por exemplo, os formulários procuram identificar as despesas empenhadas e pagas do FUNDEF mês a mês, dificultando, pois, a confusão entre estes dois tipos de despesas. Entretanto, a resolução não contém formulários com este detalhamento no caso de despesas fora do FUNDEF, ou seja, dos 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental de 1997 a 2006 e dos 10% dos impostos não vinculados ao ensino fundamental. Em outras palavras, os formulários não permitiram nenhum controle mais detalhado sobre os gastos empenhados e pagos com recursos da educação fora do FUNDEF.

No caso das despesas do FUNDEF, a resolução cometeu três equívocos. Um foi permitir que a capacitação de professores leigos pudesse ser paga com os 60% do FUNDEF (Art. 7º da Resolução). Ora, isso só foi permitido até 2001 e a resolução é de 2005. Outra falha foi admitir que os recursos do FUNDEF pudessem ser utilizados na compra de bolsa de estudo para alunos de escolas privadas, o que é um equívoco, pois o FUNDEF foi destinado exclusivamente para financiar o ensino fundamental público. Neste caso, o TC confundiu um dos itens que definem legalmente MDE – bolsa de estudo a escolas privadas – previsto no art. 70 da LDB, com as despesas admissíveis do FUNDEF, que não incluem tais bolsas. Um terceiro equívoco (nas instruções de preenchimento do formulário III) foi dizer que as demais despesas do FUNDEF (fora dos 60% reservados aos profissionais do magistério) equivaleriam à “parcela mínima de 40%”, quando o certo é “parcela máxima”, uma vez que o mínimo de 60% para a remuneração dos profissionais do magistério resulta necessariamente no percentual máximo (não mínimo) de 40% do FUNDEF para demais despesas no ensino fundamental. É verdade que este equívoco foi corrigido linhas adiante nas mesmas instruções para “até 40%”.

Outro equívoco da resolução (nas instruções de preenchimento do formulário IV) foi se referir apenas à quota estadual do salário-educação, não considerando as alterações na sistemática do salário-educação introduzidas pela Lei federal 10.832, de

* Texto incluído no artigo “Os Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins e seus procedimentos de contabilização da receita e despesa em educação”, publicado na *Revista Histedbr On-Line*, Campinas, n. 45, p. 200-222, mar. 2012.

2003, que, entre outras mudanças, dividiu a quota estadual em duas: uma dos municípios, outra dos Estados, distribuídas diretamente pelo FNDE a cada governo.

A resolução tampouco esclareceu que municípios não podem gastar os 25% dos impostos em níveis superiores ao ensino fundamental, ou seja, no ensino médio e superior, e omitiu formulários com receitas e despesas do governo estadual.

Referências bibliográficas específicas

AMAPÁ. TCE. Ofício No. 146/99, de 22/6/99 (da presidente do TCE). Macapá, 1999 (resposta ao meu pedido de informações e documentos).

AMAPÁ. TCE. *Resolução Normativa* N° 125, de 29/3/2005. Estabelece normas para apresentação das prestações de contas dos recursos do FUNDEF pelo estado e municípios e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.ap.gov.br>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

8. O TRIBUNAL DE CONTAS DO AMAZONAS*

O estudo se baseou na Resolução no. 4, de 10/9/98 (AMAZONAS, TCE, 1998), e nos relatórios sobre as contas estaduais de 2006, 2007 e 2008, disponíveis na página do TC (www.tce.am.gov.br), que não registra resolução posterior a 1998 nem para o FUNDEB. Não recebi do TC resposta a minha solicitação de informações e documentos, enviada por internet e por carta convencional mais de uma vez.

A resolução contém exigências não muito comuns em resoluções de TCs, como a de que o prefeito deve encaminhar a norma que institui o Conselho do FUNDEF, bem como o parecer e relatório do conselho sobre o FUNDEF, e demonstrativo das aplicações trimestrais no ensino durante o período. Entretanto, equivocou-se ao estipular que o relatório resumido da execução orçamentária deve evidenciar receitas de impostos e aplicação nos programas de trabalho da função educação e cultura, quando o certo é MDE, conforme previsto na legislação e em outro trecho da própria resolução.

A resolução está correta quando estipula que os 25% dos impostos só podem ser gastos pelos municípios na educação infantil e no ensino fundamental, porém não deixa claro que os municípios só podem aplicar no ensino médio e no ensino superior quando tiverem atendido satisfatoriamente a demanda na educação infantil e no ensino fundamental, e mesmo assim com recursos fora dos 25%, conforme estipula o art. 11 da LDB.

A resolução prevê, com base na Emenda Constitucional No. 14, que os 60% seriam destinados ao pagamento de professores no ensino fundamental, porém o TC se contradiz nos relatórios das contas de 2006, 2007 e 2008, que mencionam ora professores, ora profissionais do magistério, categoria mais ampla do que professores.

A seguir comento os relatórios das contas estaduais de 2006, 2007 e 2008. O que chama muita atenção nelas é o valor astronômico de renúncia fiscal só de ICMS. Em 2006, o total alcançou R\$ 2,4 bilhões, o que significa que a educação deixou de receber R\$ 600 milhões (25% de R\$ 2,4 bilhões). Chama atenção também o fato de o TC não seguir os procedimentos recomendados pelos manuais de registro de receita e despesa em MDE editados pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional) pelo menos desde 2001. Por exemplo, os relatórios das contas de 2007 e 2008 não registram as receitas contabilizáveis fora dos 25%, como o salário-educação, convênios etc. e são muito sumários, não tendo o detalhamento recomendado em tais manuais. A identificação destas receitas é fundamental porque não podem ser usadas para financiar as despesas que só podem ser pagas com os 25% dos impostos. No caso das contas de 2007 e 2008, por exemplo, é impossível saber se tais receitas adicionais aos 25% foram utilizadas para custear parte dos 25%.

Os relatórios contêm outros equívocos. Um é não registrar o rendimento financeiro com a receita (ou retorno) do FUNDEF, em 2006, o que permite presumir que ele não aconteceu ou simplesmente foi desviado para a rubrica de receita patrimonial e destinado a outros fins. Em 2007 e 2008, no entanto, ele (no caso o rendimento com o FUNDEB) foi contabilizado.

Outro equívoco é os relatórios se basearem em despesas empenhadas, não nas liquidadas, como recomendado nos manuais da STN. A importância disso é registrada no relatório sobre as contas de 2008, que aponta uma enorme discrepância entre o valor empenhado no FUNDEB (R\$ 588 milhões) e o valor liquidado (R\$ 472 milhões). Ou seja, mais de R\$ 110 milhões do FUNDEB não foram liquidados em 2008. A questão é saber se o TC verifica no ano seguinte se os valores empenhados foram realmente gastos em educação.

Outra falha dos relatórios é não detalhar as despesas que considera de MDE, o que permitiria identificar se elas são admissíveis ou não. Quando apresentam algum grau de detalhamento, é possível apontar equívocos como no relatório de 2006, em que o TC aceitou que parte dos 40% do FUNDEF fossem usados para pagar os inativos, o que permite presumir que aceitou isso também em anos anteriores. Aparentemente, o TC aceitou tal equívoco com base numa orientação do MEC, contida no documento *Balanço do primeiro ano do FUNDEF* (BRASIL, MEC, 2001), que teria aceito o pagamento de inativos com parte dos

* Texto incluído no artigo “Os Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins e seus procedimentos de contabilização da receita e despesa em educação”, publicado na *Revista Histedbr On-Line*, Campinas, n. 45, p. 200-222, mar. 2012.

40% restantes. Parece razoável presumir também que isso tenha acontecido em 2007 e 2008, o que, pelo menos nas contas de 2008, contrariaria o manual de 2007 da STN (BRASIL, STN, 2007) para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária, que estipula que os inativos não podem ser pagos com os 25% vinculados à educação.

Outra dificuldade da apuração dos supostos gastos em MDE é que eles são distribuídos por vários órgãos diferentes. Por exemplo, em 2008, “Para efeito de comprovação da aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino foram incluídas todas as despesas empenhadas pela Secretaria de Estado da Juventude, Desporto e Lazer – SEJEL, Secretaria de Estado de Infra-Estrutura – SEINF, Secretaria de Estado da Educação e Qualidade do Ensino – SEDUC, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB e Agência de Comunicação Social – AGECOM. Também foram incluídos os repasses financeiros efetuados à Agência de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas – ADS, Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Amazonas - FAPEAM, Fundação Vila Olímpica “Danilo de Mattos Areosa” – FVO, Fundo Estadual de Incentivo ao Cumprimento de Metas da Educação Básica – FEICMEB, ao Centro de Educação Tecnológica do Estado do Amazonas – CETAM, pela Superintendência Estadual de Habitação – SUHAB e Fundação Universitária do Estado do Amazonas – UEA”.

Parece razoável supor que muitas dessas despesas dificilmente se enquadrariam no conceito de MDE, previsto na LDB e que não deve ser confundido com o conceito orçamentário de Educação.

Referências bibliográficas específicas

AMAZONAS. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre a prestação de contas do governo do Estado do Amazonas. Exercício de 2006*. Disponível em www.tce.am.gov.br. Acesso em ago. 2009.

AMAZONAS. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre a prestação de contas do governo do Estado do Amazonas. Exercício de 2007*. Disponível em www.tce.am.gov.br. Acesso em ago. 2009.

AMAZONAS. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre a prestação de contas do governo do Estado do Amazonas. Exercício de 2008*. Disponível em www.tce.am.gov.br. Acesso em ago. 2009.

AMAZONAS. TCE. *Resolução no. 4/98*, de 10/9/98. Estabelece normas a serem observadas pelos municípios, no cumprimento do art. 212 da Constituição Federal e das regras introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 14, de 12/9/96, pelas leis federais n.º 9.394, de 20/12/96, e n.º 9.424, de 24/12/96.

BRASIL. MEC. *Balço do primeiro ano do Fundef*. Brasília, mar. 1999. Disponível em <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: jun. 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária: manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 7. ed. atualizada. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007.

9. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DA BAHIA *

9.1 Introdução

Há dois Tribunais de Contas na Bahia. O TC do Estado examina as contas estaduais, enquanto o TC dos Municípios analisa as das prefeituras. Vale lembrar que, depois de examinar a documentação destes tribunais, enviei-lhes várias mensagens eletrônicas e também carta convencional questionando procedimentos por eles adotados. Nunca recebi resposta.

9.2 O Tribunal de Contas do Estado

Aparentemente, pelo menos com base nas informações disponíveis na sua página (www.tce.ba.gov.br), o TC nunca emitiu resolução sobre a receita e despesa vinculada à MDE ou ao FUNDEF ou FUNDEB. Por isso, a minha avaliação se baseou nos relatórios e pareceres prévios do TC sobre as contas estaduais de alguns anos (1996, 1999, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2007).

Os procedimentos do TC não só variaram ao longo do tempo, como também apresentaram muitos equívocos e dados discrepantes. Muitos dos equívocos teriam sido evitados se o TC tivesse seguido com cautela as orientações e tabelas contidas nas portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional desde 2001 para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREOs). A recomendação de cautela se justifica porque os manuais destes RREOs também continham equívocos, conforme mostrei anteriormente.

Por exemplo, no relatório do TC sobre as contas estaduais de 1996 a dívida ativa de impostos, suas multas e juros de mora não foram incluídos na base de cálculo do percentual mínimo, equívoco corrigido no relatório sobre as contas de 1999 e dos anos seguintes examinados.

Um grave equívoco do TC foi não acrescentar ao percentual mínimo as receitas do salário-educação, repasses federais para programas específicos (merenda, Programa Dinheiro Direto na Escola, por exemplo), complementação federal para o FUNDEF ou rendimentos financeiros com a receita do FUNDEF ou operações de crédito vinculadas à educação. Em 1999 tais receitas corresponderam a R\$ 27 milhões (convênios do FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação), R\$ 28,7 milhões (quota-estadual do salário-educação), R\$ 11 milhões (operações de crédito do Projeto Nordeste), R\$ 82,7 milhões (complementação federal para o FUNDEF). Tais receitas ou não são mencionadas e contabilizadas corretamente ou são contabilizadas de maneira equivocada. Por exemplo, o relatório das contas de 1999 incluiu na base de cálculo do percentual mínimo R\$ 117,9 milhões de transferências federais, que provavelmente correspondem a algumas das receitas citadas e deveriam ser acrescentadas ao percentual mínimo e não incluídas na base de cálculo. Também os relatórios sobre as contas de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2007 não mencionam tais receitas. O relatório sobre as contas de 2003 informa (p. 207) porém não contabiliza o empréstimo do Banco Mundial para o Projeto Bahia (vinculado à educação) assinado em 2001 prevendo US\$ 116 milhões na primeira fase (encerrada em 30/6/03) e US\$ 100 milhões na segunda fase (até 2006), sendo 60% do Banco Mundial e 40% de contrapartida do Estado. Segundo o relatório sobre as contas de 2004, este projeto teria consumido R\$ 308 milhões de 2001 a 2003, tendo a análise de seus documentos sido prejudicada “porque um incêndio ocorrido na Secretaria de Educação destruiu a totalidade dos documentos” (p. 209 do relatório sobre as contas de 2003). O relatório sobre as contas de 2002 mostra a importância destes recursos com origem em operações de crédito. O projeto Bahia teria consumido R\$ 162,9 milhões, o Fundescola (Fundo de Fortalecimento da Escola, financiado pelo Banco Mundial e MEC), R\$ 19 milhões, o Proep (Programa de Expansão da Educação Profissional, financiado pelo BID), R\$ 6 milhões.

A propósito dos rendimentos financeiros do FUNDEF, nunca foram incorporados à receita do FUNDEF porque, segundo os relatórios, o governo estadual não os lançou na conta do FUNDEF, optando (ilegalmente) por movimentá-los através de uma conta que reúne outras fontes do Tesouro Estadual e, portanto, dificultando “a segregação e o rateio das receitas financeiras

* Parte deste texto foi publicada em *Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação* (periódico da Fundação Cesgranrio), Rio de Janeiro, v.10, 2010.

individualmente.” (BAHIA. TCE. 2000, p. 223), e infringindo, assim, a Lei 9.424. Esta ilegalidade continuou no primeiro ano de vigência do FUNDEB, em 2007, apesar de denunciada pelo TC desde pelo menos as contas de 1999.

A discrepância entre os dados fornecidos pelo governo e os utilizados pelo TC é um dos problemas na análise das contas. Segundo o relatório sobre as contas de 2003 (p. 63), o total de impostos apurado pelo TC para cálculo do percentual mínimo – R\$ 6,921 bilhões – seria R\$ 154 milhões superior à receita indicada no balanço geral do Estado (R\$ 6,767 bilhões). Isso porque o governo não teria incluído a receita do ICMS adicional, que compõe o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP), bem como suas multas e juros de mora. Esta contabilização divergente entre o TC e o governo aconteceu também nas contas de 2002 e continuou pelo menos em 2007, em que esta diferença entre a receita calculada pelo TC e a apurada pelo governo teria aumentado para R\$ 266 milhões. Às vezes, as discrepâncias são encontradas no mesmo relatório do TC. Por exemplo, segundo o relatório sobre as contas de 2003, a despesa na função Educação teria sido de R\$ 1,615 bilhão (p. 63), ao passo que o dispêndio em MDE teria sido de R\$ 1,863 bilhão (p. 63). Já o relatório sobre as contas de 2004 afirma (p. 45) que o Estado aplicou em MDE (considerada equivocadamente de função Educação na p. 46), R\$ 1.185.107.704, montante que, segundo a p. 46, seria de R\$ 2,245 bilhões. Outra discrepância é registrada na p. 183, segundo a qual a execução orçamentária na função Educação teria sido de R\$ 1.731.897.973. As discrepâncias constam também do relatório sobre as contas de 2005, cuja p. 55 informa que os gastos em MDE foram de R\$ 2.597.241.664, porém a p. 205 fornece outro dado sobre a execução orçamentária na função Educação: R\$ 2.045.756.232. O relatório sobre as contas de 2007, por sua vez, informa, na tabela 5, que o governo estadual perdeu R\$ 948,600 milhões com o FUNDEB, porém a tabela 8 informa que as perdas foram de R\$ 816,753 milhões.

Outra falha do TC é não definir com precisão o que entende por MDE, quase sempre confundido com a função Educação e Cultura (vigente antes de 2001) ou Educação (em vigor a partir de 2001). Ora, MDE é um conceito definido pelos artigos 70 e 71 da LDB, enquanto a função Educação é definida pela lei 4.320, que dispõe sobre orçamento público. A falta de atenção do TC para a distinção entre o conceito de MDE e a função Educação e a separação (recomendada nos Manuais para elaboração de Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária editados pela Secretaria do Tesouro Nacional desde 2001) entre as despesas financiadas (1) com os 25% dos impostos, (2) as do FUNDEF ou FUNDEB, e (3) as pagas com receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, convênios, operações de crédito) pode ter levado o TC a cálculos equivocados, contabilizando, dentro dos 25% dos impostos, dispêndios pagos com as receitas do FUNDEF/FUNDEB (2) ou as adicionais (3).

Esta confusão entre MDE e a função Educação aconteceu em vários anos. Em 1999, o TC considerou gastos na função ‘Educação e Cultura’ (R\$ 1,032 bilhão) mais os efetuados na função ‘Assistência e Previdência’ (R\$ 66 milhões) da Secretaria de Educação e no Programa Ensino Fundamental (R\$ 29.107) da Secretaria de Segurança Pública o mesmo que gastos em MDE. O prejuízo causado por essa confusão foi atenuado pela dedução, do total despendido na função ‘Educação e Cultura’, dos gastos nos programas de educação física e desportos (R\$ 5,29 milhões) e cultura (R\$ 54,79 milhões). Em 2003 as despesas em MDE (R\$ 1,863 bilhão – p. 63) são diferentes das realizadas na função/subfunção Educação (R\$ 1,615 bilhão – p. 63), porém o TC não especifica as despesas englobadas em MDE. Tivesse feito isso, provavelmente muitas despesas teriam sido excluídas da categoria de MDE, como merenda e inativos. Em 1996, por exemplo, o TC aceitou que R\$ 125 milhões gastos com os inativos fossem contabilizados no cálculo das despesas de MDE. É possível que este equívoco tenha continuado até hoje.

Outra deficiência dos relatórios do TC é não demonstrar preocupação com o controle de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores, ou informar se as despesas são empenhadas, liquidadas ou pagas, conforme recomendado pela STN em seus manuais.

Apesar de ter cometido muitos equívocos, o TC merece ser elogiado por denunciar em vários relatórios um problema recorrente na administração estadual, que tem sido a contratação temporária de funcionários em vez da realização de concurso público. Em 2007, por exemplo, para um total de 143.508 ativos, 33.239 (ou 23,16%) eram contratados temporários pelo Reda (Regime Especial de Direito Administrativo), correspondentes a 3,41% dos gastos totais com pessoal. Ou seja, o governo gastou (3,41%) com os contratados (23,16% do total de servidores) proporcionalmente muito menos do que com os concursados (96,59%). Muito provavelmente isso explica porque esta prática ilegal e inconstitucional, apontada nos relatórios do TC, prossegue até hoje, além de tender a favorecer o clientelismo, conforme denunciou o conselheiro Filemon Matos no relatório

sobre as contas de 2002. No caso da educação, a proporção dos contratados tem sido significativa, sendo de 19.286 em 2007, correspondendo a um dispêndio de R\$ 106 milhões. Supondo-se que estes 19.286 contratados trabalharam 12 meses em 2007, terão sido remunerados em cerca de pouco mais ou menos do que R\$ 400, isso no primeiro ano de implantação do FUNDEB, o Fundo que, segundo o discurso oficial ou dos com ele identificados, iria valorizar o magistério.

9.3 O Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia

Os comentários a seguir se baseiam nas resoluções do TCM citadas na bibliografia. Antes de comentá-las, vale ressaltar um ponto positivo na página do TCM, que é informar as contas aprovadas, as aprovadas com ressalvas e as rejeitadas de todos os municípios desde 1993.

Uma primeira observação que cabe fazer é que as resoluções não seguem fielmente as determinações contidas na CF, na LDB ou no Parecer 26/97, do CNE (Conselho Nacional de Educação), que interpreta as disposições sobre o financiamento da educação na LDB. Tampouco são obedecidas as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional oferecidas, a partir de 2001, em manuais para a elaboração dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária, que contêm tabelas bastante detalhadas. Em suma, as resoluções do TCM são elaboradas sem nenhum critério claro ou referência na legislação pertinente. Se fossem acompanhadas de tabelas, provavelmente algumas dúvidas poderiam ter sido sanadas.

Uma segunda observação é que algumas resoluções (a 354, de 1998, por exemplo) contêm vários artigos idênticos (um até em erro de português!) à Resolução 1.606, de 1998, do TCE do Piauí. Um exemplo é o inciso V do art. 5º da 354, idêntico ao inciso V do art. 3º da 1.606 do TC do Piauí: “realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino, incluídas as desempenhadas por pessoal de apoio administrativo, vigilantes, zelador, motoristas de transporte vinculado ao ensino, bibliotecários, jardineiros e secretários de escola”. Outro exemplo, que reproduz até erro de português, é o inciso IV do art. 5º da 354, segundo o qual “levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas, visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e expansão do ensino, a exemplo da apuração dos índices de evasão, aproveitamento e repetência escolares” são despesas em MDE. O correto é “como, por exemplo”, e não “a exemplo”. Outro erro de português consta do art. 2º da 354, segundo o qual “os Municípios encaminharão, junto à sua documentação mensal”, quando o certo é “junto com”. Outro equívoco é o § 4º do Art. 18, que refere-se a ‘curso escolar’, quando o correto é ‘censo escolar’, e tem redação pouco clara: “A despesa resultante de contribuição a maior promovida pelo Município ao Fundo, decorrente dos poucos alunos identificados no curso Escolar, integrará o total do valor aplicado com fim ao cumprimento do artigo 212 da CF.” O equívoco e redação pouco clara continuaram em resoluções posteriores – por exemplo, na 396, de 1999, e na 1.063, de 2005. A redação às vezes confusa aparece em outros trechos, como no seguinte: “A receita municipal proveniente das retenções efetuadas a título de ISS e IRRF sobre despesas realizadas na aplicação dos recursos do FUNDEF não incorporarão os valores do FUNDEF, devendo ser apropriadas pelo município” (§ 4º do art. 3º da 354).

Além disso, as resoluções contêm muitos equívocos, indicados a seguir. O principal é não definir de maneira clara as receitas vinculadas à educação, conforme explicado acima, pouca clareza essa que poderia ter sido sanada se as resoluções fossem acompanhadas de tabelas especificando as receitas e despesas vinculadas à MDE.

Um exemplo de falta de clareza é a resolução 354, alterada pela 396 e também pela 1.063, que pretendeu regulamentar o FUNDEF (pelo menos é o que consta de sua ementa), mas se referiu também aos impostos não incluídos no FUNDEF, como os 25% do IPTU, ISS, ITBI e IR dos servidores municipais, bem como os 10% do ICMS, FPM, IPI-exportação e compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (conhecida como Lei Kandir, de desoneração do ICMS das exportações). O mesmo equívoco foi cometido pela Resolução 1.251, de 2007, que pretendeu regulamentar o FUNDEB (é o que consta de sua ementa) mas se referiu também a recursos não incluídos no FUNDEB porém vinculados à MDE.

O equívoco da 354 fica evidente no título do art. 1º, que se refere à constituição do FUNDEF, composto na verdade por apenas 15% de alguns impostos, porém o texto do art. se refere aos 25%. A propósito, na definição dos impostos que os municípios contribuem para o FUNDEF, a 354, assim como a 396, que a alterou, se equivocaram ao omitir o IPI-exportação.

Nenhuma resolução tampouco menciona as multas e juros de mora, a dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora como componentes da base de cálculo do percentual mínimo. Entretanto, corretamente as resoluções 354, 396 e 1.063 deixam claro que recursos adicionais ao mínimo (convênios e programas com destinação específica) não fazem parte dos 25% (art. 8º da 354). Sobre isso a 1251 (FUNDEB) foi omissa.

Outros equívocos constam da Resolução 648, de 19/12/02, que enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais. Um é estipular que a irregularidade consiste em não aplicar pelo menos 25% da receita **tributária** municipal, quando o certo é a receita de **impostos** (que não é o mesmo que receita tributária) **mais** todas as demais receitas adicionais vinculadas à educação. Outro equívoco foi determinar que o percentual mínimo deve ser aplicado na **pré-escola** e no ensino fundamental, quando o certo é na **educação infantil** e no ensino fundamental.

Na definição das despesas em MDE, também são muitos os equívocos, a começar pela terminologia. O item d) do art. 3º da 354 solicita demonstrativo das despesas no ensino básico e fundamental, quando o certo é “educação infantil” no lugar de “ensino básico”, o qual, pela LDB (que emprega a expressão “educação básica”), abrange desde a educação infantil até o ensino médio. Além disso, contradiz o art. 2º, que solicita aos municípios encaminharem documentos relativos à aplicação no ensino fundamental, quando o certo seria no ensino apenas. Ao prever que os “Municípios atuarão, prioritariamente, no ensino fundamental e pré-escolar”, a resolução 354 comete outro equívoco no parágrafo único do seu art. 4º, pois sua atuação prioritária é no ensino fundamental e na educação infantil, conforme previsto pela Emenda Constitucional 14.

A falta de clareza das resoluções fez com que elas confundissem três categorias de despesas: despesas no ensino, despesas no ensino fundamental e despesas no FUNDEF. Ora, as despesas no ensino (financiadas com no mínimo 25% de todos os impostos, ganho com o FUNDEF e receitas adicionais aos 25%) são muito mais amplas, pois abrangem todas as demais. As do ensino fundamental, por sua vez, se destinam a identificar apenas as financiáveis com os 15% dos impostos (IPTU, ISS, ITBI, IR arrecadado pelas prefeituras, IPVA, ITR) vinculados ao ensino fundamental até 2006 e não integrantes do FUNDEF. Já as do FUNDEF, embora vinculadas também ao ensino fundamental, são formadas pela receita da prefeitura com o FUNDEF, seu rendimento financeiro e complementação federal. Em síntese, são três as categorias de despesas, uma abrangente e duas específicas. Esta falta de clareza fica evidente nas três resoluções (354, de 1998, 396, de 1999, e 1.063, de 2005), que pretenderam regulamentar o FUNDEF e definir as despesas financiáveis por ele, mas utilizam ora a terminologia de MDE (354), ora a de manutenção e desenvolvimento no ensino fundamental (resoluções 396 e 1.063), conferindo a esta terminologia um sentido não previsto nos artigos 70 e 71 da LDB. A propósito dos gastos no ensino fundamental, as resoluções 396 e 1.063 prevêm, no seu inciso III e também em outros, uma classificação impossível de operacionalizar, que é a “aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos, inclusive quadras poliesportivas, bibliotecas e teatros anexos à unidade educacional”. Ora, tais instalações e equipamentos são destinados à educação como um todo, nunca apenas ao ensino fundamental.

Outro equívoco das resoluções (inclusive a do FUNDEB) – copiado da Resolução 1.606, de 1998, do TC do Piauí - foi considerar como MDE os recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, desde que atendessem às condições previstas no art. 77, incisos I a IV da LDB. Embora tais escolas possam receber recursos públicos, estes não podem ser classificados como MDE, segundo a LDB, nem ser financiados por 25% dos impostos e demais receitas vinculadas à educação (convênios, salário-educação, etc.). Outra ilegalidade foi aceitar que tais escolas pudessem receber parte dos 40% dos recursos do FUNDEF (ou do FUNDEB), o qual se destinava/destina exclusivamente ao ensino fundamental público (FUNDEF) ou à educação básica pública (FUNDEB) e, portanto, não poderia beneficiar tais escolas não-públicas.

Um equívoco da Resolução 648, de 19/12/02, foi prever que 40% do FUNDEF devem ser gastos nas despesas previstas no art. 70 da Lei 9.394. Ora, estas últimas abrangem toda a educação, ao passo que o FUNDEF se destinava apenas ao ensino fundamental público. A destinação equivocada do FUNDEF também consta de outra resolução, a 1.060, de 26/4/05 (não específica da educação, que determina que a prefeitura identifique as “realizadas com recursos do FUNDEF na manutenção e desenvolvimento do ensino público pré-escolar e fundamental” (alínea a do § 3º do art. 4º). Ora, o FUNDEF se destinava apenas ao ensino fundamental.

Outro equívoco – copiado da Resolução 1.606, do TC do Piauí – é a interpretação sobre o emprego do FUNDEF em bolsas de estudo em escolas privadas, não previsto na lei do FUNDEF (a 9.424, de dezembro de 1996). O equívoco está no fato de o FUNDEF ter se destinado apenas ao ensino fundamental público e, portanto, não poderia ser empregado em escolas privadas. O TC confundiu despesas em MDE (definidas nos artigos 70 e 71 da LDB), que incluem bolsas de estudo em escolas privadas, com despesas no FUNDEF, que só podiam ser no ensino fundamental público. Equívoco semelhante foi cometido pela Resolução 648, de 19/12/02. O TCM parece ter percebido este equívoco posteriormente pois na resolução 1.251 (do FUNDEB) excluiu tais bolsas da categoria de despesas de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

A propósito da permissão de uso dos recursos do FUNDEF em escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas ou em bolsas de estudo em escolas privadas, a resolução 1.063, de 2005, foi internamente contraditória, pois permitiu este uso mas seu art. 1º estipulou que o FUNDEF se destinava ao ensino fundamental público.

Outro equívoco foi utilizar o termo “valorização” como sinônimo de remuneração, algo bem específico, que não resulta necessariamente em valorização, pelo menos no sentido de melhoria salarial. O art. 2º da 354 pede que os documentos informem os gastos na valorização do magistério, quando quis dizer ‘remuneração’.

Um ponto positivo das resoluções foi não se basear nas despesas empenhadas mas sim nas pagas no exercício, para efeito de cálculo do percentual mínimo, impedindo ou pelo menos dificultando a manobra contábil dos governos de alegar ter gasto um valor que foi apenas empenhado. Entretanto, ao considerar que despesas de exercícios anteriores (“os restos a pagar”) serão contabilizadas nos exercícios em que forem efetivamente pagas, o TCM distorce o cálculo do percentual aplicado no exercício, pois tais despesas têm origem em receitas de exercícios anteriores. Tais despesas, assim como tais receitas, deveriam ser classificadas numa categoria à parte, extra-orçamentária, pois não fazem parte do orçamento do exercício em questão.

9.4 Conclusão

Os procedimentos adotados pelo TCE e pelo TCM para a verificação da receita e despesa vinculada à educação mostram que cometeram uma série de omissões, inconsistências e equívocos que muito provavelmente reduziram o montante de recursos legalmente vinculados à educação. O TCE, por exemplo, se limitou à contabilização do percentual mínimo dos impostos e nunca mencionou as receitas adicionais a este mínimo, como o salário-educação, os repasses federais para merenda e outros programas ou operações de crédito vinculadas à educação, significativas no caso da Bahia. Além disso, os relatórios do TCE contêm dados discrepantes e confundem gastos na função orçamentária Educação com os realizados em MDE, dois conceitos diferentes. Também o TCM cometeu muitos equívocos, em suas resoluções, a começar pela terminologia. Empregou ‘ensino básico’ no lugar de ‘educação infantil’ e confundiu despesas no ensino (categoria mais ampla) com despesas no FUNDEF (categoria mais restrita). Incorreu em ilegalidade ao aceitar que parte dos 40% dos recursos do FUNDEF (ou do FUNDEB) fossem destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas.

Transcrevo a seguir ofício por mim enviado eletronicamente e por carta convencional ao Tribunal de Contas do Estado, para o qual nunca obtive resposta.

Sou professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense, em Niterói, e no momento realizo, com apoio financeiro do CNPq, uma pesquisa nacional sobre os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas de todo o Brasil para verificar as receitas e despesas vinculadas à educação. Por isso, ficaria grato se V. Sa. esclarecesse as seguintes questões e/ou fornecesse os seguintes documentos:

- (1) Legislação federal, estadual ou municipal adotada pelo TC para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação ou, mais precisamente, à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), conforme definida na Lei 7.348 (antes da LDB, de 1996) e nos artigos 70 e 71 da LDB (Lei 9.394).
- (2) Instruções normativas, resoluções e outras normas internas e tabelas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei 7.348, de 1985.

(3) Quais os impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo? Incluem a receita da dívida ativa oriunda de impostos (DAI), sua atualização monetária e as multas e juros de mora? Se positivo, desde quando tal receita é contabilizada na base de cálculo?

(4) Como são contabilizadas as receitas do salário-educação, convênios de natureza educacional (merenda e outros), e de serviços prestados por instituições educacionais e operações de crédito para a educação? Como foram (no caso do FUNDEF) e são (no caso do FUNDEB) contabilizados os ganhos (quando a receita é maior do que a contribuição), complementação federal (se existente) e rendimentos financeiros? Observei nos relatórios do TC sobre as contas estaduais que as receitas adicionais ao mínimo não são contabilizadas/verificadas pelo TC. Qual o motivo para isso, se a STN recomenda o detalhamento de todas as receitas e despesas vinculadas à educação?

(5) O montante devido em educação é em valores nominais ou reais? Em outras palavras, os valores devidos foram/são corrigidos monetariamente? Se o governo não aplica o percentual mínimo num trimestre, o TC exige a correção do que faltou e seja aplicado no trimestre seguinte, como previsto na LDB (art. 69)?

(6) O que o TC considerou/considera como despesas de MDE do exercício? Inativos da educação? Merenda? Despesas de exercícios anteriores?

(7) Critérios de cálculo das despesas em MDE - valores empenhados, liquidados ou pagos no ano? O TC verifica se valores empenhados porém não liquidados são cancelados em exercício posterior?

(8) O TC fiscaliza os restos a pagar da educação contabilizados pelo governo como gastos do exercício?

(9) O que o TC considerou como despesa em manutenção e desenvolvimento do ensino? É que seus relatórios parecem confundir tal conceito, previsto na LDB, com o da função Educação, constante da Lei 4.320. A falta de atenção do TC para a distinção entre o conceito de MDE e a função Educação e a separação (recomendada nos Manuais de Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária editados pela Secretaria do Tesouro Nacional desde 2001) entre as despesas financiadas (1) com os 25% dos impostos, (2) as do FUNDEF ou FUNDEB e (3) as pagas com receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, convênios, operações de crédito) pode ter levado o TC a cálculos equivocados, contabilizando dentro dos 25% dos impostos dispêndios pagos com as receitas do FUNDEF/FUNDEB (2) ou as adicionais (3).

(10) Favor esclarecer as divergências de dados encontradas no mesmo relatório. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 2004 afirma (p. 45) que o Estado aplicou em MDE R\$ 1.185.107.704, montante que seria de R\$ 2,245 bilhões, segundo a página 46. Outras discrepâncias aparecem no relatório sobre as contas de 2003, segundo o qual a despesa na função Educação teria sido de R\$ 1,615 bilhão (p. 63), ao passo que o dispêndio em MDE teria sido de R\$ 1,863 bilhão (p. 63). O relatório sobre as contas de 2007, por sua vez, informa, na tabela 5, que o governo estadual perdeu R\$ 948,600 milhões com o FUNDEB, porém a tabela 8 informa que as perdas foram de R\$ 816,753 milhões.

Transcrevo a seguir ofício por mim enviado eletronicamente e por carta convencional ao TCM da Bahia, para o qual nunca obtive resposta.

Sou professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense, em Niterói, e no momento realizo, com apoio financeiro do CNPq, uma pesquisa nacional sobre os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas de todo o Brasil para verificar as receitas e despesas vinculadas à educação. Por isso, ficaria grato se V. Sa. esclarecesse as seguintes questões, que elaborei com base na leitura das resoluções do TCM sobre as receitas e gastos em educação. Ficaria grato se V. Sa. informasse se utiliza tabelas no cálculo das receitas e despesas em MDE e, caso positivo, se pode enviá-las para mim, bem como exemplos concretos de cálculos de tais receitas.

1) Por que o TCM só editou resolução relativa ao FUNDEF (354, 396) e não uma que cobre todos os recursos da educação? Por que a ementa da resolução 1.251/07 cobre também recursos fora do FUNDEB se pretende apenas regulamentar o FUNDEB?

2) Por que o TCM não considera percentuais superiores a 25% dos impostos porventura fixados pelas Leis Orgânicas municipais (como previam, por exemplo, as LOs de Vitória da Conquista e Feira de Santana – 30%), e só se baseia no percentual da CF? Por que o TCM parece não levar em conta as disposições previstas nas LOs municipais?

3) Por que em suas resoluções o TCM não menciona rendimento financeiro com receitas adicionais ao mínimo (convênios, salário-educação, repasses federais, por exemplo) nem incluiu tabela nas resoluções?

4) Por que, no caso do FUNDEF, as resoluções do TCM omitiram a exigência de aplicação de 15% dos impostos no ensino fundamental, afora o FUNDEF, conforme previsto na Emenda Constitucional 14?

5) Por que o TCM utilizou o termo “valorização” como sinônimo de remuneração, que é bem específico, objetivo, que não resulta necessariamente em valorização? O art. 11 da resolução 1.251/07 se equivocou ao se referir à valorização (algo vago, não mensurável) dos profissionais da educação, quando o certo (e mensurável) é remuneração.

6) Por que, nas resoluções 354 e 396, o TCM se refere a “despesas no ensino fundamental e no ensino básico” (art. 2º), quando o ensino básico, segundo a LDB, abrange não só o ensino fundamental, mas também a educação infantil e o ensino médio? Suponho que o TCM quis empregar o termo “educação infantil” em vez de “ensino básico”.

7) Por que o parágrafo único do art. 4º da resolução 354 informa que os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e pré-escolar, quando a EC 14, de 1996, estipula que esta atuação será na educação infantil e no ensino fundamental?

8) Gostaria de saber se e como o TCM conseguiu operacionalizar a verificação das despesas consideradas de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental (resolução 396/99)? Afinal, vários dos itens previstos nos incisos servem a vários níveis de ensino, não só ao ensino fundamental.

9) Qual a justificativa para que os recursos do FUNDEF fossem usados em bolsas de estudos em escolas privadas (inciso VI) e em escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas (inciso VII do art. 5º), quando o FUNDEF se destinava exclusivamente ao ensino fundamental público? Afinal, na resolução 1.251 (do FUNDEB) tais bolsas em escolas privadas não foram incluídas na categoria de despesas em MDE pública. Por que o TCM considera o dispêndio em escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas como despesas em manutenção e desenvolvimento da educação básica pública (inciso VIII do art. 9 da resolução 1.251), se tais escolas não são públicas e isso não constava da Medida Provisória 339?

10) Por que o art. 1º da resolução 1.063/2005, que prevê que o FUNDEF deve ser aplicado exclusivamente no ensino fundamental público, contradiz os incisos VII e VIII do art. 6º, que permitem a destinação de até 40% do FUNDEF em bolsas de estudo em escolas privadas (inciso VII) e escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas (inciso VIII)?

11) Favor esclarecer o sentido do parágrafo 4º do art. 7º da resolução 354: “A receita municipal proveniente das retenções efetuadas a título de ISS e IRRF sobre despesas realizadas na aplicação dos recursos do FUNDEF não incorporarão os valores do FUNDEF, devendo ser apropriadas pelo município.” Favor esclarecer o significado do § 2º do art. 15 da resolução 1.251: “A receita municipal proveniente das retenções efetuadas a título de ISS e IRRF sobre despesas realizadas na aplicação dos recursos do FUNDEB não incorporarão os valores do FUNDEB.”

12) Não será um equívoco o art. 1º da resolução 1.251/07 afirmar que o FUNDEB foi regulamentado pela Medida Provisória 339, quando deveria ter esperado a conversão ou não da Medida Provisória em lei. Na verdade, o FUNDEB foi regulamentado pela Lei 11.494.

13) Por que a resolução 648/02 considera como irregular apenas a não-aplicação dos 25% da receita tributária e não a totalidade dos recursos vinculados à educação (que abrange todos os impostos e receitas adicionais ao mínimo)? Por que tal resolução só aceitou que os 25% fossem destinados ao pré-escolar e ao ensino fundamental, quando o certo era e é a educação infantil e o ensino fundamental? A propósito, por que a resolução mencionou receita tributária e não receita de impostos? Por que esta resolução aceitou que até 40% do FUNDEF pudessem cobrir despesas previstas no art. 70 da LDB, quando o FUNDEF se destinava apenas ao ensino fundamental público e as despesas previstas no art. 70 da LDB abrangem despesas que não podem ser pagas com o FUNDEF, como a educação infantil e bolsas de estudos em escolas privadas?

14) Por que a resolução 1.060, de 2005, considera as despesas do FUNDEF no ensino pré-escolar e fundamental, quando o FUNDEF se destinava apenas ao ensino fundamental?

15) Para a realização do meu estudo, ficaria grato se V. Sa. me enviasse as seguintes resoluções, não acessíveis na página do TCM: 222, de 30/12/92, 224, de 9/2/93, 225, de 10/6/93, 272, de 1995, 471, de 26/12/00.

Referências bibliográficas específicas

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2007. Maio 2008. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2004. Abril 2005.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2003. Abril 2004.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2002. Abril 2003. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2005. Maio 2006.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 2007. Maio 2008. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 1999. Abril 2000.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio – Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público*. - Exercício de 1996. Abril 1997.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 648*, de 19/12/02. Enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>> Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 354*, de 17/12/98. Estabelece procedimentos e instrui os gestores municipais quanto ao funcionamento do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF – no âmbito dos municípios. *Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia*. Salvador, Ano 2, n. 3, 1998. (alterada pelas Resoluções TCM nº 396/99, de 29/12/99, e 428/2000, de 15/03/2000).

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 396*, de 29/12/99. Dá nova redação a dispositivos da Resolução n. 354/98, que estabelece procedimentos e instrui os gestores municipais quanto ao funcionamento do FUNDEF no âmbito dos municípios e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>> Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 1063*, de 18/5/05. Disciplina a aplicação, pelos municípios, dos recursos do FUNDEF e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>> Acesso: em set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 1060*, de 26/4/05. Estabelece normas para a apresentação da documentação mensal da receita e despesa e da prestação de contas anual de Prefeituras e Mesas de Câmaras, revoga a Resolução TCM n. 220/92, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>> Acesso: em set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 1195*, de 30/03/06. Dá nova redação ao art. 6º, § 1º, e art. 8º da Resolução n. 1063/05; ao art. 11 da Resolução n. 1064/05, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>> Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 1251*, de 29/3/07. Regulamenta a implantação, nos municípios baianos, do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, dispõe sobre a aplicação de seus recursos, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. *Resolução n. 1.256*, de 25/7/07. Altera dispositivos da Resolução TCM n. 1.251/07, que regulamenta a implantação, nos municípios baianos, do FUNDEB, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tcm.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.

BOAVENTURA, Edivaldo. A educação nas leis orgânicas dos municípios baianos. In: BOAVENTURA, Edivaldo (org.). *Políticas municipais de educação*. Salvador: Editora da Universidade Federal da Bahia, 1996.

10. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DO CEARÁ*

O Ceará tem dois TCs. Um examina as contas das prefeituras e o outro, as contas estaduais. Analisamos primeiro o TCM e depois o TCE.

10.1 O Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará

O estudo se baseou nas Instruções Normativas (IN) 2, 4 e 7, de 1997, 1 de 2001, 1 de 2003, e 3 de 2007, das respostas do TCM ao meu pedido de informações, esclarecimentos e documento, através do Processo 17.850, de 10/11/2000, das respostas do TCM enviadas por internet em 27/2/2008 e 26/2/2010 às minhas indagações, e também da tabela de cálculo das receitas e despesas em educação disponível no portal do TCM em março de 2013. Ao contrário de portais de muitos TCs, o do TCM contém muitas informações, todas as instruções normativas de 1994 a 2012 e dados sobre receitas e despesas fornecidos pelas prefeituras, o que facilitou o estudo.

A IN 2 (CEARÁ. TCM, 1997a) contém duas tabelas relativas a receitas e gastos em educação. A do modelo 03 da IN 2 cometeu vários erros. Um foi designar a complementação Fundef como parte das transferências estaduais. Ora, a única complementação foi federal. É possível que o TCM quisesse designar com isso o possível ganho da prefeitura com o Fundef, ou seja, a diferença positiva entre a contribuição e a receita. Outro equívoco foi lançar a receita financeira com o Fundef como transferências federais. O equívoco maior, no entanto, foi contabilizar este ganho e/ou complementação e a receita na base de cálculo dos 25% dos impostos. Ora, tal ganho e/ou complementação e receita são vinculadas integralmente (100%) à MDE, e não percentualmente (25%), da mesma forma que as receitas de convênios ou transferências para programas específicos (merenda escolar, por exemplo), que a tabela não contabiliza como valor a aplicar. Se a tabela fosse cumprida, a educação municipal perderia 75% do ganho e do rendimento financeiro do Fundef, sem falar na complementação federal e nos convênios e em tais transferências. Por fim, a tabela se equivocou ao registrar a dívida ativa de impostos e as multas e juros de impostos não inscritos na dívida ativa como transferências federais, quando são receitas próprias da prefeitura. Em resposta ao meu questionamento, o TCM (CEARÁ. TCM, 2010) afirmou que tais equívocos não foram cometidos, porém não comentou sobre os erros das tabelas.

Outro equívoco da tabela é considerar apenas os programas 41 (educação de 0 a 6 anos), 42 (ensino fundamental), 45 (ensino fundamental supletivo), 49 (educação compensatória) como financiáveis pelos 25% de impostos. Ora, as despesas com o transporte escolar, abarcadas pelo programa 47, segundo a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), são de MDE e, portanto, deveriam ser financiadas pelos 25%.

Tabela do Modelo 03 da Instrução Normativa 2, de 1997

Aplicação dos impostos arrecadados e das transferências na MDE - Mês/ano

Base de cálculo	Despesas
- Impostos próprios	
IPTU	Programa 41
ISS	
ITBI "inter vivos"	
- Transferências estaduais	Programa 42
ICMS - 100%	
IPI/Ext [<i>sic</i>] - 100%	Programa 45 - Parte do Ensino Fundamental
IPVA	
Complementação Fundef [<i>equivoco</i>]	
- Transferências federais	
FPM - 100%	Programa 49
ITR	
Lei comp. No 87/96 - 100%	

* Parte deste texto foi publicada na *Revista de Educação Pública* (da Fac. de Educação da Univ. Fed. do Mato Grosso), v.24, em 2015.

IRRF	
Receita financeira/Fundef [<i>equivoco</i>]	
Dívida ativa de impostos	
Multas e juros pelo atraso de impostos não inscritos na dívida ativa	
Total para base de cálculo	
Art. 212 da CF - 25%	
Valor a aplicar	Valor aplicado
Superávit	Déficit
Total	Total

Outros equívocos podem ser encontrados na tabela do modelo 04 da IN 2/97, que relaciona receitas e despesas do Fundef. Um foi considerar os 15% do ICMS, IPI/Exp., FPM e LC 87/96 como receitas, quando eles foram a contribuição municipal para o Fundef. Outro foi incluir uma receita não prevista na legislação, a ‘complementação do Fundo Estadual’, que pode significar ou o possível ganho municipal na redistribuição do Fundef em âmbito estadual, ou seja, na redistribuição da receita entre o governo estadual e as prefeituras, ou a complementação federal. Tal menção à ‘complementação do Fundo Estadual’ só veio a ser retificada, posteriormente, nas Instruções Normativas No. 1 (CEARÁ. TCM, 2001) e 3 (CEARÁ. TCM, 2003b), que se referem à complementação federal. A tabela errou também ao não incluir o FPE (Fundo de Participação dos Estados), que entrou na composição do Fundef e era redistribuído às prefeituras de acordo com o número de suas matrículas no ensino fundamental regular. Assim, o correto seria a tabela lançar todas as receitas do Fundef sem especificar percentuais. A tabela equivocou-se, ainda, ao utilizar valorização como sinônimo de remuneração do magistério, quando 60% ou no mínimo 60% do Fundef não garantem melhoria salarial, se entendermos valorização como tal.

Tabela do modelo 04 da Instrução Normativa 2/97

Aplicação do Fundef - Município/Ano

- Receitas	
ICMS (15%) [<i>equivoco</i>]	
IPI/Exp (15%) [<i>equivoco</i>]	
FPM (15%) [<i>equivoco</i>]	
Lei comp. 87/96 [<i>equivoco</i>]	
Complementação do Fundo Estadual [<i>equivoco</i>]	
Rendimento de aplicações financeiras	
Total a aplicar	
Mínimo de 60% - Valorização [<i>equivoco</i>] do magistério	
Máximo de 40% - Manutenção e desenvolvimento	
- Despesas	
Programa de Valorização [<i>equivoco</i>] do Magistério	
Remuneração dos Profissionais do Magistério	
Encargos	
Capacitação de professor leigo	
Subtotal: (%)	
Manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental	
Subtotal: (%)	
Saldo financeiro	

A Instrução Normativa No. 4, de 30/12/97 (CEARÁ. TCM, 1997b), por sua vez, continha uma tabela (modelo 14, reproduzida a seguir), que pretendia ser um demonstrativo das receitas e despesas mensais do Fundef e apresentava um grau de detalhamento de despesas pouco comum em instruções de TCs. Aliás, este grau de detalhamento também esteve presente na tabela do modelo 5, que relacionava as notas de empenho, os valores empenhados, os valores pagos e a descrição da despesa mês a mês. Se cumprida essa exigência pelas prefeituras, o acompanhamento social das despesas contábeis teria sido bastante facilitado. Entretanto, a tabela do modelo 14 omitiu 3 receitas com o Fundef. Uma é o FPE (Fundo de Participação dos

Estados), que entrava com 15% na constituição do Fundef e era distribuído entre as prefeituras e o governo estadual de acordo com o número de matrículas que possuísem no ensino fundamental regular. As outras duas receitas eram a complementação federal (no caso de o valor por matrícula no Fundef estadual não alcançar o mínimo nacional) e o rendimento financeiro com o Fundef. Outro equívoco da tabela estava na referência a uma “complementação do Fundo estadual”, já mencionada acima. Ora, a legislação não fazia referência a nenhuma complementação de Fundo estadual, mas apenas a uma federal e, portanto, essa rubrica não fazia sentido.

Tabela da Instrução Normativa 4/97 - Modelo 14 - Demonstrativo do Fundef - Mês/ano

Receitas [<i>faltou FPE, complementação federal e rendimento financeiro com a receita</i>]	Despesas
Fpm/Fundef	Despesas correntes Despesas de custeio
IPI-exp/Fundef	Pessoal e encargos sociais Magistério
ICMS/Fundef	Vencimentos e Vantagens Fixas Encargos Sociais
Compensação Lei 87/96/Fundef	Outras Vantagens Variáveis Administrativo
Subtotal:	Vencimentos e Vantagens Fixas Encargos Sociais
Complementação do Fundo Estadual [<i>equivoco</i>]	Outras Vantagens Variáveis Diárias
	Habilitação dos Professores Leigos Outras despesas de custeio
	Despesas de capital Investimentos
	Obras e Instalações Equipamentos e Materiais Permanentes
Saldo do mês anterior Disponível	Saldo para o próximo mês Disponível
Total:	Total:

A Instrução Normativa No. 07, de 22/5/97 (CEARÁ, 1997c) contém três disposições que merecem comentários. Uma revela uma atenção especial com os restos a pagar. Enquanto o § 2º do art. 6º explicita que os restos a pagar cancelados e não processados até 90 dias do exercício subsequente não serão considerados como despesas realizadas, o § 3º do mesmo artigo estabelece que os “restos a pagar, processados dentro do período supracitado, deverão ser comprovados junto a este Tribunal, através de certidão da autoridade competente ou documento hábil, que ateste a liquidação das correspondentes despesas”. Se essas disposições tiverem sido cumpridas pelas autoridades e os comprovantes não forem maquiados, as chances de manobra contábil com os restos a pagar terão diminuído enormemente.

Uma outra disposição prevê, no Art. 10, que 60% dos 25% (15%) dos impostos não destinados ao Fundef (IPTU, ISS, ITBI, IPVA, ITR, Imposto de Renda recolhido pelas prefeituras) sejam aplicados no ensino fundamental e na **valorização do magistério** (grifo meu), um equívoco, pois a EC 14 só reservou este percentual para o ensino fundamental, e isso até 31 de dezembro de 2006. Neste caso, o TCM confundiu o percentual mínimo de 60% do Fundef para a remuneração do magistério com os 60% dos 25% para o ensino fundamental.

Por fim, a IN 7/97, no *caput* do art. 6º, parece demonstrar a preocupação do TCM de acompanhar a aplicação trimestral das verbas da educação. Entretanto, segundo o Processo 17.850 (CEARÁ. TCM, 2000), elaborado pelo Departamento de Assistência Técnica aos Municípios do TCM em resposta ao meu pedido de informações, a prefeitura não tem a obrigação de aplicar 25% mês a mês, pois a obrigação prevista é de aplicação anual. A justificativa é de que a arrecadação é oscilante e as despesas se distribuem irregularmente no tempo. Embora a justificativa seja procedente, o TCM não parece ter criado um mecanismo de correção monetária dos valores devidos porém não aplicados num trimestre.

Os equívocos da Instrução Normativa 2/97 continuaram no modelo 4 das IN/01 e 1/03, ou seja, a tabela registrou a contribuição (os 15% dos impostos) para o Fundef, quando deveria informar a receita, que dependia do número de matrículas municipais no ensino fundamental regular (EFR) e dos pesos diferentes de cada segmento ou modalidade do EFR. A única diferença, correta, em relação ao modelo 4 da IN 2/97, é que a complementação do Fundo Estadual foi substituída por ‘complementação federal’ nas tabelas das IN 1/01 e 1/03.

Também a IN 3/07, do Fundeb (CEARÁ. TCM, 2007), manteve os mesmos equívocos, registrando como receitas as contribuições de impostos da prefeitura para o Fundeb, quando o certo seria lançar, não as contribuições, mas sim todas as receitas com origem no Fundeb, que incluíam o FPE e o ITCD também (que não foram contabilizados). O segundo equívoco foi registrar despesas municipais na educação básica, quando o certo era na educação infantil e no ensino fundamental, destino exclusivo da receita municipal do Fundeb.

Alguns erros das tabelas da IN 2/97 foram corrigidos pela tabela da IN 1 (CEARÁ. TCM, 2001), repetida pela IN 1/03 (CEARÁ. TCM, 2003b) e pela IN 3 (CEARÁ. TCM, 2007). A tabela da IN 3/07 (relativa ao FUNDEB) é idêntica à IN 1/01 e IN 1/03, com a diferença de se referir ao Fundeb e a rubrica ‘restos a pagar processados no exercício relativos à educação sem lastro financeiro’ (da tabela do Fundef) ser substituída por ‘restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e liquidados no atual exercício’.

Tabelas do Modelo 3 e 2 das Instruções Normativas No. 1 de 2001 e 2003

EXERCÍCIO:	APLICAÇÃO	NA	MANUTENÇÃO	E	DESENVOLVIMENTO	DO	ENSINO
- Art. 212, da Constituição Federal -							
Impostos e Transferências Considerados para o Cálculo							
IPTU							
ISS							
ITBI							
IRRF							
DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS							
JUROS, MULTAS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE IMPOSTOS E DÍVIDA ATIVA							
QUOTA PARTE DO FPM (FPM + FPM FUNDEF)							
QUOTA PARTE DO ITR							
QUOTA PARTE DO IPVA							
QUOTA PARTE DO ICMS (ICMS + ICMS FUNDEF)							
QUOTA PARTE DO IPI (IPI + IPI FUNDEF)							
LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (LC 87/96 + LC 87/96 FUNDEF)							
TOTAL DOS IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS:							
VALOR A APLICAR (Art. 212, CF/88)							
COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEF							
Despesas Consideradas como Aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino							
(+) GASTOS COM EDUCAÇÃO (FUNÇÃO 12)							
(+) RESTOS A PAGAR PROCESSADOS NO EXERCÍCIO RELATIVOS À EDUCAÇÃO SEM LASTRO FINANCEIRO*							
(-) RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS INSCRITOS NO EXERCÍCIO, RELATIVOS À EDUCAÇÃO							
(-) ENSINO MÉDIO (SUBFUNÇÃO 362)							
(-) ENSINO PROFISSIONAL (SUBFUNÇÃO 363)							
(-) ENSINO SUPERIOR (SUBFUNÇÃO 364)							
(-) DESPESAS REALIZADAS COM RECURSOS DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS							
(-) DESPESAS REALIZADAS COM COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEF							
(= VALOR APLICADO							
PERCENTUAL DE APLICAÇÃO %							
SUPERÁVIT/ DÉFICIT DE APLICAÇÃO							

Fontes: Tabela da IN 1/01 e da IN 1/03.

Entretanto, continuaram com as seguintes impropriedades ou falhas:

1) No caso dos impostos vinculados ao Fundef (ICMS, FPM, IPI-exportação e LC 87/96) não esclareceram o significado de (ICMS + ICMS Fundef). Se significar a receita líquida arrecadada diretamente pela prefeitura (ICMS) mais a sua **contribuição** para o Fundef (+ ICMS Fundef), o cálculo dos 25% não sofrerá distorção. Porém, se for a receita líquida arrecadada diretamente mais o ICMS arrecadado via FUNDEF, o cálculo sofrerá distorção, pois a receita dos impostos arrecadada através do FUNDEF (esta dependeu do número de matrículas) não é igual à sua contribuição (esta é calculada à base de 15% de alguns impostos) para o fundo. Esta falha (1) não se aplica à IN 3/07.

2) Não acrescentou aos 25% o ganho (que não deve ser confundido com a complementação federal) e rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB.

3) Não previu as receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, por exemplo), que, embora não integrantes da base de cálculo dos 25%, são vinculadas integralmente à educação.

4) Considerou gastos na função orçamentária 'educação' (definida pela Lei 4320, de 1964) como sinônimo de MDE (definida pelos artigos 70 e 71 da LDB.

5) Excluiu dos gastos apenas as transferências voluntárias e omitiu as legais (salário-educação, por exemplo), que, tal como as voluntárias, não entram no cálculo dos 25%;

6) Não excluiu as despesas pagas com o ganho e rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB;

7) Previu que despesas com inativos e pensionistas da educação, embora não sejam de MDE, podem ser pagas com recursos da educação, se se enquadrarem nas condições estabelecidas pelo art. 9º da Instrução Normativa No. 1/2001, que alterou a IN 7/97. (Ver comentário mais adiante).

8) Não previu, conforme a orientação dos manuais do SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação), disponível no sítio do FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação) a contabilização dos rendimentos financeiros oriundos de receitas vinculadas integralmente à educação (por exemplo, o salário-educação) ou de 25% dos impostos, geralmente contabilizados na rubrica de 'receita patrimonial' e não considerados na base de cálculo dos 25%.

Cabe ressaltar um ponto positivo que é excluir, no cálculo do percentual mínimo, as despesas com o ensino médio, ensino profissional, ensino superior, complementação federal, transferências voluntárias, já previsto na IN 1/01.

Os equívocos (2) a (8) das tabelas das IN 1/01, 01/03, 03/07 se repetem na tabela e notas explicativas relativas ao procedimento dos cálculos da aplicação em educação, disponível no portal do TCM em março de 2013 e reproduzida abaixo. A tabela e notas abaixo acrescentam outra falha, que é considerar os valores empenhados no cálculo dos gastos, quando a IN 1 (CEARÁ. TCM, 2001) já estipulava que seriam consideradas despesas liquidadas, não apenas empenhadas, contradizendo a orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária, cujas edições mais recentes não contêm as falhas apontadas aqui e não são consideradas pelo TCM.

Procedimento dos Cálculos da Aplicação em Educação - MARÇO 2013

APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - Art. 212, da Constituição Federal

Impostos e Transferências Considerados para o Cálculo	Valor R\$
IPTU	
ISS	
ITBI	
IRRF	
DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS	(1)
JUROS, MULTAS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE IMPOSTOS E DÍVIDA ATIVA	
QUOTA PARTE DO FPM	
QUOTA PARTE DO ITR	
QUOTA PARTE DO IPVA	
QUOTA PARTE DO ICMS	

Impostos e Transferências Considerados para o Cálculo	Valor R\$
QUOTA PARTE DO IPI	
LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96	(2)
TOTAL DOS IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS:	
VALOR A APLICAR (Art. 212, CF/88)	
COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEB	(3)
Despesas Consideradas como Aplicação em	Valor R\$
(+)GASTOS COM EDUCAÇÃO (FUNÇÃO 12)	(4)
(+)RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES E LIQUIDADOS NO ATUAL EXERCÍCIO	(5)
(-)RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS INSCRITOS NO EXERCÍCIO, RELATIVOS À EDUCAÇÃO	(6)
(-)ENSINO MÉDIO (SUBFUNÇÃO 362)	(7)
(-)ENSINO PROFISSIONAL (SUBFUNÇÃO 363)	(7)
(-)ENSINO SUPERIOR (SUBFUNÇÃO 364)	(7)
(-)DESPESAS REALIZADAS COM RECURSOS DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS	(8)
(-)DESPESAS REALIZADAS COM COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEB	(9)
(=)VALOR APLICADO	
PERCENTUAL DE APLICAÇÃO	%
SUPERÁVIT/ DÉFICIT DE APLICAÇÃO	

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará – www.tcm.ce.gov.br. Acesso em: 25 mar. 2013.

Além dos aspectos mencionados acima, os seguintes pontos merecem ser comentados. As Instruções Normativas são vagas ou contraditórias. Por exemplo, oscilaram na contabilização dos inativos. Em resposta ao meu pedido de esclarecimentos, o TCM informou, através do Processo 17.850 (CEARÁ. TCM, 2000), que as despesas com eles não sejam "conceitualmente de MDE", porém não adotou uma posição formal na época. No entanto, a IN 1/01 avaliou que "em seus julgamentos, o TCM poderá, excepcionalmente, vir a considerar como inclusas nos percentuais legais, quando devidamente comprovados, gastos com aposentadorias e pensões de pessoal da educação que se faça necessário para cobertura de diferenças atuariais ou que, por sua natureza, inviabilizem a situação financeira do município" (Art. 6, § 6º da IN 1/01). Contraditoriamente, a mesma IN prevê que os inativos e pensionistas da saúde não sejam contabilizados como gastos da saúde, porém não fez o mesmo com os da educação. Ou seja, adotou dois pesos e duas medidas. A IN 1/03 e a IN 3/07, por sua vez, embora não tenham previsto tal excepcionalidade, parecem tê-la aceito, pois não revogaram a IN 1/01 e a tabela para o cálculo da receita e despesa vinculada à MDE prevê que "não serão consideradas as despesas com inativos e pensionistas empenhadas na função Educação que não se enquadrem nas condições estabelecidas no art. 6º, 6º da Instrução Normativa no. 7/97 [na verdade, se refere ao art. 6, parágrafo 6º da IN 1/01, que modificou a IN 7/97]". Em outras palavras, a excepcionalidade continuou pelo menos até março de 2013, assim como a duplicidade de critérios adotada desde a IN 1/01, com os inativos da educação podendo ser pagos com o percentual mínimo, porém não os da saúde. A justificativa apresentada pelo TCM em sua mensagem pela internet em 26/2/2010 (CEARÁ. TCM, 2010) foi que a legislação educacional não havia excluído os inativos da MDE, ao contrário dos inativos da saúde, que teriam sido excluídos por resolução do Conselho Nacional de Saúde. Acontece que o parecer 26/97 do Conselho Nacional de Educação, a propósito não citado pelo TCM, define que, embora a letra da LDB silencie sobre a questão dos inativos, o seu espírito determinou que todos os que se encontrassem em desvio de função ou em atividade alheia à MDE não pudessem ser contabilizados para a satisfação dos mínimos constitucionais. Ora, inativos não contribuem nem para manter nem para desenvolver o ensino e, portanto, não poderiam ser pagos com receitas vinculadas à educação. Enquadram-se na função previdenciária, não na da educação. Além disso, conforme lembra o manual da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária de 2007 (BRASIL. STN, 2007), o inciso I do art. 70 da LDB destina os recursos da educação à **remuneração** de docentes e demais profissionais da educação, não a **proventos**, reservados a inativos.

10.3 O Tribunal de Contas do Estado do Ceará

O estudo sobre o Tribunal de Contas do Estado (TCE) se baseou nos seus relatórios sobre as contas estaduais de 2000 a 2010, pois não consegui encontrar no sítio do TCE (www.tce.ce.gov.br) nenhuma instrução ou resolução normativa sobre receitas e despesas em educação ou sobre o Fundef ou Fundeb até março de 2013, nem recebi resposta do TC aos meus pedidos de informações e documentos. Também consultei os dados fornecidos pelo governo estadual ao Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE), localizado no sítio do FNDE (www.fnde.gov.br).

Os relatórios revelam a pouca confiabilidade dos seus dados. Por exemplo, em 2000 as despesas do ensino médio (EM) teriam sido de R\$ 234 milhões, porém caíram para R\$ 33 milhões em 2001, sem queda do número de matrículas no EM. Durante muitos anos os gastos na ‘Administração Geral’ foram muitas vezes superiores aos realizados no ensino fundamental (EF) e no EM. Em 2001, por exemplo, foram de R\$ 802 milhões, enquanto os dispêndios no EF e no EM foram de R\$ 55 milhões e de R\$ 33 milhões, respectivamente. A mesma desproporção ocorreu em 2002: R\$ 940 milhões foram declarados como gastos na Administração, cabendo ao EF e ao EM apenas R\$ 55 milhões e R\$ 50 milhões, respectivamente. A situação mudou bastante em 2005, quando os gastos da Administração caem para R\$ 578 milhões, e os do EF e do EM sobem para R\$ 592 milhões e R\$ 302 milhões, respectivamente. A fragilidade dos gastos declarados fica evidente quando se observa a evolução dos supostamente realizados no EM de 2002 a 2005. Teriam subido de R\$ 50,8 milhões, em 2002, para R\$ 302 milhões, em 2005, segundo o relatório das contas estaduais de 2005. Muitos outros erros ou inconsistências podem ser encontrados nos relatórios. Por exemplo, o de 2007 errou, no cálculo do ganho ou perda com o Fundeb, ao somar a contribuição, a receita, a complementação e o rendimento financeiro, quando o certo seria subtrair a contribuição da receita, deixando de fora a complementação e o rendimento financeiro. Para o TCE, o resultado líquido das transferências do Fundeb teria sido de R\$ 1.319.539.475, quando o certo seria R\$ 690 milhões, segundo o SIOPE preenchido pelo governo estadual. O relatório sobre as contas de 2009 registra gastos de R\$ 2,995 bilhões na função educação (p. 148), porém na p. 246 afirma que o Estado aplicou R\$ 2,259 bilhões. A perda do governo estadual com o FUNDEB (R\$ 628 milhões) registrada no relatório de 2009, por sua vez, é bem menor do que a perda lançada pelo governo estadual no SIOPE (R\$ 855 milhões).

Também os dados lançados pelo governo estadual nos relatórios do SIOPE apresentam inconsistências, para as quais o TCE não parece estar atento. As receitas adicionais aos 25% (exceto a complementação federal e o rendimento financeiro com o Fundeb) teriam sido de R\$ 106 milhões em 2010, porém as despesas teriam sido de R\$ 249 milhões. A mesma inconsistência está presente no relatório de 2009, quando as despesas, de R\$ 129 milhões, foram muito superiores às receitas (R\$ 48 milhões). O mesmo ocorreu em 2008, quando as despesas (R\$ 100 milhões) foram quase 5 vezes maiores do que as receitas (R\$ 21 milhões).

Outras fragilidades se encontram na contabilização das receitas. Uma é que durante muitos anos os relatórios não especificaram as receitas que serviram de base para o cálculo do percentual mínimo, como as multas e juros de mora de impostos, a dívida ativa de impostos e as multas de juros de mora e encargos sobre esta dívida. Tal receita não é desprezível. Em 2010, por exemplo foi de R\$ 80 milhões, segundo o relatório de 2010 do SIOPE, preenchido pelo governo estadual. O primeiro relatório a mencionar tal dívida é de 2005 e, portanto, é possível que os anteriores não incluam tal receita na base de cálculo.

Outra fragilidade foi não computar as receitas integrais que deveriam ser acrescentadas ao montante correspondente ao percentual mínimo, como o salário-educação, a complementação federal para o Fundef e o Fundeb, o rendimento financeiro com tais fundos e transferências federais para programas como merenda e transporte escolar etc. O primeiro relatório que menciona algumas receitas adicionais (não todas) é o de 2005, que registra as seguintes receitas: R\$ 12,8 milhões (que refere-se presumivelmente ao salário-educação), R\$ 37 milhões (operações de crédito externas) e cerca de R\$ 70 milhões de convênios federais. Dos relatórios posteriores a 2005, apenas o de 2007 informa as receitas adicionais com a complementação federal para o Fundeb e o rendimento financeiro com a receita do Fundeb, porém tais receitas não foram informadas nos relatórios de 2008, 2009 e 2010, contrariando a orientação dos manuais da STN. Tal contabilização é necessária porque (1) os recursos vinculados à educação não se limitam aos 25% dos impostos; (2) se não forem identificadas e controle, tais receitas extras podem ser utilizadas para financiar despesas financiáveis apenas com os 25% dos impostos; (3) os manuais e tabelas da Secretaria do Tesouro Nacional

(STN) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária e do SIOPE exigem tal identificação e controle. A propósito, o TCE de modo geral não segue as orientações e tabelas contidas em tais manuais e tabelas da STN.

Em 2004, no entanto, o TC, seguindo orientação dos manuais da STN para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária, menciona uma receita adicional raramente incluída por governos e mesmo TCs, que é a receita com o Fundo Estadual de Combate de Pobreza (FECOP), formado por 2% do ICMS de apenas alguns produtos. Tal receita totalizou R\$ 107 milhões em 2004 e foi pouco utilizada em educação. Em 2005, por exemplo, a receita com o FECOP foi de R\$ 158 milhões, porém só R\$ 650 mil dele foram empregados ou pelo menos empenhados na educação, segundo o TCE. Tal receita, porém, não é mencionada nos relatórios de 2007 em diante.

Os relatórios apresentam também fragilidades nesta contabilização. Uma é tomar como referência o conceito orçamentário de função Educação e suas subfunções, segundo a Lei 4.320, que normatiza o orçamento público, e não o de manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), conforme definido pelos artigos 70 e 71 da LDB. A importância disso pode ser observada no fato de durante vários anos o governo estadual ter contabilizado gastos significativos na Secretaria de Ciência e Tecnologia como se fossem gastos em MDE, o que é ilegal, pois muitos destes gastos ou todos não se enquadrarem no conceito de MDE e a Secretaria não faz parte do sistema de ensino, tanto que constitui uma secretaria independente da de Educação. Outra falha é que as despesas não são detalhadas e, portanto, não há como saber se correspondem realmente à MDE. Outra é quase nunca esclarecer se as despesas são empenhadas, liquidadas ou pagas. O primeiro relatório a afirmar ter se baseado em despesas liquidadas (conforme orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional) foi o das contas de 2007. No entanto, os relatórios posteriores se referem apenas a despesas realizadas, que podem significar apenas as empenhadas. Outro erro foi aceitar, pelo menos em 2001 e 2002, que os inativos da educação fossem considerados no cálculo das despesas mínimas vinculadas à MDE. Para se ter ideia da importância de tal gasto, em 2001 e 2002 foram contabilizados, respectivamente, R\$ 98 milhões e R\$ 82 milhões com os inativos. Tal equívoco só foi corrigido pela Resolução No. 1991/02, com vigência a partir de 2003. Mesmo assim, o governo estadual continuou computado o pagamento dos inativos dentro do cálculo do percentual mínimo, embora o TC excluísse o pagamento dos inativos deste cálculo. Nos anos seguintes a 2003 o TC afirma ter excluído as despesas com inativos do cálculo do montante aplicado em educação.

Outra falha dos relatórios foi não registrar se 15% dos impostos foram aplicados no ensino fundamental e se pelo menos 60% do Fundef foram utilizados na remuneração dos professores ou profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental, até 2006 (conforme exigido pela Lei 9.424, que regulamentou o Fundef) ou se 20% do Fundeb foram utilizados na remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental e no ensino médio desde 2007, conforme estipulado pela Lei 11.494, que regulamentou o Fundeb. No caso do Fundeb, esta omissão aconteceu nas tabelas dos relatórios de 2008 a 2010.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 7. ed. atualizada. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007.

CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2000. Fortaleza, 2001. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.

CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2001. Fortaleza, 2002. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.

CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2002. Fortaleza, 2003. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.

CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2003. Fortaleza, 2004. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.

- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2004. Fortaleza, 2005. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.
- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2005. Fortaleza, 2006. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.
- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2006. Fortaleza, 2007. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.
- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2007. Fortaleza, 2008. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2008.
- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2008. Fortaleza, 2009. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2012.
- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2009. Fortaleza, 2010. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2012.
- CEARÁ. TCE. *Relatório anual das contas do governo do Estado*. Exercício 2010. Fortaleza, 2011. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: abr. 2012.
- CEARÁ. TCM. *Coletânea da legislação básica*. Fortaleza, 2003a.
- CEARÁ. TCM. *Instrução Normativa no. 1*, de 22/12/03. Dispõe sobre a prestação de contas de governo e dá outras providências. Fortaleza, 2003b. Disponível em: www.tcm.ce.gov.br. Acesso em: mar. 09.
- CEARÁ. TCM. *Instrução Normativa No. 1*, de 27/12/01. Altera as instruções normativas que indica e dá outras providências. Fortaleza, 2001. Disponível em: www.tcm.ce.gov.br. Acesso em: maio 2007.
- CEARÁ. TCM. *Instrução Normativa No. 2*, de 22/5/97. Estabelece metodologias e procedimentos das contas de governo. Fortaleza, 1997a.
- CEARÁ. TCM. *Instrução Normativa no. 3*, de 20/12/07. Altera dispositivos das Instruções Normativas n°. 07/1997, de 22/5/97, e 01, de 22/12/03, adequando-as às disposições legais relativas ao FUNDEB. Fortaleza, 2007. Disponível em: www.tcm.gov.br. Acesso em: mar. 09.
- CEARÁ. TCM. *Instrução Normativa No. 4*, de 30/12/97. Dispõe sobre a remessa de documentos e relatórios mensais ao TCM. Fortaleza, 1997b. Disponível em: www.tcm.ce.gov.br. Acesso em: maio 2007.
- CEARÁ. TCM. *Instrução Normativa No. 7*, de 22/5/97. Estabelece normas para fiscalização da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino e ao Fundef, no âmbito dos municípios. Fortaleza, 1997c. Disponível em: www.tcm.ce.gov.br. Acesso em: maio 2007.
- CEARÁ. TCM. Processo No. 17.850, de 10/11/2000. Fortaleza, Departamento de Assistência Técnica aos Municípios, 2000 (Resposta ao nosso pedido de informações). 7 p.
- CEARÁ. TCM. Resposta por internet da Presidência ao meu pedido de informações. Fortaleza, 27/2/2008.
- CEARÁ. TCM. Resposta por internet da Presidência ao meu pedido de informações. Fortaleza, 2010.
- CEARÁ. TCM. *Tabela para cálculo na manutenção e desenvolvimento do ensino*. Fortaleza, 2013. Disponível em: www.tcm.ce.gov.br. Acesso em: mar. 2013.

11. O TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL*

11.1 A documentação do TC e sua confiabilidade

O estudo se baseou nos relatórios do TC sobre as contas de 1994 a 2010 do governo do Distrito Federal (GDF) e nas suas decisões (que funcionam como instruções ou resoluções normativas) disponíveis no sítio do TC (www.tc.df.gov.br) e indicadas nas referências bibliográficas. Também levou em consideração os dados das receitas e despesas em MDE declarados pelo GDF nos formulários do SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação) de 2006 a 2011, disponíveis no sítio do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE – www.fnde.gov.br), assim como as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para a contabilização dos recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) em 2003, 2004, 2005, 2007 e 2008.

Uma primeira constatação é a frágil confiabilidade e/ou o pouco detalhamento dos dados. Em vários dos seus relatórios, o TC registra a dificuldade e/ou impossibilidade da contabilização precisa dos recursos da educação. Por exemplo, o governo do DF teria como prática computar o pagamento de professores e outros servidores no Programa Administração, e não nos programas específicos (Educação da Criança de 0 a 6 anos, Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino Supletivo). Este lançamento incorreto teria impedido, nas contas de 1997, a comprovação do “atendimento do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a destinação de não menos de sessenta por cento dos gastos em manutenção e desenvolvimento do ensino ao ensino fundamental” (DF. TC, 1998, p. 209). O relatório sobre as contas de 1999, por sua vez, apontava que

O acompanhamento das receitas e despesas relativas à educação vem sendo dificultado, entre outros motivos, pela ausência de classificação orçamentária que reflita com maior clareza os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, assim como pelo fato de os correspondentes registros contábeis não mostrarem adequadamente os gastos concernentes às diversas esferas de ensino (DF. TC, 2000b, p. 156).

O relatório sobre as contas de 2002, por sua vez, registrava que,

tal como ocorrido no exercício de 2001, pela forma de operacionalização das rubricas destinadas ao cômputo dos limites relativos ao Fundef, não há como atestar o cumprimento dessa exigência constitucional/legal. Prevaecem as mesmas impropriedades apontadas como ressalvas em anos anteriores, como: ausência de informações para fins de aferição do cumprimento de normas constitucionais e infraconstitucionais do Fundef; e a não implementação deste Fundo na forma preconizada pela Lei 9.424/96 (DF. TC, 2003b, p. 300).

A falta de detalhamento e, portanto, a impossibilidade de verificação da aplicação dos recursos foi também constatada no relatório sobre as contas de 2006:

Os recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal [...] continuam sendo executados no âmbito da União, por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi, e não transitam no orçamento local. Com isso, as despesas com educação ficam classificadas em programa de trabalho genérico, o que impossibilita agregação direta com os recursos distritais geridos por meio do Siggo, bem como identificação em quais ações foram aplicados os valores (DF. TC, 2007, p. 79).

A frágil confiabilidade dos dados pode ser exemplificada pelos formulários do SIOPE preenchidos pelo próprio GDF. Além dos 25% dos impostos, os governos têm uma receita adicional (salário-educação, convênios, transferências federais para programas como a merenda, transporte escolar etc), que, obviamente, deveria corresponder às despesas por ela financiadas. Entretanto, os dados do SIOPE apontam discrepâncias todo ano. Em 2006 esta receita foi de R\$ 127 milhões, porém a despesa paga por ela foi bem menor: R\$ 90 milhões. Em 2008 a receita foi de R\$ 165,8 milhões, mas a despesa foi maior: R\$ 175,8 milhões. Algo parecido aconteceu em 2009, quando a despesa (R\$ 189,3 milhões) superou a receita (R\$ 183,4 milhões). Em 2010

* Parte deste texto foi publicada em *Linhas Críticas* (revista da Fac. de Educação da Univ. de Brasília), v. 19, em 2013.

a discrepância foi muito maior, pois a despesa (R\$ 687 milhões) foi mais de 3 vezes superior à receita (R\$ 200 milhões). A discrepância continuou em 2011, pois a despesa (R\$ 714,7 milhões) foi também mais de 3 vezes superior à receita adicional (R\$ 227,9 milhões). De onde terão vindo tais recursos adicionais (quase R\$ 1 bilhão considerando-se 2010 e 2011), não informados na tabela da receita do SIOPE? Certamente não do Fundo Constitucional do Distrito Federal, que, desde o SIOPE de 2009, é contabilizado à parte dos 25% e de tais receitas adicionais. O estranho é que o TCDF não demonstra atenção para tais receitas adicionais em seus relatórios sobre as contas de 2009 e 2010 (o de 2011 ainda não estava disponível no sítio do TC em fevereiro de 2013), assim como nunca contabilizou, pelo menos nos seus relatórios que consultamos, tais receitas adicionais como acréscimos ao mínimo.

11.2 A contabilização da receita

O TC cometeu (e comete) várias falhas na contabilização da receita vinculada à educação, que não é o mesmo que receita de impostos vinculados à MDE. A vinculada à educação é mais abrangente, pois inclui também receitas que não entram nos 25%, como o salário-educação e as várias transferências federais específicas para a educação. Já a de impostos se limita aos 25% dos impostos e não inclui as adicionais, vinculadas integralmente.

Uma primeira falha do TC e, portanto, também do GDF foi não computar na base de cálculo as multas e juros de mora sobre impostos, a receita da dívida ativa oriunda de impostos (DAI), sua atualização monetária e as multas e juros de mora sobre ela, segundo o ofício que endereçou a nós em 2000 (DF. TC, 2000a). Aparentemente, o TC só teria começado a contabilizar a DAI a partir de 2002, pois sua Decisão No. 5.898, de 2001 (DF. TC, 2001a), determinava a sua inclusão na base de cálculo, porém não as receitas de multas e juros de mora sobre impostos, sendo estas últimas incluídas pela Decisão No. 2.495, de 2003 (DF. TC, 2003a). Para se aquilatar o prejuízo causado por esta não-inclusão, esta receita (multas e juros de mora sobre impostos, a DAI, sua atualização monetária e as multas e juros de mora sobre a DAI) totalizou R\$ 182 milhões em 2010, segundo os dados declarados pelo GDF ao SIOPE. Como 25% desta receita é vinculada à MDE e não foi incluída pelo menos de 1984 (primeiro ano do restabelecimento da vinculação constitucional de impostos para a MDE) até 2002 (total de 18 anos) na base de cálculo, a educação pode ter perdido centenas de milhões de reais com esta não-inclusão durante este período.

A principal irregularidade foi não contabilizar as transferências constitucionais específicas para o DF como **acrécimos** ao percentual mínimo (25%), mas sim como parte da base de cálculo. Ora, tais transferências eram e são vinculadas integralmente à MDE e, por isso, deveriam ser computadas como acréscimos. São específicas do DF e não se destinam a nenhuma outra Unidade da Federação, sendo previstas no art. 21, inciso XIV da Constituição Federal de 1988 e transferidas durante muitos anos bem antes da sua regulamentação pela Lei 10.633 (BRASIL, 2002), que criou o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) em 2002. Tal contabilização equivocada foi normatizada pelo TC através da Decisão No. 4127, de 30/6/1999, que, no entanto, foi motivo de divergência entre os conselheiros do TC. Para o relator do processo (no. 2.785/98) que resultou na decisão, o conselheiro Jorge Caetano, estas transferências específicas, denominadas de voluntárias,

mesmo se utilizadas para a manutenção e desenvolvimento do ensino público, não podem ser contabilizadas para tal fim. Não podem, portanto, ser contabilizadas para comprovar que os mínimos constitucionalmente estabelecidos foram cumpridos, ao contrário do que até hoje se fez no Distrito Federal, onde os recursos da folha de pagamento são custeados pela União, mediante transferências voluntárias (DF.TC, 1999a).

Segundo o relator, se as transferências voluntárias fossem excluídas da base de cálculo, o limite mínimo de gastos em MDE não teria sido cumprido pelo governo do DF. No entanto, a conselheira Marli Vinhadelli discordou do argumento do relator alegando que a Constituição Federal é genérica a respeito das transferências, pois apenas usa a expressão “compreendida a proveniente de transferências”, e que a LDB fez uma restrição indevida ao acrescentar “constitucionais” após “transferências”. A maioria dos conselheiros do TC discordou do relator nessa questão e foi favorável à inclusão das “transferências voluntárias para educação na apuração do percentual mínimo”.

Para se ter uma ideia do prejuízo provocado por esta contabilização equivocada tanto do GDF quanto do TC, em 2010 a parcela do FCDF destinada à educação totalizou R\$ 1,6 bilhão e tal equívoco foi cometido pelo menos de 1984 a 2008, isto porque 1984 foi o primeiro ano após a aprovação da Emenda Constitucional No. 24 (BRASIL, 1983), conhecida como Emenda Calmon, que restabeleceu a obrigação dos Estados, DF e municípios aplicarem no mínimo 25% dos impostos em MDE, e porque 2008 foi o último ano em que o TCDF aceitou esta contabilização equivocada, só corrigida em 2009, quando a parcela do FCDF destinada à educação passou a ser computada como acréscimo. Tendo em vista o montante de R\$ 1,6 bilhão em apenas 1 ano e o número de anos em que tais transferências foram realizadas e não acrescidas ao mínimo, podemos estimar em talvez mais de duas dezenas de bilhões de reais o prejuízo para a educação distrital. Mesmo com a exclusão dos recursos do FCDF da base de cálculo a partir de 2009, eles continuaram sendo empregados equivocadamente, pois, do total de R\$ 1,6 bilhão em 2010, R\$ 1,1 bilhão foram utilizados no pagamento de inativos, sobre o qual comentaremos mais adiante.

A interpretação de que tais transferências da União por meio do FCDF devem ser acrescidas ao mínimo é confirmada pelos Manuais do SIOPE. O de 2007, por exemplo, informa que a inclusão de tais transferência na base de cálculo “constitui procedimento sem amparo no art. 212 da Constituição Federal” e frisa que o artigo 69 da LDB, ao mencionar

compreendidas as transferências constitucionais, está-se referindo, tão-somente, aos impostos entregues por força da Constituição, não alcançando, pelas razões já expostas, as transferências realizadas ao Distrito Federal à conta do Fundo Constitucional do Distrito Federal, ainda que estas resultem de mandamento constitucional. [...] as despesas com o Fundo Constitucional do Distrito Federal não poderão ser consideradas no cômputo do percentual de aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE, para fins de limite constitucional (BRASIL. MEC, FNDE, 2007, p. 46)

Também o parecer No. 17, de 2008, do Conselho Nacional de Educação (BRASIL. MEC, CNE, 2008), deixa claro que o FCDF é fonte adicional de financiamento para o ensino público do DF, ou seja, o DF deve destinar integralmente (100% do valor do FCDF discriminado e estabelecido para a educação) o montante para MDE.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por sua vez, oscilou nas suas orientações sobre a contabilização do FCDF pelo GDF. Enquanto as 3ª, 4ª e 5ª edições (BRASIL. STN, 2003, 2004, 2005, respectivamente) dos seus manuais para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária estipulavam que o FCDF deveria ser incluído na base de cálculo do percentual mínimo, as edições 7 (BRASIL. STN, 2007) e 8 (BRASIL. STN, 2008) continham orientação contrária.

Outro equívoco, pelo menos por parte do TCDF, foi não contabilizar ou pelo menos não registrar explicitamente as demais receitas adicionais aos 25%, como a do salário-educação, merenda e transporte escolar etc. A importância destas outras receitas adicionais pode ser aquilatada pelo fato de em 2010 elas terem totalizado R\$ 200 milhões, segundo os dados informados pelo GDF ao SIOPE.

Um aspecto interessante do TC e incomum em Tribunais de Contas é que ele, pelo menos em alguns anos, verificou se há demonstrativo dos recursos repassados aos órgãos da educação, conforme preveem o art. 69, parágrafo 5º da LDB e também o inciso XIV do art. 138 do Regimento Interno do TCDF. O relatório das contas de 2005 registra que isso não teria acontecido em 2002, 2003, 2004 e 2005 (DF. TC, 2006, p. 339).

11.3 A contabilização das despesas

Esta contabilização apresentou vários problemas. Um é que, por não serem detalhadas, não há como saber com exatidão se elas correspondem à definição de MDE, conforme preveem os artigos 70 e 71 da LDB. De qualquer modo, o TC excluiu corretamente gastos que, embora lançados na rubrica de Educação e Cultura (até 2000) ou Educação (desde 2001), não poderiam ser computados em MDE, como cultura, desporto, assistência social e médica nas escolas. A Decisão 5.898, de 2001 (DF. TC, 2001a), fundamentada no inciso IV do art. 71 da LDB, exclui despesas relativas a concessão de benefícios a servidores (vale-transporte, auxílio-alimentação, auxílio-creche), programas de governo destinados à assistência social e outras similares, o que pode indicar que em anos anteriores tal inclusão era feita.

O grande equívoco do TC e também do GDF foi incluir no cálculo do percentual mínimo aplicado em MDE o pagamento dos inativos da educação. É verdade que o TC oscilou em sua interpretação. Em 1994 não inclui os inativos em tal cálculo,

divergindo do GDF, que, com a inclusão dos inativos, alegou ter aplicado 26,06% em MDE, ao contrário do TC, que apurou 21,41% e corretamente faz uma ressalva ao cálculo adotado pelo GDF, que “não deduz os valores retidos dos salários do pessoal ativo para pagamento das aposentadorias” (DF. TC, 1995a, p. 148). Entretanto, a síntese do relatório do TC sobre as contas de 1994 (DF. TC, 1995b) considera correta o pagamento dos inativos com os recursos da educação alegando que o entendimento predominante é o que a Lei 7.348, de 1985, teria sido recepcionada pela Constituição Federal e que o Projeto de Lei de Diretrizes e Bases prevê “permissão para considerar os gastos com inativos e pensionistas”. Em seus relatórios sobre as contas de 1995, 1996, 1997 e 1998, o TC registra dois cálculos diferentes (com ou sem inativos). Em 1995 (DF. TC, 1996, p. 226) o percentual teria sido de 28,71% (com a inclusão de inativos) e 22,17% (sem inativos). Em 1997 o percentual teria sido de 31,14% (com inativos) e 21,77% (sem inativos) (DF. TC, 1998, p. 205). O TC, em seu relatório sobre as contas de 1995, já não parece abraçar o mesmo entendimento que adotou nas contas de 1994, pois diz que

muitos doutrinadores defendem que a Lei 7.348 [de 1985, que definia o pagamento de inativos como MDE] foi recepcionada pela Constituição, enquanto outros argumentam que os gastos com manutenção de pessoal inativos não podem ser incluídos no cálculo do percentual aplicado, já que não representam atividade de manutenção ou, tampouco, desenvolvimento do ensino. Além do mais, o montante recolhido pelos servidores para assegurar suas aposentadorias já é computado nas despesas de MDE. Dessa forma, ao incluir o retorno do montante provisionado, para pagamento de inativos e pensionistas, esses recursos estariam sendo duplamente considerados, o que distorceria o cálculo ao aumentar injustificadamente os recursos destinados à atividade (DF. TC, 1996).

No entanto, no relatório sobre as contas de 1997 o TC adotou uma posição sem nenhum fundamento:

A controvérsia, entretanto, foi apaziguada com o exame do processo de discussão e aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, no qual ficou comprovada a intenção do legislador em incluir tais despesas na apuração do limite antes referido (TC. DF, 1998b, p. 203).

Ora, a LDB diz o contrário, pois estipula que quem estivesse em atividade alheia à MDE não pode ser pago com os recursos da educação.

Foi só em 1998, através da Decisão No. 1.084/98 (TC. DF, 1998a), que o TC formalizou a aceitação de inativos e pensionistas para efeito do limite mínimo de gastos em MDE, se bem que para os anos de 1997 e 1998. Para agravar, as decisões 5.898, de 2001, e 2.495, de 2003, permitiram que as despesas com inativos e pensionistas fossem consideradas na apuração da aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e do FUNDEF, este último destinado apenas a quem estivesse em exercício no ensino fundamental, o que claramente não era o caso dos inativos.

Só em 2008 esta interpretação foi alterada, pela Decisão No. 8.187 (DF. TC, 2008b), que estipulou que os recursos do FCDF e os gastos com inativos e pensionistas da educação deixariam de constar das aplicações em MDE e no Fundeb a partir de 2009. De qualquer modo, o prejuízo com a contabilização equivocada dos inativos em MDE foi enorme, o que pode ser aquilutado pelo fato de em 2010 eles terem absorvido cerca de R\$ 1,1 bilhão do R\$ 1,6 bilhão do FCDF transferido à educação.

Outro problema é que o TC nunca esclareceu se ele se baseia em despesas empenhadas, liquidadas ou pagas, distinção fundamental pois muitos empenhos de um exercício não são nele liquidados e podem ser cancelados em exercício posterior, distorcendo, assim, o cálculo exato do valor aplicado em MDE. É verdade que a Decisão No. 5.898, de 2001, prevê que a apuração dos limites mínimos de aplicação deve ser feita com base na despesa liquidada, “adicionando-se a ela, ao final do mesmo exercício, os restos a pagar processados e não-processados”, decisão repetida na Decisão No. 2.495, de 2003, o que pode indicar que o GDF não vinha se baseando em despesas liquidadas. Entretanto, o próprio TC nunca deixa claro em seus relatórios se o montante que considera aplicado em educação corresponde a valor empenhado, liquidado ou pago.

Com relação à exigência do parágrafo 4º do art. 69 da LDB, que prevê que, se os valores devidos (25% dos impostos) não forem aplicados num trimestre, serão corrigidos e aplicados no seguinte, pelo menos até 2000 o TC não fazia esta fiscalização, porque “a fixação do orçamento da educação e a publicação da sua execução ... não ocorrem com o detalhamento requerido pelo parágrafo 4º do art. 69 da LDB” (DF. TC, 2000a). Porém, a Decisão No. 5.898, de 2001, estipulou que “as diferenças apuradas a menos entre as receitas e as despesas previstas e as efetivamente realizadas ... devem ser compensadas no trimestre seguinte” (TC.

DF, 2001a), decisão reiterada pela Decisão No. 2.495, de 2003 (TC. DF, 2003a), o que pode indicar que o GDF não vinha cumprindo a decisão anterior.

11.4 Considerações finais

Este estudo dos relatórios do TC sobre as contas do GDF e também de algumas de suas decisões, assim como de outros documentos (relatórios do SIOPE, manuais da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária), permitiram as seguintes conclusões. Uma é que a prestação de contas do GDF, segundo o TC, deixou bastante a desejar, pois os dados muitas vezes não eram detalhados e confiáveis. Apesar disso, o TC conseguiu apontar várias irregularidades nas contas do GDF, embora sempre as aprovasse. Outra é que a educação perdeu volume significativo de recursos legalmente devidos porque o TC (e presumivelmente o GDF) durante muitos anos não computou na base de cálculo as multas e juros de mora de impostos, a DAI, sua atualização monetária e suas multas e juros de mora da DAI ou incluiu equivocadamente nesta base as transferências específicas (o FCDF) do governo federal para a educação do DF (R\$ 1,6 bilhão só em 2010), que, por serem vinculadas integralmente à educação, são acréscimos integrais, não parciais. A contabilização equivocada destas transferências só foi corrigida a partir de 2009. Outra falha do TC foi nunca mencionar, nos relatórios, as demais receitas adicionais ao percentual mínimo (salário-educação, por exemplo). Entretanto, em alguns anos o TC fez algo incomum em Tribunais de Contas, que é verificar se os recursos são repassados ao órgão responsável pela educação, conforme previsto pela LDB.

Na contabilização das despesas o principal equívoco foi aceitar o pagamento dos inativos com os recursos da educação até 2008, embora o TC oscilasse na sua interpretação sobre isso em alguns anos da década de 1990. Os inativos foram excluídos do cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE a partir de 2009, porém continuaram sendo pagos com parte significativa dos recursos educacionais do FCDF, o que é um contra-senso, pois não contribuem para manter nem desenvolver o ensino.

Outra falha do TC foi não esclarecer em seus relatórios se as despesas consideradas no cálculo do valor aplicado em MDE eram empenhadas, liquidadas ou pagas, embora no início dos anos 2000 ele já tivesse decidido que seriam consideradas as liquidadas.

Este breve levantamento permite concluir que a educação do Distrito Federal perdeu e talvez continue perdendo bilhões de reais vinculados legalmente a ela.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. Lei nº. 10.633, de 27/12/2002. Institui o Fundo Constitucional do Distrito Federal – FCDF, para atender o disposto no inciso XIV do art. 21 da Constituição Federal. *Diário Oficial da União*, DF, Brasília, 30/12/2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: fev. 2013.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. Parecer CEB (Câmara de Educação Básica) nº. 17, de 6/8/2008 (Aguardando homologação). Consulta acerca dos recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal, criado pela Lei nº 10.633/2002, tendo como base o art. 90 da LDB e as atribuições inerentes ao Conselho Nacional de Educação, estabelecidas na Lei nº 9.131/95. Brasília, 2008. Disponível em: www.cne.gov.br. Acesso em: fev. 2013.

BRASIL. MEC. FNDE. SIOPE. Relatórios das receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do Distrito Federal de 2006 a 2011. Brasília, 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, nº. 7. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2007. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, nº. 8. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, nº. 3. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2003. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, nº. 4. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2004. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, nº. 5. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2005. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Decisão Nº 1084, de 10/3/1998a. Brasília. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Decisão No. 1747, de 26/4/2011. Brasília. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Decisão No. 2495, de 29/5/2003a. Brasília. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Decisão No. 4127, de 30/6/1999a. Brasília. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Decisão No. 5898, de 11/9/2001a. Brasília. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Decisão No. 8187, de 9/12/2008a. Brasília. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. Ofício No. 101. Brasília, fevereiro de 2000a. Resposta a meu pedido de esclarecimentos sobre procedimentos adotados pelo TC para contabilização da receita e despesa em educação.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 1995. Brasília, 1996. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 1996. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 1997. Brasília, 1998b. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 1998. Brasília, 1999b. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 1999. Brasília, 2000b. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 2000. Brasília, 2001b. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal*. Exercício de 2001. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2002. Brasília, 2003b. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2003. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2004. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2005. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2006. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2007. Brasília, 2008b. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2008. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2009. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

DISTRITO FEDERAL. TCDF. *Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Distrito Federal*. Exercício de 2010. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

12. O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPÍRITO SANTO*

O estudo se baseou nos seguintes documentos: (1) o manual *Operacionalização das Aplicações Constitucionais no Ensino*, de dezembro de 1997 e que inclui a resolução 145/97, (2) a resolução 154, de 22/6/99, (3) no ofício 281 a mim encaminhado pelo Gabinete da Presidência do TC em 12 de julho de 1999, (4) a resolução 170, de 6/11/01, (5) a resolução 195, de 20/4/04. Acredito que estes documentos ofereçam um quadro bastante razoável dos procedimentos recomendados pelo TC para a contabilização das receitas e despesas em MDE, embora não incluam outras resoluções pertinentes, como a 144 e a 149, às quais não tive acesso até hoje. Também não tive acesso a pareceres do TC sobre a aplicação dos recursos por parte de governos estaduais e municipais, que poderiam mostrar os procedimentos realmente postos em prática pelo TC, que nem sempre coincidem com os recomendados e, por isso, podem ser mais reveladores do que as resoluções e normas editadas pelo TC.

Um fato que chama atenção é a oscilação nas interpretações sobre a LDB, a EC 14 e a Lei 9.424, demonstradas pelo número de resoluções que o Tribunal editou desde a aprovação dessa legislação, em 1996. Em setembro de 1997, o Tribunal editou a Resolução No. 144, substituída pela de No. 145, em dezembro de 1997. No ano seguinte, editou a Resolução No. 149, substituída pela de No. 154, em 22/6/99, revogada, por sua vez, pela Resolução 195, em 20/4/04. A Resolução 170, de 6/11/01, é específica sobre o entendimento do custeio dos inativos da educação e será discutida mais adiante.

Apesar das diferenças entre si, as resoluções 145, 154 e 195, mais abrangentes do que a 170, têm 5 aspectos interessantes em comum raramente encontrados em documentos semelhantes de outros TCs. Um é o que previa a abertura de duas contas dos recursos da educação: uma para o FUNDEF e para os 15% dos demais impostos (IPVA, ITCD e IR, no caso do governo estadual, e IPTU, ISS, ITBI, IPVA, IR e ITR, no caso dos governos municipais) que não entravam no FUNDEF mas eram vinculados ao ensino fundamental até 2006, e a segunda, abrangendo os 10% restantes (dos 25%) de todos os impostos. Esta segunda conta era denominada de manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), um equívoco porque este conceito, definido nos artigos 70 e 71 da LDB, abrange todos os 25% dos impostos, não apenas os 10%.

Outro aspecto previa a transferência de todos os recursos da Fazenda para a Secretaria de Educação de dez em dez dias, conforme exigência da LDB, mas que muito provavelmente não vem sendo cumprida pelos governos. Será que no Espírito Santo as secretarias de Fazenda cumpriram esta determinação da LDB e do TC?

Um terceiro ponto comum é o que previa que os saldos disponíveis nessas contas fossem aplicados em fundos de curto prazo ou operações em mercado aberto lastreadas em títulos públicos e seus rendimentos financeiros vinculados também à educação, uma determinação que, se cumprida pelos governantes, evitaria a perda dos valores reais devidos, um dos problemas mais sérios do financiamento da educação, sobretudo em períodos de inflação alta, em que os governos se baseavam em valores nominais, sem nenhum tipo de correção monetária, com a concordância dos TCs. Como confessa o Ofício No. 281/99, do TCE, “sempre foram considerados os valores nominais, fazendo com que, na prática, os valores aplicados no ensino nunca atingissem realmente os 25%.” O TCE parece se esquecer que a Lei 7.348, de 1985, previa, no último trimestre do ano, a correção e compensação dos valores não-aplicados nos primeiros 9 meses.

Um quarto aspecto previa que os Conselhos do FUNDEF acompanhassem não só os recursos do FUNDEF, como também (esta é a novidade) os 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental. É curioso que o TC tenha se achado no direito de conceder aos Conselhos um poder de atuação não previsto na Lei do FUNDEF, porém não tenha ampliado este poder para todos os 25% dos impostos.

Um quinto previa a destinação dos 15% dos demais impostos não só ao ensino fundamental, como também à valorização do magistério, ampliando, assim, o percentual mínimo de 60% previstos no FUNDEF, destinados à valorização (se nos basearmos no art. 2º da Lei 9.424) ou na remuneração (se tomarmos como referência o art. 7º desta Lei). Neste caso, as resoluções pecaram por não definir o significado de valorização e o percentual dos 15% reservados a isso, definição fundamental porque não são poucas as interpretações sobre isso. A imensa maioria dos governos, por exemplo, teve até hoje uma interpretação burocrática

* Versão maior deste texto foi publicada no n. 23 (jan./jun. 2006) dos *Cadernos de Pesquisa em Educação*, do Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Federal do Espírito Santo.

sobre a valorização, entendendo que para isso bastaria aplicar 60% do FUNDEF na remuneração do magistério, “esquecendo-se” dos demais recursos reservados à MDE, que eram maiores do que os do FUNDEF em inúmeros governos estaduais e municipais (foi o caso, por exemplo, da prefeitura de Vitória). A LDB, por sua vez, no art. 67 não inclui a melhoria salarial entre os elementos da valorização dos profissionais da educação, que se limitam a (1) ingresso por concurso público, (2) aperfeiçoamento profissional, (3) piso salarial profissional, (4) progressão funcional baseada na titulação ou habilitação e na avaliação do desempenho, (5) período reservado a estudos, planejamento e avaliação, incluído na carga de trabalho, (6) condições adequadas de trabalho. Uma lacuna das resoluções 145 e 154 foi não definir os beneficiáveis com os 60% do FUNDEF: se são os professores, conforme prevê a EC 14, ou os profissionais do magistério, conforme estipula a Lei 9.424. A 195 definiu que os beneficiáveis seriam os profissionais do magistério.

Entretanto, tais resoluções e as orientações contidas no Manual citado não esclarecem ou contêm omissões e equívocos. Por exemplo, não exigem o lançamento de receitas que não sejam de impostos, como as do salário-educação, convênios (de merenda, transporte). Também não informam como serão computadas as receitas de convênios de municipalização de matrículas estaduais no âmbito do FUNDEF, que, no Espírito Santo, foram significativas (cerca de 60.000 matrículas estaduais foram transferidas para as prefeituras com estes convênios em 1998 e 1999). Junto com essas matrículas deveriam ter ido os recursos proporcionais para as prefeituras. Obviamente, todas essas receitas (de salário-educação e convênios) devem ser computadas como acréscimos ao montante correspondente ao percentual mínimo. Como o TCE não esclareceu como deve ser feito o lançamento de tais receitas, os governos, por desconhecimento e/ou má fé, podem tê-las incluído nas receitas de impostos, subtraindo assim os recursos vinculados à MDE, constituídos de pelo menos 25% (se o percentual mínimo da Lei Orgânica não for maior) de impostos. A resolução 195 resolve indiretamente esta omissão ao determinar, no art. 18, inciso III, que as despesas pagas com recursos que não sejam os 25% (ou seja, convênios, salário-educação) não seriam contabilizadas para fins do cálculo do percentual mínimo.

Outra omissão das resoluções 145 e 154 (não é o caso da 195) foi não incluir a dívida de impostos atrasados e suas multas e juros de mora na base de cálculo dos 25%. O Ofício 281/99 informou que até 1998 o TCE não incluía essa dívida ativa oriunda de impostos, mas que a partir de 1999 ela seria computada. Ora, os governos, na sua prestação de contas, vão se basear em procedimentos formais do TCE, como as resoluções. Como não tive acesso a pareceres sobre as contas posteriores a 1999, não sei se o TC contabilizou esta receita de impostos atrasados.

O mais grave equívoco das resoluções foi permitir que parte do ICMS fosse utilizada como incentivos fiscais na forma de empréstimos a empresas no âmbito do Fundap (Fundo para o Desenvolvimento de Atividades Portuárias) e deixasse de ser contabilizada no FUNDEF. É verdade que elas previram a contabilização dos retornos desses empréstimos, porém não definiram quando estes retornos seriam efetuados e se seriam atualizados monetariamente. Segundo o Conselho Estadual do FUNDEF (ver mais adiante), essa não contabilização resultou num prejuízo de centenas de milhões de reais desde a implantação do FUNDEF.

Com relação às despesas classificáveis de MDE, as resoluções pouco esclarecem, confundindo-as com as realizadas na função orçamentária de ‘Educação e Cultura’ (categoria mais ampla do que MDE, definida na Lei Federal 4.320, de 1964, e vigente até 1999, no caso dos orçamentos da União, Estados e Distrito Federal, e até 2001, no caso dos orçamentos municipais), ou ‘Educação’, vigente a partir dos exercícios seguintes aos mencionados*, ou na Secretaria de Educação. Ora, as despesas por função ou órgão não podem ser confundidas com MDE. Por exemplo, a merenda escolar, a cargo da Secretaria de Educação, não pode ser paga com os 25% dos impostos. Outro exemplo é a interpretação do artigo 70 da LDB, o qual admite várias interpretações. Enquanto alguns TCs excluem os inativos do conceito de MDE, outros permitem que eles sejam pagos com parte dos 25%.

Desconheço a interpretação adotada pelo TC antes de novembro de 2001, quando ele editou a resolução 170, de 6/11/01, que revogou a decisão plenária de 1/7/99 e ampliou o conceito de MDE ao permitir os inativos serem pagos com os recursos que não fazem parte dos 60% do FUNDEF reservados à remuneração dos profissionais do magistério. Não tive acesso a esta decisão

* Portaria 42, de 14/4/1999, do Ministério do Orçamento e Gestão.

plenária, mas aparentemente ela excluiu a possibilidade de os inativos serem pagos com os 25%. A resolução 170 não é muito clara a respeito do uso dos recursos do FUNDEF para o pagamento dos inativos, pois, ao estipular (§ único do art. 2º) que os inativos não poderiam ser pagos com os 60% do FUNDEF reservados à remuneração dos profissionais do magistério, permitiam que fossem pagos com os 40% não vinculados a tal fim, contrariando, assim, as interpretações do MEC e da Carta dos Técnicos dos Tribunais de Contas sobre o FUNDEF, de 1999. Para fundamentar sua interpretação, o TC alega que (1) a LDB “não contemplou e, igualmente, não excluiu expressamente as despesas com os inativos oriundos do magistério”, (2) ela não revogou a Lei 7.348/85, a qual considera os inativos como MDE, (3) o parecer 26/97 do CNE considerou vigente a Lei 7.348, de 1985, no que ela não conflita com a LDB. A alegação do TC não parece procedente pois a LDB deixa claro que os que estão em desvio de função ou atividades alheias à MDE não poderão ser pagos com os recursos vinculados. Ora, se os profissionais da educação em desvio de função ou em atividades alheias à MDE não podem ser pagos com tais recursos, não há nenhuma lógica em usá-los para os inativos, que, além disso, se enquadram na função previdenciária e já financiaram, pelo menos em parte, a sua aposentadoria. Para justificar sua interpretação, o TC alega também que o parecer 26/97 considerou vigente a Lei 7.348/85 naquilo que ela não conflita com o LDB. Ora, o TC parece ter feito uma leitura um tanto seletiva deste parecer, pois este deixa claro que os inativos não poderiam ser considerados MDE com base na LDB e que somente outros artigos da Lei 7.348/85, não relativos aos inativos, continuariam vigentes.

Despesas empenhadas, liquidadas ou pagas? Qual critério usar para apuração do percentual mínimo aplicado no exercício? Isso é importante porque nem todas as despesas empenhadas num exercício são pagas ou liquidadas nele, podendo ser canceladas no seguinte e, portanto, distorcendo o cálculo do valor real gasto. Para enfrentar este tipo de manipulação contábil, o Parecer 26/97 do Conselho Nacional de Educação estipulou que só valeriam as despesas pagas ou liquidadas até 31 de dezembro, não as empenhadas. Entretanto, as resoluções 145 e 154 não indicam se os cálculos devem se basear nos valores empenhados, liquidados ou pagos. O ofício 281/99, por sua vez, informa que o TC se baseia no valor empenhado, desde que haja disponibilidade financeira na conta da educação e se “ocorrer efetivamente o pagamento no exercício seguinte”. Porém, segundo a resolução 195/04, o TC teria se baseado, a partir de 1999, na decisão plenária de 21/12/99 (à qual não tive acesso), que disciplinou “considerar como gastos do ensino apenas valores efetivamente pagos no exercício”. Esta mesma resolução 195, em seu art. 19, estabeleceu um novo critério, ao considerar como efetivamente aplicadas “respeitando-se o princípio contábil fundamental da competência, as despesas efetivamente empenhadas e liquidadas no exercício, pagas até o seu encerramento ou que possuam correspondente lastro financeiro para o seu pagamento nas contas bancárias específicas da educação.” No item referente a “restos a pagar”, esta resolução também inova na comparação com as resoluções 145 e 154, que não trataram da questão. Para a resolução 195, as despesas inscritas em restos a pagar com insuficiência de disponibilidade financeira, mesmo que liquidadas e/ou pagas em exercícios subseqüentes, não serão consideradas no cálculo do percentual mínimo.

Um equívoco cometido pelas três resoluções foi determinar que os 10% dos impostos do governo estadual não vinculados constitucionalmente ao ensino fundamental (até 2006) fossem usados para “assegurar o ensino fundamental e oferecer, com prioridade, o ensino médio”. Ora, a Constituição Federal não estipulou a destinação dos 10% dos impostos, que podem ser usados pelo governo estadual não só no ensino fundamental e no ensino médio, como também na educação infantil. A única determinação da CF é que o FUNDEF e 15% dos demais impostos fossem empregados no ensino fundamental pelos governos estaduais e municipais até 2006.

Outro ponto de interrogação que fica da leitura das resoluções é o percentual mínimo. Todas elas se referem ao percentual de 25% e em nenhum momento mencionam a possibilidade de as Leis Orgânicas previrem um índice maior. É verdade que o Ofício mencionado explica que vale o percentual da Lei Orgânica. Entretanto, como tais resoluções não explicitam isso, os prefeitos de municípios cujas leis orgânicas fixarem percentual superior aos 25% podem aplicar apenas 25% e alegar que essa é a exigência legal do TCE. Obviamente, não será um Ofício que derrubará a interpretação preferida de alguns prefeitos.

Outra omissão das resoluções 145 e 154 diz respeito à destinação dos 60% do FUNDEF, já mencionada acima. Embora o Ofício mencione a obrigatoriedade deste percentual para os profissionais do magistério, as resoluções nada estipularam a respeito.

Apresento a seguir um quadro com as omissões e/ou equívocos das resoluções 145, 154 e 195.

Omissões e equívocos das resoluções	145	154	195
Contabiliza a dívida ativa de impostos, juros, multas e correção monetária	Não	Não	Sim
Retira parte do ICMS da educação através do Fundap	Sim	Sim	Sim
Exclui, da base de cálculo dos 25%, convênios, salário-educação e receitas outras que não sejam impostos	Não menciona	Não menciona	Sim
Define claramente gastos classificáveis de MDE	Não	Não	Não
Confunde gastos na função 'Educação e Cultura' ou 'Educação' ou na Secretaria de Educação com gastos em MDE	Sim	Sim	Sim
Especifica a destinação dos 60% do FUNDEF (remuneração dos profissionais do magistério no ensino fundamental)	Não	Não	Sim
Determina que o governo estadual aplique os 10% dos impostos não vinculados ao ensino fundamental e no ensino médio	Sim	Sim	Sim
Considera despesas com inativos como MDE	Não menciona	Não menciona	Sim
Especifica o tipo de gasto considerado no cálculo do percentual mínimo aplicado (empenhado, liquidado ou pago)	Não	Não	Sim

Em síntese, as resoluções do TC contêm vários pontos positivos, porém as suas omissões podem ter aberto brechas para governantes adotarem a interpretação que mais lhes convenham, o que frequentemente resulta na aplicação de um montante inferior ao devido e em prejuízo para a educação pública.

Entretanto, a existência das resoluções, a exemplo de tantas normas legislativas no país, não é garantia de seu cumprimento. Pelo menos é o que revela o parecer do Conselho Estadual do FUNDEF sobre as contas de 1998 (ESPÍRITO SANTO. CONSELHO ESTADUAL DO FUNDEF, 1999), que aponta as seguintes irregularidades:

(1) a liberação, com a concordância do TC, de R\$ 10 milhões do FUNDEF para o pagamento de pessoal de outros órgãos, e que os possíveis rendimentos financeiros obtidos com tais recursos não foram contabilizados a favor do FUNDEF,

(2) um resíduo de empréstimos não devolvidos pela Secretaria de Fazenda ao Fundo do Ensino Fundamental, no exercício de 1998, na ordem de R\$ 18,62 milhões, não contabilizando as devidas correções monetárias e financeiras;

(3) repasse de R\$ 500 mil a uma instituição não pública (MEPES) e R\$ 2,6 milhões às AECs, entidades de direito privado associadas às escolas públicas;

(4) o não-repasse, equivalente a cerca de R\$ 1,7 milhão, de todos os recursos do FUNDEF correspondentes à transferência de matrículas para as prefeituras;

(5) a contabilização, pela Secretaria de Educação, de R\$ 22,9 milhões repassados aos municípios no âmbito dos convênios de municipalização como gastos com professores cedidos aos municípios, quando o valor foi bem menor, R\$ 6,9 milhões;

(6) a renúncia fiscal de R\$ 408 milhões em favor de empresas beneficiadas pelo Fundap (Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias), que reduziu a receita vinculada ao ensino fundamental em R\$ 61,2 milhões;

(7) a anistia fiscal concedida a essas empresas resultou em R\$ 7 milhões a menos para o ensino fundamental;

(8) duplicidade na contabilização de gastos, pois os "... quadros encaminhados ao Sindiupes (Sindicato dos Professores do Espírito Santo) revelam que despesas registradas como Restos a Pagar no Demonstrativo de receita e desembolso de dezembro de 1998, e contabilizadas como despesas daquele exercício, estão sendo registradas novamente como despesas deste novo exercício" (p. 62).

Essas e outras irregularidades continuaram sendo perpetradas pelo governo estadual nos anos seguintes, segundo os relatórios e pareceres do Conselho Estadual de Acompanhamento do FUNDEF. O Relatório sobre as Contas Estaduais do FUNDEF/Funefe de 2003, por exemplo, aponta as seguintes irregularidades:

(1) Até 2003 não havia sido devolvida ao FUNDEF boa parte dos recursos retirados em 1998 das contas específicas para suprir despesas alheias à MDE;

(2) Não discriminação das receitas e despesas de cada exercício, impedindo uma precisa apuração dos limites mínimos de aplicação dos recursos vinculados ao FUNDEF;

(3) Pagamento de despesas de exercícios anteriores com recursos de exercícios posteriores.

(4) Não contabilização, na base de cálculo do percentual mínimo, do ICMS transferido para o Fundap (empréstimos concedidos a empresas a título de incentivos fiscais), contrariando notificação do MEC e a Nota Técnica nº 118 STN/COFIN, de 12/8/03, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que qualificou este procedimento de inconstitucional, por violar o inciso IV do artigo 167 da C.F. A estimativa do Conselho é que o FUNDEF estadual tenha perdido cerca de R\$ 275 milhões de 1999 a 2002.

(5) Aposentados pagos com recursos do FUNEF (os 15% dos impostos vinculados ao ensino fundamental).

Em suma, este exame das resoluções do TC apontou vários aspectos interessantes raramente encontrados em normas de outros TCs, como a exigência de que (1) os recursos da educação sejam transferidos pela Secretaria de Fazenda para uma conta da Secretaria de Educação, (2) os saldos não utilizados sejam aplicados em fundos de curto prazo ou em operações lastreadas em títulos públicos, evitando, assim, a perda do poder aquisitivo da moeda, (3) o conselho do FUNDEF acompanhe não só os recursos do FUNDEF, como também os 15% dos demais impostos vinculados ao fundamental até 2006. Entretanto, cometeram diversas omissões e equívocos. A principal omissão foi a não contabilização da dívida ativa oriunda de impostos e das receitas adicionais ao percentual mínimo, como as de convênios e salário-educação. Dois grandes equívocos foram (1) a exclusão da parte do ICMS utilizada para incentivos fiscais da base de cálculo do percentual mínimo, e (2) a aceitação de os inativos serem pagos com os recursos vinculados à educação. Infelizmente, não tive acesso a pareceres do TC sobre contas dos governos estadual e municipais, que poderiam revelar os procedimentos adotados na prática pelo TC, que nem sempre coincidem com os recomendados, conforme apontado pelos relatórios do Conselho Estadual do FUNDEF sobre as contas de vários anos. Por exemplo, segundo este Conselho, o TC teria permitido que o governo estadual utilizasse milhões de reais do FUNDEF para fins outros que não a educação em 1998 e até 2003 boa parte destes recursos não haviam sido restituídos à sua finalidade original.

Referências bibliográficas específicas

ESPÍRITO SANTO. Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEF-FUNEF/ES. *Relatório e parecer sobre as contas de 2003*. Vitória, 2004.

ESPÍRITO SANTO. Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEF-FUNEF/ES. *Relatório e parecer sobre as contas de 2002*. Vitória, 2003.

ESPÍRITO SANTO. Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEF-FUNEF/ES. *Relatório e parecer sobre as contas de 2001*. Vitória, 2002.

ESPÍRITO SANTO. Conselho Estadual do FUNDEF. Parecer do Conselho de Acompanhamento FUNDEF/98. In: *Caderno Guia do XVI Congresso Estadual dos Trabalhadores em Educação Pública do Espírito Santo e o VI Congresso Estatutário do Sindiupes*. Vitória: Sindiupes, 1999.

ESPÍRITO SANTO. TCE. Ofício GTPC No. 281/99. Vitória, 12 de julho de 1999.

ESPÍRITO SANTO. TCE. *Operacionalização das Aplicações Constitucionais no Ensino*. Vitória, dez. 1997 (Manual contendo legislação, a Resolução No. 145/97 do TCE e as orientações para a contabilização dos recursos no âmbito do Estado e dos Municípios).

ESPÍRITO SANTO. TCE. *Resolução No. 154*, de 22/6/99. Substitui as resoluções de nº 145/97 e 149/98, que instituíram mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da Constituição Federal. Vitória, 1999.

ESPÍRITO SANTO. TCE. *Resolução No. 170*, de 06/11/01. Novo entendimento acerca da possibilidade de utilização dos recursos do ensino para o custeio dos servidores inativos originários da educação. Vitória, 2001.

ESPÍRITO SANTO. TCE. *Resolução No. 195*, de 20/4/04. Institui novos mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do art. 212 da Constituição Federal, conforme disposto no art. 11 da Lei 9.424. Vitória, 2004. Disponível em <<http://www.tce.es.gov.br>> Acesso em: agosto 2005.

13. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DE GOIÁS*

13.1 O Tribunal de Contas do Estado

Em Goiás há dois Tribunais de Contas. O do Estado (TCE) analisa as contas do governo estadual e o dos Municípios (TCM) examina as das prefeituras. Focalizarei primeiro o TCE e depois o TCM. Inicialmente cabe lembrar que o meu estudo começou em 1999 e se baseou então em trechos dos relatórios impressos do TCE sobre contas estaduais de 1991 a 1998, assim como nas respostas ao meu pedido de esclarecimentos encaminhadas pela Sra. Lilianne Maria Cruvinel Siqueira Peu, Diretora da Divisão de Análise de Balanços (DAB) do TCE, contidas no Ofício No. 9/98, de 4/3/98, e no despacho DAB No. 107/99, de 13/12/99. Recentemente, levei em conta também a resolução n. 1, de 2001, do TCE, bem como os seus relatórios sobre as contas estaduais de 2006, 2007 e 2008 (os únicos disponíveis em dezembro de 2009 na página do TCE: www.tce.go.gov.br), assim como os dados fornecidos pelo governo estadual sobre suas receitas e despesas em MDE em 2006, 2007 e 2008 ao SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), disponíveis na página do FNDE (www.fnde.gov.br) em dezembro de 2009. Aparentemente, pelo menos com base na página do TCE e também no ofício no. 9/98, a resolução n. 1, de 2001, foi a única do TCE interpretando as receitas e despesas em MDE. Infelizmente, os anexos da resolução não estavam disponíveis na página do TCE em janeiro de 2010, embora anunciados como disponíveis. Solicitei tais anexos várias vezes mas até abril de 2010 o TCE não respondeu ao meu pedido.

O primeiro e principal problema é a confiabilidade dos dados. São muitos os casos de discrepância, às vezes no mesmo documento. Por exemplo, o relatório do TCE sobre as contas de 2006 informou, no quadro 11, que a receita com o salário-educação foi de R\$ 18,3 milhões e que as transferências do FNDE foram nulas. Entretanto, o quadro 165 do mesmo relatório não registra nenhuma receita de salário-educação (o que, obviamente, seria um equívoco, pois todos os Estados recebem e recebem a sua quota estadual de salário-educação) e R\$ 36,7 milhões de transferências do FNDE. As discrepâncias ocorrem não apenas no mesmo relatório, mas também entre os relatórios e os dados fornecidos pelo governo estadual ao SIOPE. Enquanto o relatório do TC sobre as contas de 2008 registrou o total de R\$ 108 milhões de outras receitas (adicionais ao mínimo) destinadas ao ensino (salário-educação, convênios e outras transferências do FNDE), o governo estadual lançou no SIOPE de 2008 R\$ 10 milhões a menos nesta rubrica: R\$ 98 milhões. Outro exemplo é, segundo o TCE, a não-identificação do valor e percentual do pagamento dos profissionais do magistério do ensino fundamental e médio nas contas de 2007 e 2008, exigido pela Lei do FUNDEB (a 11.494). Entretanto, tal identificação foi feita pelo governo estadual no SIOPE destes dois anos. É possível que o governo tenha simplesmente "chutado" tais dados, até porque sabe que o FNDE não vai verificá-los. Afinal, conforme revelam os relatórios do TCE sobre as contas de 2006, 2007 e 2008, o governo incluiu os inativos (correspondentes a valores astronômicos, superiores a R\$ 200 milhões) no cálculo do percentual gasto em MDE nestes e em outros anos, embora o SIOPE determine a sua exclusão.

13.1.1 A contabilização da receita

A exemplo de outros TCs, o estadual de Goiás oscilou em sua contabilização de receita e despesa, às vezes cometendo erros graves. Por exemplo, nos relatórios sobre as contas estaduais de 1991 a 1996 não contabilizou as transferências federais de impostos (FPE, IR, IPI-exportação) na base de cálculo do percentual mínimo (os 30% da Constituição Estadual de 1989), só incluindo nesta base equivocadamente a transferência federal da quota estadual do salário-educação, que não é imposto, mas sim contribuição social e, por isso, deveria ser contabilizada como **acréscimo** ao mínimo. É interessante observar que o TC, apesar destes equívocos, tomou como referência os 30% da Constituição Estadual de 1989, ao contrário de alguns TCs (o de Mato Grosso e o do Piauí, por exemplo), que só se baseiam no percentual mínimo de 25%, mesmo quando as Constituições de seus

* Uma primeira versão deste texto foi publicada em *Inter-Ação* (periódico da Faculdade de Educação da Univ. Fed. de Goiás) em 2000 e uma versão ampliada e atualizada foi publicada também em *Inter-Ação*, em 2010.

Estados ou as Leis Orgânicas de seus municípios estabelecem percentuais superiores a 25%. Para exemplificar a perda de receita para a educação, em 1995, as seguintes receitas não foram incluídas na base de cálculo: FPE (R\$ 219,5 milhões), o imposto de renda dos servidores estaduais (R\$ 60,8 milhões), classificado na época como transferência federal, o IPI-exp. (R\$ 4,9 milhões). Se considerarmos que em 1995 (e também em muitos outros anos) não eram contabilizados os juros e multas de mora dos impostos e a dívida ativa de impostos, bem como seus juros e multas de mora, mais de R\$ 300 milhões deixaram de ser incluídos na base de cálculo, o que significou uma perda de pelo menos R\$ 90 milhões (30% de R\$ 300 milhões), em valores da época, ou seja, não corrigidos, para a educação estadual. Como o salário-educação (receita de R\$ 14,9 milhões) é um acréscimo ao mínimo, a educação estadual terá perdido R\$ 105 milhões (R\$ 90 milhões + 14,9 milhões) só em 1995, isso se o governo tiver aplicado a verba nos fins legalmente devidos e não tiver cancelado empenhos em exercícios posteriores.

Tamanho erro crasso do TC (a não contabilização das transferências federais de impostos e a inclusão do salário-educação na base de cálculo) talvez se explique pela sua incompetência mas é mais provável que se deva à sua convivência com o governo estadual, cuja aplicação em educação não alcançaria os 30% se tais impostos federais fossem incluídos e o salário-educação fosse excluído da base de cálculo. É provável que esta contabilização equivocada tenha acontecido antes de 1991 também. Não sei como o TC contabilizou as receitas em 1997, mas em 1998 corrigiu o equívoco ao incluir estes impostos federais na base de cálculo. Entretanto, continuou a errar ao contabilizar o salário-educação na base de cálculo, erro confirmado pelo Ofício no. 9/98 de Liliâne Maria Cruvinel Siqueira Peu, diretora da DAB, a mim dirigido em 4/3/98, informando incluir convênios, ou seja, receitas adicionais, na base de cálculo. Pouco mais de 1 ano depois, a mesma diretora, através do Despacho DAB 107/99, adotava posição contrária, excluindo tais despesas da base de cálculo.

A propósito da inclusão das multas e juros de mora dos impostos, da dívida ativa dos impostos e das suas multas e juros de mora, o despacho 107 da DAB (de 1999) esclareceu que ela seria feita, porém não informou a partir de que ano.

Vale lembrar que o TCE em nenhum dos relatórios de 1991 a 1998 menciona outras receitas vinculadas integralmente à educação, como as transferências federais de recursos para programas como a merenda escolar, programa dinheiro direto na escola e tantos outros, além dos ganhos com o FUNDEF, que, em 1998, teriam correspondido a R\$ 12 milhões (segundo o balanço do FUNDEF feito pelo MEC em março de 1999), não mencionado no relatório do TC sobre as contas de 1998, que tampouco informa a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (a Lei Kandir, de desoneração do ICMS das exportações).

Outra omissão em todos os anos (1991 a 1998 e 2006 a 2008) foi com o rendimento financeiro auferido com os 30% dos impostos (ou com os 28% fixados pela Emenda Constitucional n. 33, de janeiro de 2003) e com as outras receitas vinculadas integralmente ao ensino (salário-educação, convênios etc.), lançado na rubrica 'receita patrimonial' e, portanto, não incluído nas receitas percentualmente (o percentual mínimo dos impostos) ou integralmente vinculadas à MDE. Cabe ressaltar que pelo menos os manuais de 2005 e 2007 do SIOPE (BRASIL. SIOPE, 2006; BRASIL. FNDE. SIOPE. 2008) mandavam registrar todos os rendimentos financeiros com a receita da educação, ou seja, a receita de impostos não integrantes do FUNDEF ou FUNDEB e a receita adicional ao mínimo (salário-educação, convênios etc.).

Esta omissão e, portanto, prejuízo teria sido pelo menos atenuado se o governo estadual e o TCE tivessem seguido a Lei 7.348, de 1985, em vigor de 1986 a 1996, e a Lei 9.394 (LDB), a partir de 1997. A Lei 7.348 definiu que os valores mínimos devidos porém não aplicados seriam corrigidos no último trimestre e, "ainda havendo ao seu término diferença, esta será compensada no exercício seguinte.". A LDB avançou nesta questão, determinando que os valores devidos não aplicados num trimestre seriam corrigidos e compensados no trimestre seguinte.

Outra omissão é a de receita de serviços educacionais, que, segundo a tabela 173 do relatório do TC, teria sido de R\$ 10,9 milhões em 2008. Tal receita, por ser integralmente vinculada à educação, deveria ser contabilizada como acréscimo ao mínimo, a exemplo das demais receitas adicionais, como o salário-educação, convênios.

13.1.2 A contabilização das despesas

A avaliação dos gastos definidos legalmente como MDE é impossível ou, pelo menos bastante difícil, por várias razões. A principal é eles não serem suficientemente detalhados. O ofício no. 9/98 informou, por exemplo, que eles se desdobrariam em rubricas genéricas como 'Administração', 'Educação Pré-Escolar', 'Ensino Fundamental', 'Ensino Médio', 'Ensino Superior', 'Educação Compensatória', 'Encargos com Inativos e Pensionistas', 'Investimento em Regime de Execução Especial'.

Outro problema é supor que o dispêndio num nível de ensino, embora enquadrado na função Educação conforme definida pela Lei 4.320 (do orçamento público), possa ser classificado de MDE, definida pelos artigos 70 e 71 da LDB, interpretados também pelo parecer 26, de 1997, do Conselho Nacional de Educação. Esta suposição equivocada se manifesta nos relatórios do TCE, nos manuais da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (RREO) e nas rubricas dos gastos do SIOPE, que se referem a ações típicas de MDE, desdobradas apenas por subfunção da função educação (educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, ensino superior, etc.). Um exemplo dessa suposição equivocada é a merenda escolar, que se enquadra na função Educação mas não é MDE. Em 2008, por exemplo, segundo o relatório do TCE, o governo estadual teria contabilizado como MDE R\$ 37,5 milhões de gastos com merenda, com a aceitação do TCE.

Várias outras despesas não poderiam ser contabilizadas no cálculo do percentual mínimo ou mereceriam um questionamento por parte do TCE. Por exemplo, o relatório do TCE sobre as contas de 1998 mostra que ele aceitava como despesa em MDE as realizadas com cultura e desporto e lazer (R\$ 5,871 milhões), assim como com o Programa Especial de Cultura, Desporto e Lazer (R\$ 30,5 milhões), a cargo da Secretaria de Transportes e Obras.

Outro exemplo de contabilização equivocada nos 25% é o dispêndio em bolsas universitárias (R\$ 25,7 milhões, em 2006, R\$ 40,2 milhões, em 2007, e R\$ 41 milhões, em 2008), pois, segundo a Emenda Constitucional no. 33, que reduziu de 30% para 28% o percentual mínimo da Constituição Estadual de 1989, os 25% seriam vinculados à educação básica, que obviamente não incluem bolsas universitárias. Tais bolsas tampouco poderiam ser pagas com os 25% porque provavelmente são bolsas em instituições privadas e o percentual mínimo é vinculado apenas ao ensino público, segundo a Constituição Estadual. Estranhamente, segundo o relatório do TCE sobre as contas de 2007 (item 4.5.8.7.1.4.1), o programa de tais bolsas tem como órgão gestor a Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento e é executado pela "Organização das Voluntárias de Goiás", sendo classificado no setor de assistência e inclusão social. Pela mesma razão, os 25% não poderiam financiar despesas com a "universidade participativa", que consumiu R\$ 8,2 milhões, em 2006, e R\$ 7,2 milhões, em 2008.

Estranhas e incoerentes despesas são registradas nos relatórios do TC. Por exemplo, em 2007 o relatório aponta uma despesa astronômica de R\$ 55,6 milhões na realização de jogos estudantis. Entretanto, ela foi dezenas de vezes menor em 2006 (R\$ 3,9 milhões) e 2008 (R\$ 1,144 milhão). Outra despesa muito estranha, também em 2007 (primeiro ano do mandato do novo governo) mas não constante das contas de 2006 e 2008, foi de R\$ 17 milhões no "incentivo à instalação e apoio no financiamento dos grêmios estudantis". O que é estranho nestas duas despesas (e também em outras, que não me dei ao trabalho de analisar) é o seu valor astronômico para o que é e o fato de serem muitas vezes superior a gastos mais importantes como formação continuada de professores.

A propósito da Emenda n. 33, que reduziu em janeiro de 2003 o percentual mínimo, será coincidência que o percentual supostamente aplicado pelo governo, segundo a contabilização do TCE, teria a partir de então caído para menos de 30%, mesmo com a inclusão dos inativos? Segundo os relatórios do TCE sobre as contas estaduais de 2006 e 2008, o percentual teria sido de 30,12%, em 2002 (último ano do percentual de 30%), 26,39%, em 2003, 25,05%, em 2004, 25,28%, em 2005, 27,18%, em 2006, 25,30%, em 2007, e 23,73%, em 2008. O percentual de 2008 foi posteriormente recalculado para 25,31%, após a consideração que o TCE fez dos repasses que, de acordo com a Secretaria de Fazenda, teriam sido feitos à Secretaria de Educação de janeiro a março de 2009.

Na contabilização do pagamento dos inativos com o percentual mínimo dos impostos, vários aspectos chamam atenção. Um é a sua importância no total dos gastos contabilizados dentro deste percentual. Segundo os relatórios do TCE, representavam 17,02% (R\$ 57 milhões) dos dispêndios da Secretaria Estadual de Educação, Cultura e Desportos em 1995, subindo para 22,76% (R\$ 75 milhões), em 1996, e 24,38% (R\$ 92 milhões), em 1997. Em 1998, a despesa empenhada (paga e a pagar), incluindo

inativos, correspondeu a 31,36% dos impostos, caindo para 24,19% (sem inativos). Sem os inativos, o percentual teria caído para 20,83%, em 2007, e 20,13%, em 2008.

Outro aspecto é a aceitação desta contabilização pelo TCE, sem o que o percentual supostamente aplicado pelo governo estadual nunca alcançaria o mínimo. Isso pode ser constatado nos relatórios das contas dos anos 90 e também nos mais recentes (2006, 2007, 2008). Outro é a pouca clareza e mesmo contradição do TC. Por exemplo, enquanto o ofício no. 9/98, enviado pela Diretora, permite o pagamento dos inativos com os recursos do percentual mínimo, o despacho no. 107/99, da mesma diretora, ora afirma que as "despesas com inativos devem ser eliminadas do cômputo dos gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino", ora estipula que as contas do governo estadual devem indicar dois percentuais de aplicação mínima em educação, um com os inativos, outro sem os inativos. Este procedimento de cálculo de dois percentuais (com e sem os inativos) foi adotado pelo TCE na avaliação das contas de 1998, porém sem o TCE definir o que considera correto. Só em 2001, o TC editou uma resolução, a n. 1, excluindo os inativos de MDE, mas não seguiu tal resolução na sua apreciação das contas estaduais de 2006, 2007 e 2008, limitando-se a fazer dois cálculos do montante e percentual aplicado, um com e o outro sem os inativos. Isso mostra a contradição do TC na aplicação de sua resolução. É verdade que o relatório sobre as contas de 2007 manda o governo excluir tais despesas do cálculo das despesas em MDE, mas nas contas de 2008 o governo continuou contabilizando tais despesas e o TCE não fez nenhum comentário ou ressalva sobre esta ilegalidade. Curiosamente, nas contas da saúde o TCE excluiu (aparentemente pelo menos em parte) os inativos do cálculo do valor gasto, provavelmente porque esta foi a orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração dos RREOs. Entretanto, tanto o SIOPE, do FNDE, quanto, embora **tardamente**, o manual de 2007 (7ª edição, de 2007) da STN para a elaboração do RREO, não classificam os gastos com os inativos como MDE porque eles percebem proventos, não remuneração, que é a destinação prevista no inciso I do art. 70 da LDB. Segundo o manual, a Constituição Federal "distingue expressamente em seu texto os termos provento, pensão e remuneração, aplicando o termo remuneração para os servidores ativos, provento para os inativos e pensão para os pensionistas" (no art. 37, inciso XI, e Art. 40, § 2º e 3º). De acordo com o manual,

as despesas com inativos e pensionistas devem ser mais apropriadamente classificadas como Previdência. A contribuição patronal ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS referente ao pessoal ativo da área da educação deve ser considerada para fins do limite constitucional com manutenção e desenvolvimento do ensino.

Muito provavelmente, os governantes vêm burlando contabilmente esta exigência usando a contribuição patronal bem como a do servidores para pagar os inativos. Em outras palavras, os inativos podem não estar sendo pagos **diretamente** mas indiretamente com esta contribuição patronal e dos servidores ativos da educação, que representam uma parcela significativa dos 25% dos impostos. Embora o SIOPE determine a exclusão dos inativos de MDE, o governo estadual os incluiu ilegalmente, se considerarmos os relatórios do TCE sobre as contas de 2006 a 2008.

A importância da distinção e fiscalização dos valores empenhados e dos pagos no exercício pode ser constatada nos dados de vários anos. Infelizmente, quase todos os relatórios do TCE apenas registram despesas pagas e despesas a pagar, não identificando se estas últimas foram liquidadas, pressupondo, pois, que elas seriam pagas. Os valores a pagar contabilizados como gastos no exercício foram astronômicos pelo menos de 1992 a 1998, o que pode indicar manobra contábil (com a inclusão de restos a pagar, que não serão necessariamente pagos pois podem ser cancelados no exercício seguinte) do governo para cumprir formalmente a exigência de aplicação do percentual mínimo, no qual foram incluídos tais valores a pagar. Por exemplo, em 1992 a despesa paga foi de Cr\$ 504 bilhões, sendo de Cr\$ 206 bilhões os restos a pagar. Em 1994, a despesa paga foi de R\$ 99 milhões, enquanto os restos a pagar foram de R\$ 62 milhões. Em 1995 a paga totalizou R\$ 201 milhões, sendo de R\$ 89 milhões os restos a pagar. Em 1996, a despesa paga foi de R\$ 277 milhões, e os restos a pagar foram de R\$ 52 milhões. Em 1997, a paga foi de R\$ 308 milhões, e os restos a pagar foram de R\$ 69 milhões. Em 1998, a paga foi de R\$ 423 milhões e os restos a pagar foram de R\$ 69 milhões (que incluíram R\$ 35,3 milhões da Sec. de Transportes e Obras a pagar). A importância da verificação dos restos a pagar ficou evidente no relatório das contas de 1996, em que o TCE verificou que "do total de Restos a Pagar com Educação referente ao exercício de 1995, no valor de R\$ 88,98 milhões, houve o cancelamento, no exercício de 1996, de R\$ 41,16 milhões,

diminuindo o índice aplicado em 1995, com a manutenção e desenvolvimento do ensino, para 28,03%, descumprindo assim o art. 158 da Constituição Estadual” (GOIÁS. TCE. Relatório das Contas de 1996).

A extrema cautela com os valores astronômicos de empenhos não pagos porém contabilizados no cálculo do montante supostamente aplicado em educação se justifica ainda porque a maioria destes empenhos (pelo menos da documentação a que tive acesso) foram realizados em dezembro. Em 1995, dos R\$ 89 milhões "a pagar", R\$ 75 milhões foram empenhados em dezembro. Em 1996, dos R\$ 52 milhões "a pagar", R\$ 40 milhões foram empenhados em dezembro. Em 1997, dos R\$ 69 milhões, R\$ 29 milhões foram empenhados em dezembro.

Como o TCE não fazia a correção monetária dos valores devidos porém não aplicados, embora isso estivesse previsto na Lei Federal 7.348, de 1985, e como o governo estadual aplicava bem menos de 30% de janeiro a outubro ou novembro, podemos supor que a aplicação do percentual mínimo de 30%, se é que houve, foi puramente nominal, pois os valores devidos não foram corrigidos monetariamente. É para coibir esse tipo de prática de cumprimento puramente nominal da aplicação do percentual mínimo que o Parecer 26/97, do Conselho Nacional de Educação, definiu despesas realizadas, não como “despesas empenhadas”, como foi e talvez ainda seja praxe dos TCs, mas como as efetivamente liquidadas, que constituem a segunda etapa do processo de despesa e não podem ser anuladas, como é o caso das despesas apenas empenhadas. Vale lembrar que as despesas liquidadas é o critério adotado pela STN em seus manuais de RREO já há alguns anos.

13.2 O Tribunal de Contas dos Municípios

A página do TCM na internet (www.tcm.go.gov.br) não disponibilizava em janeiro de 2010 pareceres sobre as contas da educação para que eu pudesse apreciar a contabilização adotada por ele. No entanto, continha documentos eletrônicos com uma série de dados importantes sobre os municípios entre 1999 e 2005 e raramente encontrados em páginas dos TCs, também disponibilizados na forma impressa através da publicação *Retrato dos Municípios Goianos*. Os documentos informam, por exemplo, a receita de cada município por habitante, permitindo identificar a enorme desigualdade tributária entre os municípios, uma característica nacional que não foi sanada pelo FUNDEF nem o será pelo FUNDEB e que impossibilita a constituição de um padrão nacional de ensino com uma boa qualidade. Infelizmente, os documentos não contêm notas explicativas nem são suficientemente detalhados, impedindo uma série de cálculos. Por exemplo, não informam a receita total de impostos, necessária para o cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE, nem as receitas adicionais ao mínimo (convênios, salário-educação, ganhos com FUNDEF etc.). Por isso, quando os documentos informam o percentual gasto em educação por cada município, não sabemos qual a base de cálculo utilizada pelo TCM.

Isso fica evidenciado quando comparamos os dados de 2005 do *Retrato dos Municípios Goianos VI* com os números de 2005 do SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE (www.fnde.gov.br). Escolhi alguns municípios aleatoriamente. Segundo o *Retrato*, o percentual aplicado em educação pelo município de Abadias de Goiás teria sido de 25,93% em 2005, ao passo que a página do SIOPE, com dados fornecidos pela prefeitura, informa que o percentual foi de 30,52% (o cálculo não inclui o ganho com o FUNDEF e a página não menciona receitas adicionais). A discrepância também se manifesta no montante e percentual gasto pela prefeitura na remuneração dos profissionais do magistério com os recursos do FUNDEF. O SIOPE informa despesa de R\$ 681.411 (73,84%), enquanto o *Retrato* registra dispêndio de R\$ 623.226 (67,54%). Alguns exemplos de discrepâncias de percentuais aplicados em educação de municípios escolhidos aleatoriamente: Abadiânia - 26,71% (*Retrato*), 25,36% (SIOPE); Acreúna - 25,55% (*Retrato*), 28,42% (SIOPE); Anápolis - 27,88% (*Retrato*), 28,68% (SIOPE); Goiânia - 25,27% (*Retrato*), 23,49% (SIOPE).

A publicação do TCM também utiliza uma terminologia confusa para designar a contribuição do município para o FUNDEF e a sua receita. Emprega "contribuição" no sentido de "receita" e "receitas restituídas" no sentido de "contribuição". Já o SIOPE utiliza nomenclatura adequada: a contribuição para o FUNDEF foi designada como "dedução para formação do FUNDEF", enquanto a receita foi informada como "transferência de recursos do FUNDEF".

Logo no início da vigência do FUNDEF, o TCM editou a Resolução Normativa no. 1, em 21 de janeiro de 1998, que, embora pretendesse regulamentar o FUNDEF, dispunha também sobre a aplicação de todos os recursos da educação. Esta resolução, por sua vez, sofreu pequenos acréscimos com a Resolução no. 4, de 4 de março de 1998, e a no. 5, de 25 de março de 1998. Não tenho conhecimento de nenhuma outra resolução posterior, pelo menos com base no sítio do TCM.

Examinando inicialmente alguns aspectos interessantes do texto da Resolução no. 1. Por exemplo, determinava que os Municípios atuariam prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil, só podendo atuar em outros níveis de ensino quando atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos 25% dos impostos. Outra exigência interessante estipulava que a diferença aplicada a menos do percentual mínimo seria apurada e corrigida a cada trimestre, formulação diferente da LDB, que prevê a correção dos valores não-aplicados num trimestre e sua compensação no trimestre seguinte. Outro aspecto positivo foi levar em conta o percentual mínimo das Leis Orgânicas, se maior do que os 25% da CF, embora o anexo II da resolução só mencione os 25%.

Entretanto, a Resolução continha alguns equívocos. Um foi se referir apenas ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), quando o certo é IPI de produtos exportados. Outro foi não esclarecer que o critério de distribuição dos recursos do FUNDEF era o número de matrículas estaduais e municipais no ensino fundamental regular, não matrículas nas escolas das redes estadual e municipais (§ 1º do art. 2º da Resolução no. 1). Um terceiro equívoco foi presumir que as despesas admissíveis com o FUNDEF fossem as mesmas classificadas como MDE pelos artigos 70 e 71 da LDB. É um equívoco porque, enquanto o FUNDEF foi destinado apenas ao ensino fundamental **público**, as despesas classificadas de MDE no art. 70 da LDB tem um alcance mais amplo, prevendo bolsas em escolas **privadas**.

Outro equívoco, no inciso I do Art. 10 da Resolução no. 1, previa a aplicação de no mínimo 10% do FPM, ICMS, da parcela do IPI (o certo seria IPI-exportação) e das transferências a título de desoneração das exportações (a compensação financeira da LC 87/96), mais os recursos previstos no art. 2º da Resolução, que compreendem os 15% do ICMS, FPM, e IPI, mais a complementação federal e os rendimentos financeiros com a receita do FUNDEF. Ora, os 15% do ICMS, FPM, do IPI-exportação e da compensação financeira prevista na LC 87/96 (esta última incluída no ICMS pelo inciso I do art. 2º da Resolução) fazem parte do cálculo dos 25%, porém não a complementação federal nem os rendimentos financeiros com o FUNDEF, pois são adicionais ao mínimo, assim como os ganhos com o FUNDEF, não previstos nas tabelas. A Resolução não soube copiar o art. 8º da Lei 9.424, que regulamentou o FUNDEF e estipulou que os 10% mencionados acima seriam acrescidos apenas dos impostos previstos no artigo 1º, parágrafo 1º da Lei 9.424, porém não da complementação federal nem do rendimento financeiro com o FUNDEF.

Outra inconsistência da resolução foi a destinação do mínimo de 60% do FUNDEF. Enquanto o art. 4º destinava o mínimo à *valorização* do magistério, o § 2º do art. 5º reservava o mínimo apenas à *remuneração*. Ora, remunerar não é o mesmo que valorizar e 60% do FUNDEF (sobretudo nos municípios que perderam com o FUNDEF, ou seja, contribuíram mais do que receberam dele) não garantiam necessariamente tal valorização, qualquer que seja o sentido dado à valorização. A confusão aumentou no anexo I (demonstrativo do FUNDEF), que não menciona profissionais do magistério, mas pessoal civil, que inclui não só o magistério, como também os demais profissionais da educação. Além disso, não fez referência aos 60%.

A Resolução no. 4, por sua vez, fez um único acréscimo à no. 1, ao estipular que o pagamento das merendeiras seria classificado como MDE, algo não previsto no art. 70 da LDB e incomum em resoluções de TCs sobre a matéria, o que não deixa de ser curioso, pois a merenda não é classificada como MDE pelo art. 71 da LDB.

Quanto à definição dos gastos admissíveis como MDE, o TCM não se posicionou claramente, tendo o Ofício 900, de 6/10/2000, do Gabinete da Presidência, em resposta ao meu pedido de esclarecimentos, informado que o TCM tem "admitido pagamento de despesas com pessoal inativo, mas reconhece a necessidade de adaptação dos Municípios à nova realidade."

Examinando a seguir os anexos I e II da Resolução No. 1. O primeiro contém a tabela para as receitas e despesas com o FUNDEF, porém não informa nem a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), nem a contribuição do município para o FUNDEF, o que impossibilita o cálculo do ganho ou perda com o FUNDEF e, portanto, no caso de ganhos, de acréscimo ao percentual mínimo dos impostos. A despesa é a paga, o que tem a vantagem de separar, pelo menos

contabilmente, os valores pagos dos empenhados que não serão necessariamente pagos. Entretanto, impossibilita identificar os restos a pagar que podem ter sido contabilizados como despesas do FUNDEF. Outro problema do anexo I é se referir a pessoal e não conter uma rubrica reservando pelo menos 60% para a remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental público.

O anexo II, por sua vez, pretende reunir, mês a mês, todas as receitas e despesas vinculadas à MDE, inclusive as do FUNDEF. Infelizmente, vários aspectos não são claros ou equivocados. Por exemplo, o título do anexo é "Demonstrativo da Aplicação de Recursos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino", não informando se pretende verificar a aplicação da totalidade dos recursos (que incluem os impostos, convênios e possíveis ganhos com o FUNDEF) ou apenas dos 25% dos impostos (que não deveriam incluir receitas de convênios e ganhos com o FUNDEF). Assim, a coluna (D) - mínimo a ser aplicado - pode dar a entender que corresponde aos 25% dos impostos, porém não parece ser o caso, pois ele corresponde à totalidade dos recursos (os impostos que não integram o FUNDEF, mais os 10% dos impostos que não entraram na composição do FUNDEF, mais a receita do FUNDEF, mais as receitas de convênios). De qualquer maneira, o TCM utilizou termo inadequado.

Outra formulação pouco clara é "aplicação ocorrida" (título da coluna (E), pois não esclarece se o termo aplicação se refere a valor empenhado, liquidado ou pago, embora o anexo I (do FUNDEF) se refere apenas à despesa paga. De qualquer modo, o anexo II e as resoluções não informam sobre o critério de aferição das despesas em MDE (se empenhadas, liquidadas ou pagas). Segundo a Informação No. 115, de 29/6/99, resposta do TCM ao meu pedido de esclarecimentos, o "cálculo é feito pelo valor empenhado, liquidado e pago", o que não é claro, pois toda despesa paga foi empenhada e liquidada, mas nem todo empenho é liquidado e pago. O ofício 900, de 6/10/2000, do Gabinete da Presidência do TCM, tampouco esclareceu esta dúvida, pois reiterou que "são consideradas as empenhadas, liquidadas e pagas".

Outro equívoco do anexo II consta da primeira coluna (A), intitulada de vinculação mínima de impostos, pois sugere que impostos não figurem em outra coluna, presumindo que a receita do FUNDEF (na coluna B) não seja formada de impostos também. A coluna (A) pretendeu reunir apenas os percentuais e impostos não integrantes da contribuição do município para o FUNDEF, a saber, os 10% do FPM, ICMS e do IPI (novamente o TC omitiu o termo exportação) e os 25% dos demais impostos (IPTU, ISS, ITBI, Dívida ativa tributária, IPVA, IPVA, ITR, IOF-ouro e imposto de renda dos servidores municipais), de acordo com a observação I do anexo II. A lista omitiu a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 e não esclareceu que a dívida ativa é a de impostos, não a tributária, categoria mais ampla do que impostos. Além disso, não mencionou as multas e juros de mora sobre impostos ainda não incluídos na dívida ativa e sobre esta dívida.

Outro equívoco do anexo II foi definir, na observação II, que no mínimo 60% da coluna (A) é destinado ao ensino fundamental, quando o correto é 60% dos 25% dos impostos que não integram o FUNDEF, não incluindo, portanto, os 10% do FPM, ICMS e IPI-exportação, sem falar na compensação financeira da LC 87/96 (não mencionada na observação I do anexo), que, embora componentes da coluna (A), não são vinculados ao ensino fundamental, porque os 15% restantes constituíram a contribuição municipal para o FUNDEF estadual. Esta observação II do anexo contradiz inclusive a própria resolução, que no § 1º do art. 10, estipula claramente que os 60% vinculados ao ensino fundamental são calculados sobre os 25% dos demais impostos e transferências constitucionais.

Por último, o anexo II tem a virtude de computar as receitas de convênios como acréscimos ao mínimo e à receita do FUNDEF.

Anexos da Resolução No. 1/98 do TCM de Goiás

“(a) Anexo I - Demonstrativo da receita e despesa do FUNDEF - Mês/ano

Receita	do mês	Acumulada	Despesa paga	do mês	Acumulada
Origem/FPM			Manutenção/FUNDEF		
Origem/FPE			3111 – Pessoal civil		
Origem/ICMS			3120 - Mat. consumo		
Origem/IPI			3131 – Rem. s. pessoais		
Complem/União			3132 - Out. s. encargos		
Rendimentos			4110 – Obras/instal.		
			4120 – Equip. Mat. Perm.		

Subtotais			Subtotais		
Saldo do exercício anterior			Saldo para o mês seguinte		
Totais			Totais		

(b) Anexo II - Demonstrativo da aplicação de recursos na MDE

Percentual da Lei Orgânica:

Mês	Vinculação mínima de impostos (A)	Receita do FUNDEF (B)	Recursos específicos: FNDE, FAE, etc. (C)	Mínimo a ser aplicado: (D) = (A + B + C)	Aplicação ocorrida: (E)	Diferenças: (F) = (E - D)
Jan.						
Fev.						
Mar.						
Abr.						
Mai.						
Jun.						
Jul.						
Ago.						
Set.						
Out.						
Nov.						
Dez.						
Totais						

Observações: I) Vinculação mínima de impostos: 10% do (FPM + ICMS + IPI) + 25% (IPTU, ISSQN, ITBI + Dívida Ativa Tributária + IPVA + ITR + IOF/ouro + Imposto de Renda)

II) 60% da coluna A, no mínimo, com destinação para o ensino fundamental”.

13.3 Algumas conclusões

Indico a seguir alguns aspectos e problemas na contabilização das receitas e despesas vinculadas à educação adotada pelo TCE e pelo TCM. Um é que os dados são discrepantes ou não apresentam confiabilidade desejada. São muitos os casos, às vezes no mesmo documento. As discrepâncias são encontradas, por exemplo, na comparação entre os dados de 2005 do *Retrato dos Municípios Goianos VI* (publicação do TCM) com os números de 2005 do SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação). Outro é que a contabilização da receita oscilou ao longo dos anos, com erros graves, como a não-inclusão, nos relatórios do TCE sobre as contas estaduais de 1991 a 1996, das transferências federais de impostos (FPE, IR, IPI-exportação) na base de cálculo do percentual mínimo (os 30% da Constituição Estadual de 1989), só incluindo nesta base equivocadamente a transferência federal da quota estadual do salário-educação, que não é imposto, mas sim contribuição social e, por isso, deveria ser contabilizada como **acréscimo** ao mínimo.

O TCM, por sua vez, embora apresentasse pontos interessantes em sua resolução no. 1, de 1998, equivocou-se na contabilização da base de cálculo do percentual mínimo, ao incluir nela a complementação federal e os rendimentos financeiros com o FUNDEF. Os anexos I e II da resolução também apresentavam problemas. O I, por exemplo, previu apenas uma rubrica para despesas com pessoal, não especificando que pelo menos 60% do FUNDEF se destinavam à remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental.

Também as despesas apresentavam problemas. Um é o detalhamento insuficiente dos gastos definidos legalmente como MDE. Outro é supor que o dispêndio num nível de ensino, embora enquadrado na função Educação conforme definida pela Lei 4.320, possa ser classificado de MDE, definida pelos artigos 70 e 71 da LDB. De qualquer modo, no caso do TCE, foi possível identificar uma série de equívocos ou despesas pouco compreensíveis. Um foi aceitar o dispêndio em bolsas universitárias nos 25%, contrariando a Constituição Estadual, que, alterada pela Emenda no. 33, estipulava que os 25% seriam vinculados à educação básica, que obviamente não incluem bolsas universitárias. Tais bolsas tampouco poderiam ser pagas com os 25% porque provavelmente são bolsas em instituições privadas e o percentual mínimo é vinculado apenas ao ensino público, segundo a Constituição Estadual. Uma despesa bastante incompreensível, para dizer o mínimo, foi, segundo o relatório de 2007, de R\$ 55,6

milhões na realização de jogos estudantis, um valor astronômico e muito superior ao de 2006 (R\$ 3,9 milhões) e 2008 (R\$ 1,144 milhão).

Na contabilização do pagamento dos inativos com o percentual mínimo dos impostos, vários aspectos chamaram atenção. Um foi a sua importância no total dos gastos contabilizados pelo TCE dentro deste percentual. Outro aspecto foi a aceitação desta contabilização pelo TCE, sem o que o percentual supostamente aplicado pelo governo estadual nunca alcançaria o mínimo.

A importância da distinção e fiscalização dos valores empenhados e dos pagos no exercício pode ser constatada nos dados de vários anos. Infelizmente, quase todos os relatórios do TCE apenas registraram despesas pagas e despesas a pagar, não identificando se estas últimas foram liquidadas, pressupondo, pois, que elas seriam pagas.

A extrema cautela com os valores astronômicos de empenhos não pagos porém contabilizados no cálculo do montante supostamente aplicado em educação se justifica ainda porque a maioria destes empenhos (pelo menos da documentação a que tive acesso) foram realizados em dezembro.

Transcrevo a seguir as mensagens enviadas pela internet ao TCE e ao TCM várias vezes e para as quais não recebi resposta até abril de 2010.

Mensagem ao TCE

1) Gostaria de receber os anexos da resolução no. 1, de 2001, infelizmente não disponíveis na página do Tribunal em dezembro de 2009.

2) Por que há dados discrepantes num mesmo relatório do TC e até com os dados fornecidos pelo governo estadual ao SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE? Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas de 2006 informa, no quadro 11, que a receita com o salário-educação foi de R\$ 18,3 milhões e que as transferências do FNDE foram nulas. Entretanto, o quadro 165 do mesmo relatório não registra nenhuma receita de salário-educação (o que, obviamente, seria um equívoco, pois todos os Estados recebiam e recebem a sua quota estadual de salário-educação) e R\$ 36,7 milhões de transferências do FNDE. As discrepâncias ocorrem não apenas no mesmo relatório, mas também entre os relatórios e os dados fornecidos pelo governo estadual ao SIOPE. Enquanto o relatório do TC sobre as contas de 2008 registrou o total de R\$ 108 milhões de outras receitas (adicionais ao mínimo) destinadas ao ensino (salário-educação, convênios e outras transferências do FNDE), o governo estadual lançou no SIOPE de 2008 R\$ 10 milhões a menos nesta rubrica: R\$ 98 milhões.

3) Por que os relatórios das contas estaduais pelo menos de 1991 a 1996 não contabilizaram as transferências federais de impostos (FPE, IR, IPI-exportação) na base de cálculo do percentual mínimo (os 30% da Constituição Estadual de 1989), só incluindo nesta base equivocadamente a transferência federal da quota estadual do salário-educação, que não é imposto, mas sim contribuição social e, por isso, deveria ser contabilizada como **acrécimo** ao mínimo?

4) Por que os relatórios das contas de 1991 a 1998 não mencionam outras receitas vinculadas integralmente à educação, como as transferências federais de recursos para programas como a merenda escolar, programa dinheiro direto na escola e tantos outros, além dos ganhos com o FUNDEF, que, em 1998, teriam correspondido a R\$ 12 milhões (segundo o balanço do FUNDEF feito pelo MEC em março de 1999), não mencionado no relatório do TC sobre as contas de 1998, que tampouco informa a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (a Lei Kandir, de desoneração do ICMS das exportações)?

5) Por que os relatórios do TC em todos os anos de 1991 a 1998 e de 2006 a 2008 não contabilizam o rendimento financeiro auferido com os 30% dos impostos (ou com os 28% fixados pela Emenda Constitucional n. 33, de janeiro de 2003) e com as outras receitas vinculadas integralmente ao ensino (salário-educação, convênios etc.), lançado na rubrica 'receita patrimonial' e, portanto, não incluído nas receitas percentualmente (o percentual mínimo dos impostos) ou integralmente vinculadas à MDE. Cabe ressaltar que pelo menos os manuais de 2005 e 2007 do SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE, mandavam registrar todos os rendimentos financeiros com a receita da educação, ou seja, tanto a receita com FUNDEF ou FUNDEB quanto com a de impostos não integrantes do FUNDEF ou FUNDEB e a receita adicional ao mínimo (salário-educação, convênios etc.).

6) Por que a receita de serviços educacionais não é contabilizada na receita total vinculada à educação? Segundo a tabela 173 do relatório do TC, teria sido de R\$ 10,9 milhões em 2008 (os relatórios de 2006 e 2007 também mencionam tal receita). Tal receita, por ser integralmente vinculada à educação, deveria ser contabilizada como acréscimo ao mínimo, a exemplo das demais receitas adicionais, como o salário-educação, convênios. Os manuais mais recentes da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentário apontam a necessidade de contabilizar tal receita adicional.

7) O TCE tem excluído as despesas com merenda do percentual mínimo vinculado à MDE? Isso não parece ter acontecido em 2008, quando R\$ 37,5 milhões foram contabilizados como gastos em educação.

8) Por que o TCE aceitou contabilizar nos 25% o dispêndio em bolsas universitárias (R\$ 25,7 milhões, em 2006, R\$ 40,2 milhões, em 2007, e R\$ 41 milhões, em 2008), quando, segundo a Emenda no. 33, que reduziu de 30% para 28% o percentual mínimo da Constituição Estadual de 1989, os 25% seriam vinculados à educação básica, que obviamente não incluem bolsas universitárias? Por que aceitar que sejam pagas com os 25% quando se considera que elas provavelmente são bolsas em instituições privadas e o percentual mínimo é vinculado apenas ao ensino público, segundo a Constituição Estadual?

9) Por que o TC aceita a inclusão das despesas com a "universidade participativa" (R\$ 8,2 milhões em 2006 e 7,2 milhões em 2008) nos 25%, se este percentual é reservado apenas à educação básica?

10) O TC verificou os R\$ 55,6 milhões lançados como gastos na realização de jogos estudantis em 2007? Penso que é um valor astronômico e destoante do mesmo gasto em 2006 (R\$ 3,9 milhões) e 2008 (R\$ 1,144 milhão).

11) A mesma pergunta vale para a despesa astronômica de R\$ 17 milhões em 2007 no "incentivo à instalação e apoio no financiamento dos grêmios estudantis", valor muito superior a despesas mais importantes, como a formação continuada de professores?

12) Por que o TCE adota há muitos anos o critério de cálculo da despesa em MDE com e sem inativos, quando a sua resolução no. 1, de 2001, excluía o gasto com inativos e o que eles recebem são proventos, não remuneração, conforme lembrado pela STN (com base na Constituição Federal) na 7a. edição do manual para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária? Além disso, o SIOPE, do FNDE, manda excluir o dispêndio com os inativos no cálculo do gasto em MDE, o que supostamente foi feito pelo governo estadual, pelo menos é o que declara nos dados fornecidos ao SIOPE de 2006, 2007 e 2008.

Mensagem ao TCM

1) Favor esclarecer as discrepâncias entre os dados contidos no documento Retrato dos Municípios VI (relativo ao ano de 2005) e os fornecidos pelas prefeituras ao SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - www.fnde.gov.br). Por exemplo, no caso de Abadias de Goiás, o Retrato informa que o percentual aplicado em educação foi de 25,93% em 2005. Já o percentual registrado pela prefeitura na página do SIOPE foi de 30,52% (o cálculo da prefeitura não inclui o ganho com o FUNDEF e a página do SIOPE não menciona receitas adicionais). Favor esclarecer o critério adotado pelo TCM para este cálculo e se contabilizou receitas adicionais (ganho com FUNDEF, salário-educação, convênios etc.). Outro exemplo de discrepância: o Retrato dos Municípios (relativo ao ano de 2005) informa que a prefeitura gastou R\$ 623.226 (67,54%) do FUNDEF na remuneração dos profissionais do magistério, enquanto o SIOPE registra dispêndio de R\$ 681.411 (73,84%) na mesma finalidade.

2) Por que o TCM empregou o termo 'receitas restituídas' do FUNDEF no sentido de contribuição para o FUNDEF e 'contribuição' no sentido de receita?

3) Por que a resolução no. 1, de 1998, estabeleceu que o critério de distribuição dos recursos do FUNDEF era matrículas nas escolas das rede estadual e municipais (§1º do art. 2º), quando o certo é número de matrículas no ensino fundamental regular, não apenas matrículas nas escolas das redes estadual e municipais?

4) Por que o TCM presumiu, com base na Resolução no. 1, que as despesas em MDE valiam também para o FUNDEF, quando este era reservado ao ensino fundamental público, ao passo que o conceito de MDE é mais abrangente, permitindo incluir bolsas em escolas privadas?

5) Por que o inciso I do Art. 10 da Resolução no. 1 previu, para o cálculo dos 25%, a aplicação de no mínimo 10% do FPM, ICMS, da parcela do IPI (o certo seria IPI-exportação) e das transferências a título de desoneração das exportações (a compensação financeira da LC 87/96), mais os recursos previstos no art. 2º da Resolução, que compreendem os 15% do ICMS, FPM, e IPI, mais a complementação federal e os rendimentos financeiros com a receita do FUNDEF? Ora, os 15% do ICMS, FPM, do IPI-exportação e da compensação financeira prevista na LC 87/96 (esta última incluída no ICMS pelo inciso I do art. 2º da Resolução) fazem parte do cálculo dos 25%, porém não a complementação federal nem os rendimentos financeiros com o FUNDEF, pois são receitas adicionais ao mínimo, assim como os ganhos com o FUNDEF, não previstos nas tabelas. A Resolução não soube copiar o art. 8º da Lei 9.424, que regulamentou o FUNDEF e estipulou que os 10% mencionados acima seriam acrescidos apenas dos impostos previstos no artigo 1º, parágrafo 1º da Lei 9.424, porém não da complementação federal nem do rendimento financeiro com o FUNDEF.

6) O TCM verifica se as prefeituras incluem os gastos com inativos no percentual mínimo? Qual a sua posição sobre isso?

7) O TCM adotou/adota algum mecanismo para verificar quem eram os profissionais do magistério no ensino fundamental (no caso do FUNDEF) ou na educação infantil e no ensino fundamental (no caso do FUNDEB) pagos com no mínimo 60% da receita? É que o anexo I da resolução no. 1 de 1998 só mencionava pessoal civil, e não profissional do magistério em exercício no ensino fundamental.

8) Favor esclarecer o significado de "aplicação ocorrida" (título da coluna (E) do anexo II da resolução no. 1), pois não sabemos se o termo aplicação se refere a valor empenhado, liquidado ou pago, embora o anexo I (do FUNDEF) se refere apenas à despesa paga. De qualquer modo, o anexo II e as resoluções não esclarecem sobre o critério de aferição das despesas em MDE (se empenhadas, liquidadas ou pagas).

9) Por que a observação II do anexo II da resolução no. 1, de 1998, define que no mínimo 60% da coluna (A) é destinado ao ensino fundamental, quando o correto é 60% dos 25% dos impostos que não integram o FUNDEF? Não incluem, portanto, os 10% do FPM, ICMS e IPI-exportação, sem falar na compensação financeira da LC 87/96 (não mencionada na observação I do anexo), que, embora componentes da coluna (A), não são vinculados ao ensino fundamental, porque os 15% restantes constituíram a contribuição municipal para o FUNDEF estadual. Esta observação II do anexo contradiz inclusive a própria resolução, que no § 1º do art. 10, estipula claramente que os 60% vinculados ao ensino fundamental são calculados sobre os 25% dos demais impostos e transferências constitucionais.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. MEC. *Balanço do FUNDEF*. 1998-2000. Brasília, 2000. Disponível em <www.mec.gov.br> Acesso em: nov. 2000.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União aos Estados, Distrito Federal de Municípios. 7. ed. atualizada. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação geral de Contabilidade, 2007.

FNDE. *Manual do Siope 2005* (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação). Brasília, 2006. Disponível em: www.fnde.gov.br. Acesso em: nov. 2008.

FNDE. *Manual do Siope 2007*. Brasília, 2008. Disponível em: www.fnde.gov.br. Acesso em: nov. 2008.

GOIÁS (Estado). *Constituição Estadual de 1989*. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS (Estado). *Receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2008*. Disponível em www.fnde.gov.br (item SIOPE). Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS (Estado). *Receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2007*. Disponível em www.fnde.gov.br (item SIOPE). Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS (Estado). *Receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2006*. Disponível em www.fnde.gov.br (item SIOPE). Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS. Secretaria Estadual de Fazenda. Páginas das receitas da prestação de contas de 1998.

GOIÁS. TCE. Despacho No. 107 da Divisão de Análise de Balanços, de 13/12/99. Goiânia, 1999. (Resposta a meu pedido de esclarecimentos)

GOIÁS. TCE. Ofício No. 9/98, apenso ao ofício No. 1038/98. Goiânia, 1998. Resposta a meu pedido de informações.

GOIÁS. TCE. Páginas dos relatórios do TCE de avaliação dos gastos do governo estadual em educação de 1991 a 1998. Goiânia.

GOIÁS. TCE. *Relatório das contas do Estado de Goiás*. Exercício de 2006. Goiânia: TCE, 2007. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS. TCE. *Relatório das contas do Estado de Goiás*. Exercício de 2007. Goiânia: TCE, 2008. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS. TCE. *Relatório das contas do Estado de Goiás*. Exercício de 2008. Goiânia: TCE, 2009. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS. TCE. *Resolução Normativa n. 1*, de 2001. Dispõe sobre a fiscalização exercida pelo TCE sobre a aplicação dos recursos constitucionalmente destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado de Goiás. Goiânia: TCE, 2001. Disponível em: www.tce.go.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS. TCM. Informação No. 115, de 29/6/99, apensa ao Ofício No. 870, de 29 de julho de 1999. Goiânia, 1999. Resposta a meu pedido de esclarecimentos.

GOIÁS. TCM. Ofício No. 900, de 6/10/2000. Goiânia. Resposta a meu pedido de esclarecimento.

GOIÁS. TCM. *Resolução Normativa No. 1*, de 21/1/98. Dispõe sobre a prestação de contas do FUNDEF pelos Municípios e dá outras providências. Goiânia: TCM, 1998.

GOIÁS. TCM. *Resolução Normativa No. 3/02*. Dispõe sobre a adoção, pelos Municípios Goianos, das contas retificadoras do FUNDEF, nos Orçamentos dos exercícios financeiros de 2003 e seguintes, e dá outras providências. Disponível em www.tcm.go.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

GOIÁS. TCM. *Resolução Normativa No. 4*, de 4/3/98. Altera o inciso I do art. 13 da Resolução no. 1/98. Goiânia: TCM, 1998.

GOIÁS. TCM. *Resolução Normativa No. 5*, de 25/3/98. Acrescenta os §§ 3º e 4º ao art. 12 da Resolução no. 1/98. Goiânia: TCM, 1998.

GOIÁS. TCM. *Retrato dos Municípios Goianos VI*. Estatística e realidade das gestões municipais. Goiânia: TCM, 2006 (Contém dados sobre receitas e despesas dos municípios em 2004 e 2005).

14. O TRIBUNAL DE CONTAS DO MARANHÃO*

O estudo se baseou nas versões impressas das Instruções Normativas 3 e 4, de 1999, enviadas a mim pelo TC em 2000, que, no entanto, não são idênticas às mesmas versões eletrônicas disponíveis na páginas do TC (www.tce.ma.gov.br) em setembro de 2009. Por exemplo, as versões impressas continham o anexo IV, porém não as eletrônicas. Este anexo IV previa algo raro em instruções de TCs, que é a contabilização da receita patrimonial (os rendimentos financeiros) não só com o FUNDEF, mas também com os 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental de 1997 a 2006 e os 10% restantes. Além disso, as versões eletrônicas continham erros (indicados mais adiante) não constantes das versões impressas. Por isso, trabalhei apenas com as versões impressas. Até março de 2010 não recebi esclarecimento do TC do Maranhão sobre a razão de as versões eletrônicas não conterem o anexo IV e sobre outras questões, indicadas mais adiante. O estudo também se baseou na Instrução Normativa 14, de 2007. Infelizmente, o sítio do TC não continha relatórios de contas estaduais e municipais até março de 2010, o que possibilitaria a verificação dos procedimentos que ele adota concretamente.

O texto das IN 3 (contas estaduais) e 4 (contas municipais), de 1999, é bastante semelhante. Com cerca de 22 páginas cada uma (incluindo os anexos), as instruções (pelo menos o texto) são bem detalhadas. Esclarecem, por exemplo, que a dívida ativa oriunda de impostos, acrescida da multa e juros de mora e atualização monetária, entra na base do cálculo (Art. 2º, § 1º das IN 3 e 4). Os anexos, porém, não fazem este detalhamento e só se referem à dívida ativa de impostos, não mencionando as multas, juros de mora e atualização monetária. Um problema muito comum em instruções de outros TCs é bem resolvido pelo anexo I (idêntico a anexo da *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas sobre o FUNDEF*, também de 1999), que identifica claramente as receitas de convênios por nível de ensino (educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, ensino superior), do salário-educação, do ganho com o FUNDEF como acréscimos ao mínimo. Um outro ponto positivo das duas INs, raramente encontrado em instruções normativas de TCs, era a inclusão dos rendimentos financeiros (classificados como receita patrimonial no anexo IV, constante da versão impressa porém ausente da versão eletrônica) obtidos com todos os impostos (as instruções não preveem possíveis rendimentos com as receitas adicionais) vinculados à MDE, não apenas com os do FUNDEF. Entretanto, o texto das instruções não menciona tais rendimentos. Essa exigência é interessante porque diminui parte das perdas reais dos recursos para a MDE. São valores importantes e praticamente nunca contabilizados como receita da educação pelos governos. Este não é um problema no caso do FUNDEF, cuja lei (9.424) determinava a sua aplicação em operações financeiras lastreadas em títulos da dívida pública. Porém, no caso das receitas da educação não incluídas no FUNDEF ou no FUNDEB, não há nenhuma determinação explícita sobre o destino dos rendimentos obtidos com elas, além da exigência da LDB de correção trimestral dos valores devidos porém não aplicados num trimestre, cujo cumprimento não parece estar sendo fiscalizado pela imensa maioria dos TCs, que afirmam verificar o cumprimento com base no princípio da anualidade.

Uma particularidade das INs, também rara em instruções de TCs, foi a previsão de criação de 3 contas: uma só do FUNDEF, outra dos 15% dos impostos vinculados ao ensino fundamental porém não integrantes do FUNDEF, e outra dos 10% restantes, ou seja, que não integram nenhuma dessas duas contas subvinculadas. Entretanto, nenhum anexo identifica tais contas. A IN 14, de 2007 (do FUNDEB), prevê algo semelhante: uma conta para o FUNDEB e outra para os demais impostos fora da receita com o FUNDEB.

Com relação às despesas consideradas para fins do cálculo do percentual aplicado no ano, o TC parece estar atento para o problema de empenhos considerados como aplicados em MDE mas cancelados no ano subsequente ao exercício de referência, quando estabelece que "Não poderão compor os percentuais (...) as despesas empenhadas e não pagas no exercício financeiro, exceto se comprovado saldo financeiro reservado a esse pagamento" (Art. 4º). Isso, no entanto, não garante uma fiscalização efetiva dos empenhos que vierem a ser cancelados, embora lançados como gastos em MDE. Na interpretação dos gastos com inativos, o TCE excluiu de MDE os "proventos e demais gastos vinculados à inatividade dos professores e demais trabalhadores da educação" (Art. 4º, inciso VII). A IN 14 (do FUNDEB) é, no entanto, omissa com relação a isso.

* Parte deste texto foi publicada em *Linguagem, Educação e Sociedade* (periódico da Faculdade de Educação da Universidade Federal do Piauí), v.18, em 2013.

Indico a seguir erros das versões eletrônicas das INs 3 e 4 que não constavam das versões impressas e erros que constavam das duas versões. O anexo I da IN 3 (relativa ao Estado) informou que o governo estadual tem como receita a quota-parte do imposto territorial rural (ITR), que, ao contrário, é receita municipal. A versão impressa havia registrado corretamente como receita a quota-parte do imposto sobre operações financeiras sobre ouro. Outro equívoco do anexo I foi designar o Fundo de Participação dos Estados como FPM, quando o certo é FPE. Por fim, a versão eletrônica errou ao informar que o percentual dos impostos que iriam compor o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério Estadual é de 5%, quando o correto é 15%, conforme consta da versão impressa.

A versão eletrônica da IN 4 (relativa aos municípios) continha muito mais erros, talvez por ter copiado, sem as necessárias adaptações, a IN 3. Por isso, muitos erros se originam do emprego de Estado no lugar de município. Logo no preâmbulo, por exemplo, menciona a hipótese de intervenção da União no Estado, quando o correto (previsto na versão impressa e na legislação) é a intervenção do Estado no Município. O uso equivocado de Estado no lugar de Município consta dos artigos 2º, 18, 20, 21, § 2º do art. 22. O art. 23 (inciso II) erra ao mencionar que o FPE é creditado ao Estado, quando o pretendido (constante da versão impressa) era o crédito do FPM ao Município.

Outros erros, no entanto, constam tanto das versões impressas quanto das eletrônicas. Por exemplo, o anexo I das instruções omite a complementação federal para o FUNDEF, que deveria constar como um item separado da receita e dos rendimentos financeiros, como figura corretamente no anexo III (receita com o FUNDEF). O anexo II (demonstrativo dos gastos em MDE) da IN 3 (relativa ao Estado), por sua vez, equivocou-se ao não considerar rubricas para gastos no ensino médio e ensino superior que o governo estadual pode realizar. O anexo II, idêntico e provavelmente cópia do anexo II da Instrução Normativa no. 2, de 1997, do TC de Minas Gerais, só prevê rubricas para educação infantil, educação especial, ensino supletivo (atual educação de jovens e adultos) e ensino fundamental, segmentos em que as prefeituras devem atuar prioritariamente. Em síntese, o anexo II é válido para as prefeituras (IN 4), porém não para o governo estadual. Os gastos estaduais com o ensino médio só estão previstos no anexo IV, que, no entanto, não existe na forma eletrônica.

Outro equívoco do anexo III (sobre o FUNDEF) é se referir à "rentabilidade" de aplicações financeiras, quando o correto é rendimento. Coincidentemente, o mesmo equívoco foi cometido pela Instrução Normativa no. 2, do TC de Minas Gerais.

As versões impressas, por sua vez, se contradisseram ao destinar 60% do FUNDEF para profissionais do magistério (§ 1º do Art. 9º) e para professores no ensino fundamental (Anexo IV), duas categorias diferentes. Equivocaram-se também ao estipular (§ 1º do art. 6) que os saldos financeiros existentes na conta do FUNDEF, enquanto utilizados, poderão ser aplicados em fundos de aplicação de curto prazo, quando a Lei do FUNDEF prevê "deverão" no lugar de "poderão".

A propósito dos anexos, são idênticos aos de instruções e/ou documentos de outros TCs. O anexo I é, com pequenas alterações, igual ao formulário V.A proposto na *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas sobre o FUNDEF*. Os anexos II e III são cópias dos anexos II e III da IN 1, de 15/4/98, do TCE de Minas. Portanto, muitos dos comentários sobre as Instruções do TC de Minas valem neste caso.

Outro equívoco da IN 3 é estipular que os 10% dos impostos não vinculados ao ensino fundamental de 1997 a 2006 devem ser aplicados pelo governo estadual no ensino fundamental e/ou no ensino médio, quando eles podiam ser aplicados pelo governo estadual tanto na educação infantil, no ensino fundamental, no ensino médio e mesmo no ensino superior, uma vez que não havia nem há proibição constitucional ou legal neste sentido.

Examinou a seguir a Instrução Normativa no. 14 (relativa ao FUNDEB e demais recursos), de 8/8/07.

Na contabilização da receita, a IN 14 comete alguns equívocos. Por exemplo, o inciso I do art. 10 estipula que os recursos do FUNDEB, somados aos referidos no inciso I (5% dos impostos que compõem a cesta de impostos do FUNDEB), devem garantir a aplicação dos 25% em MDE. Esta formulação dá a entender que tais recursos constituem a receita do FUNDEB, quando a Lei do FUNDEB (a 11.494) tem uma redação diferente, que é "os recursos previstos no art. 3º desta Lei somados aos referidos neste inciso ..." Ora, estes recursos previstos representam a contribuição de impostos (os 20% desde 2009) para o FUNDEB, e não a receita, como dá a entender a IN 14. Com base na formulação da IN 14 (que tem como referência a receita), o percentual

aplicado ultrapassaria 25% (no caso de a receita ser superior à contribuição) ou seria inferior a 25% (no caso de a contribuição superar a receita). Este equívoco, no entanto, não consta do anexo I, que registra a receita em educação.

Este anexo I, porém, equivocou-se ao não prever a contabilização das multas e juros de mora dos impostos fora do FUNDEB (IPTU, ISS, ITBI, IR, IOF-ouro) e também das multas e juros de mora da dívida ativa destes impostos, nem das multas e juros de mora dos impostos que integram o FUNDEB, bem como a sua receita ativa e suas multas e juros de mora, contrariando a orientação do manual de 2007 da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (RREO). Equivocou-se também quando informa que a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 é devida ao Estado, quando ela é devida também aos municípios. Tampouco verifica as despesas pagas com receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, transferências do FNDE etc.), deixando de seguir a orientação do referido manual da STN.

Na definição de MDE, a IN 14 distorceu o seu significado no art. 11 ao considerar que ela estaria em "consonância com os art. 70, 71 e 77" da LDB, quando apenas os artigos 70 e 71 estipulam o que é MDE, não o 77, que prevê, entre outras coisas, a possibilidade de recursos públicos serem destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas que atendessem a uma série de exigências, possibilidade esta não definida legalmente como MDE.

Não esclarece que o FUNDEB do município só pode ser aplicado na educação infantil e no ensino fundamental e o do Estado só pode ser aplicado no ensino fundamental e no ensino médio

O anexo II (despesas liquidadas aparentemente em MDE) utiliza nomenclatura equivocada (educação e cultura), quando desde 2000 os gastos na função educação e cultura passaram a ser designados apenas na função educação.

O anexo III traz um detalhamento de exigência das despesas liquidadas do FUNDEB por nível e modalidade da educação que muito provavelmente não foi nem será cumprida, porque a administração pública não tem este tipo de informação. As despesas se referem a creches, pré-escolar, séries iniciais do ensino fundamental urbano, séries iniciais do ensino fundamental rural, séries finais do ensino fundamental urbano, séries finais do ensino fundamental rural, ensino fundamental em tempo integral, ensino médio urbano, ensino médio rural, ensino médio em tempo integral, ensino médio integrado à educação profissional, educação especial, educação indígena e quilombola, educação de jovens e adultos com avaliação no processo, educação de jovens e adultos integrada à educação profissional de nível médio, com avaliação no processo, edificações públicas, treinamento de RH, transporte escolar, assistência a educandos, e outras. Muito provavelmente o TC confundiu-se ao pressupor que os pesos e valores atribuídos pela Lei do FUNDEB e alterações que o MEC venha a fazer em tais pesos e valores corresponderiam necessariamente a gastos neles, o que não é verdade, pois a atribuição de pesos e valores é relativamente fácil e não depende de coleta de dados, ao passo que os gastos em tais níveis e modalidades de ensino são dificilmente destrincháveis, para não dizer impossíveis.

O anexo IV (despesas realizadas, ou seja, empenhadas) pretende informar os gastos semestrais em profissionais (docentes habilitados de nível superior, docentes habilitados de nível médio, docentes leigos, diretores de escolas, administradores escolares, técnicos de planejamento escolar, inspetores de ensino, supervisores educacionais, orientadores educacionais, substitutos eventuais) do magistério da educação básica, bem como o seu número, além de outras despesas em manutenção e desenvolvimento da educação básica (escolas construídas/concluídas, escolas ampliadas, escolas reformadas, unidades de equipamentos adquiridos, profissionais do ensino fundamental capacitados, pessoal técnico/administrativo do ensino fundamental (pagos), veículos de uso escolar adquiridos, veículos de uso escolar (mantidos e/ou alugados), serviços de conservação e limpeza, serviços de segurança/ vigilância, despesas com energia, água e telefone, estudos ou pesquisas realizadas, módulos de material didático/escolar/adquirido/distribuído, aquisição de material de consumo

O anexo V, por sua vez, pretende registrar o número de alunos nos vários níveis e modalidades da educação básica do censo anterior e no final do semestre.

Por último, o anexo VI (dados complementares) solicita aos governos o envio da relação mensal das notas de empenho e das licitações, com um detalhamento que, se cumprido pelos governos, pode contribuir para diminuir as frequentes e enormes irregularidades na aplicação dos recursos da educação.

Nem o texto nem as tabelas da IN 14 mencionam os procedimentos a serem adotados no caso de restos a pagar e de os recursos do FUNDEB não serem pagos no exercício, ao contrário do previsto no manual de 2007 da STN para a elaboração do RREO. Em consequência, ficamos sem saber como tais recursos serão fiscalizados pelo TC.

Transcrevo a seguir a carta enviada como correspondência normal ao TC do Maranhão e posteriormente remetida como mensagem pela internet, para a qual não recebi resposta até março de 2010.

Sou professor da Faculdade de Educação da UFF (Universidade Federal Fluminense), em Niterói, RJ, e realizo no momento pesquisa sobre os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas de todo o Brasil para a contabilização de receita e despesa em MDE (manutenção e desenvolvimento do ensino). Examinei as Instruções Normativas 3 e 4, de 1999, e a 14, de 2007, do TC do Maranhão e gostaria de fazer ponderações e obter esclarecimentos sobre elas.

1) Constatei que as versões eletrônicas das INs 3 e 4 diferem das versões impressas que o TC enviou a mim em 2000. Gostaria de saber se elas sofreram alteração e porque a versão eletrônica da IN 4 (relativa aos municípios) contém tantos erros não constantes da versão impressa e também por que as versões eletrônicas não têm o anexo IV, mencionado no texto e constante da versão impressa.

2) A propósito do anexo IV, por que ele não incluiu as receitas e os rendimentos financeiros de convênios e transferências feitas por órgãos como o FNDE, que são recursos adicionais aos 25% dos impostos? Da forma como o anexo IV foi elaborado, estas receitas acabaram não sendo contabilizadas e, portanto, controladas. A propósito dos rendimentos financeiros com as receitas vinculadas à educação (identificada como receita patrimonial no anexo IV das INs 3 e 4), por que o texto das INs 3 e 4 não os mencionam e a IN 14, de 2007, só prevê a sua contabilização no caso do FUNDEB, não dos demais recursos vinculados?

3) Por que as INs 3 e 4 previam no mínimo 60% do FUNDEF ora para profissionais do magistério, ora para professores, categorias que não são idênticas, como revela o Parecer No. 3, de 1997, do Conselho Nacional de Educação?

4) Por que o Anexo II da IN 3 não considerou os gastos no programa 43 (ensino médio), nível em que atua o governo atual?

5) As INs 3 e 4 excluem inativos, porém a IN 14, de 2007, não informa como contabiliza as despesas com eles.

6) Por que os anexos I das INs 3 e 4 não mencionam transferências do FNDE, nem sempre feitas por convênios (por exemplo, merenda escolar)? Por que não incluíram a complementação federal para o FUNDEF, que foi incluída na IN 14 (do FUNDEB)?

7) Por que o art. 6º (§ 1º) da IN 3 prevê que os saldos financeiros existentes na conta do Fundo poderão ser aplicados em fundos, quando o correto é “deverão” (ver Lei 9.424)?

8) Por que o § 3º do art. 9 da IN 3 prevê que “O restante (no máximo 40% do total dos recursos do Fundo), **deverá** ser aplicado nas demais despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público”, quando o certo é **poderá**, uma vez que o governo não é obrigado a aplicar 40% nessas despesas? A única obrigação é de aplicar no mínimo 60% do FUNDEF na remuneração dos professores (segundo a EC 14) ou dos profissionais do magistério (segundo a Lei 9.424).

9) Por que o Art. 23, § 2º afirma que “Esses recursos (do Estado) devem ser aplicados de modo a assegurar o ensino fundamental e/ou no ensino médio”, quando o Estado pode aplicá-los também na educação infantil e no ensino superior, uma vez que a Constituição não proíbe isso.

10) Por que a IN 14, de 2007, não esclarece que o FUNDEB do município só pode ser aplicado na educação infantil e no ensino fundamental e o do Estado só pode ser aplicado no ensino fundamental e no ensino médio?

11) Por que o anexo II da IN 14 trabalha com o conceito de gastos em educação e cultura, quando o correto é manutenção e desenvolvimento do ensino?

12) Por que o TC não segue as orientações do manual editado pela STN em 2007?

Referências bibliográficas específicas

MARANHÃO. TCE. *Instrução Normativa no. 14*, de 8/8/07. Dispõe sobre a fiscalização dos recursos do FUNDEB e dos demais recursos destinados ao ensino, nos âmbitos estadual e municipal, e dá outras providências. Disponível em www.tce.ma.gov.br. Acesso em: set. 09.

MARANHÃO. TCE. *Instrução Normativa no. 3*, de 5/7/99. Dispõe sobre os recursos do FUNDEF, no âmbito estadual, e dá outras providências. Disponível em www.tce.ma.gov.br. Acesso em: set. 09.

MARANHÃO. TCE. *Instrução Normativa no. 4*, de 5/7/99. Dispõe sobre os recursos do FUNDEF e dos demais recursos destinados ao ensino, no âmbito municipal, e dá outras providências. Disponível em www.tce.ma.gov.br. Acesso em: set. 09.

15. O TRIBUNAL DE CONTAS DO MATO GROSSO*

15.1 Introdução

No caso do TC do Mato Grosso, o estudo se baseou (1) nos relatórios e pareceres prévios do TC sobre as contas de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2004 e 2005 do governo estadual, publicados na revista do TC e/ou disponíveis no sítio do TC (www.tce.mt.gov.br); (2) na resolução No. 1, editada pelo TC em 12/8/98, que dispõe sobre mecanismos para a fiscalização do cumprimento do disposto no artigo 212 da CF; (3) no ofício 2.142, que o TC me enviou em 31/3/98; (4) nos artigos de Ana Duarte (1997), técnica do TC, e Rosana Rodrigues (1998), assessora jurídica do TC, publicados na *Revista do Tribunal de Contas do Mato Grosso*; (5) nas informações prestadas em 2005 pelo Sr. Edmar Augusto Vieira, gestor governamental da Secretaria Estadual de Planejamento. Infelizmente, são pouco úteis os pareceres do TC sobre as contas de 2002 e 2003, disponíveis em seu sítio, pois são muito sucintos e não permitem compreender os procedimentos que utilizou na contabilização da receita e despesa em MDE. Os meus comentários sobre as contas de 1999 também foram prejudicados porque o número 18 da revista do TC, com o relatório sobre elas, não continham as páginas 67 a 70, que aparentemente traziam informações importantes sobre a aplicação no ensino.

15.2 As diferenças de interpretação entre técnicos e instâncias do TC

Embora nem todos os documentos mencionados sejam suficientemente detalhados e/ou muito esclarecedores, permitem apontar alguns dos procedimentos do TC. Inicialmente, cabe sublinhar as diferenças de interpretação entre técnicos e instâncias do próprio TC. Uma refere-se ao percentual mínimo devido se a Lei Orgânica (LO) prevê um percentual superior aos 25% da CF. Enquanto a técnica Ana Maria de Moraes Duarte (DUARTE, 1997, p. 68) recomenda o cumprimento do percentual da LO, caso maior do que os 25%, Rosana Rodrigues (RODRIGUES, 1998), assessora jurídica do TC, é ambígua quanto a essa questão, pois, embora informe que deve prevalecer o percentual da LO, “sob pena de se comprometer a autonomia municipal”, alega que “não se possa aventar por inconstitucional o procedimento” de aplicação dos 25%. Ao alegar não ser inconstitucional a aplicação de 25% pelo prefeito quando a LO prevê um percentual maior, a assessora acaba aceitando o descumprimento da LO.

Esta oscilação se manifestou também no caso do percentual mínimo que o governo estadual deveria aplicar, com base no art. 245 da Constituição Estadual de 1989, que determinou 35% prioritariamente no ensino fundamental e médio. Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas de 1996 informa que o Estado deveria aplicar 35%, porém só gastou 27,41%, ou R\$ 232 milhões. Já o relatório sobre as contas de 1997 diz que o TC vem aceitando os 25%, “não só nas contas do Governo, como nas dos Prefeitos, a despeito das suas Leis Orgânicas fixarem percentuais superiores” (MATO GROSSO. TCE. 1999a, p. 126). No relatório sobre as contas de 1998 (MATO GROSSO. TCE. 1999b), no entanto, o TC volta a mencionar 35%, porém a sua tabela listando receitas e despesas só se refere a 25%. A resolução No. 1 (MATO GROSSO. TCE. 1998b), por sua vez, só faz referência aos 25%. Não conheço o fundamento legal deste não-acatamento do percentual mínimo fixado pela CE, que contraria também o art. 69 da LDB, segundo o qual o percentual válido seria o fixado nas Constituições Estaduais (para os governos estaduais) e nas Leis Orgânicas (para as prefeituras). Desde então, o TC se esqueceu dos 35% e passou a se basear apenas nos 25%.

Além de não seguir a CE, o TC não levou em consideração a liminar do Supremo Tribunal Federal (STF) negando a inconstitucionalidade dos 35% arguida em 1990 pelo governo estadual na Ação Direta de Inconstitucionalidade No. 282-1, ou seja, o governo estadual continuou sendo obrigado a cumprir os 35%. O STF só deferiu a liminar relativa à expressão “e os

* Parte deste texto foi apresentado como trabalho no Simpósio da Anpae (Associação Nacional de Política e Administração da Educação), em Porto Alegre, em novembro de 2007. Uma versão maior do trabalho foi publicada originariamente na *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos*, v. 88, n. 219, maio/ago. 2007, e também na revista *Multitemática*, da Faculdade de Educação da Unemat (Universidade do Estado de Mato Grosso), ano IV, n. 5/6 (jan./dez. 2006), em Cáceres, MT. O número só foi publicado em 2008.

municípios” do art. 245, o que significa que os municípios deixaram de ser obrigados a aplicar os 35% fixados na Constituição Estadual.

Outra ilegalidade praticada pelo governo estadual foi considerar, pelo menos nas contas de 2001 (MATO GROSSO. TCE. 2003, p. 143), que o percentual mínimo de 1% dos impostos (equivalentes a R\$ 22,4 milhões em 2001) vinculados pela CE à educação superior possa ser contabilizado dentro do mínimo de 25%, quando, pela CE, o correto seria contabilizá-lo fora dos 35%. Nos relatórios sobre as contas de 1996 e 1998 o TC não contabilizou o 1% dentro do percentual mínimo. O relatório sobre as contas de 1997 (MATO GROSSO. TCE. 1999a, p 127), por sua vez, não esclarece se os R\$ 12,6 milhões aplicados no ensino superior (1,17%) foram contabilizados dentro do percentual mínimo vinculado ao ensino fundamental e médio. Tal interpretação equivocada do governo foi endossada pelo parecer do Ministério Público junto ao TC pelo menos nas contas de 1999, cujo parecer estima que o governo teria aplicado 26,62% dos impostos, com a inclusão do 1,48% no ensino superior. Entretanto, nas contas de 2001, o Ministério Público não parece ter incluído o percentual mínimo do ensino superior no cálculo, mesmo com a divergência de cálculo do montante devido entre o governo estadual e o TC.

15.3 Os componentes da receita vinculadas à educação

Com relação aos componentes da receita vinculada à educação - os impostos e suas multas e juros de mora, a dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora, as receitas vinculadas integralmente à educação e, portanto, adicionais ao percentual mínimo, como os convênios, o salário-educação, e o rendimento financeiro com tais receitas adicionais e, após 1998, o ganho com o FUNDEF e o rendimento financeiro com suas receitas -, não tive acesso a nenhuma resolução ou instrução normativa do TC para saber como ele contabilizou tais receitas pelo menos **antes de 1998**, e os números da revista do TC anteriores a 1997 não esclarecem tais procedimentos. O primeiro número da revista que oferece algum esclarecimento é o 14, de 1998, que contém o relatório sobre as contas estaduais de 1996, o qual, no entanto, não esclarece se a dívida ativa oriunda de impostos e suas multas e juros de mora são incluídas na base de cálculo do percentual mínimo, nem como são contabilizadas as receitas de convênios e salário-educação, adicionais ao mínimo. É possível que a receita da dívida arrecadada, cujo montante não é significativo, tenha sido, corretamente, contabilizada na base de cálculo, se tomarmos como referência os relatórios sobre as contas estaduais de 1998, 2000, 2001 e 2004.

Quanto às receitas adicionais ao mínimo (convênios, salário-educação e outras) e que **não** devem ser contabilizadas na base de cálculo, o TC nem sempre é claro. É verdade que o seu ofício 2.142 (MATO GROSSO. TCE. 1998a) a mim dirigido informa que tais receitas são excluídas da base de cálculo, ou seja, não poderiam ser contabilizadas para efeito do cálculo do percentual mínimo. No entanto, o relatório do TC sobre as contas de 1998, embora exclua as receitas de convênios (R\$ 11,8 milhões) da base de cálculo, não menciona o salário-educação, que pode ter sido empregado para pagar despesas só financiáveis com o percentual mínimo dos impostos, não com o salário-educação, que não é imposto, mas sim contribuição social. Já o relatório sobre as contas de 2000 corretamente exclui tanto os convênios (R\$ 11,6 milhões) quanto o salário-educação (R\$ 12,8 milhões), o mesmo fazendo o relatório sobre as contas de 2004. Entretanto, o relatório sobre as contas de 1999 aceitou, na base de cálculo, a contabilização do salário-educação (R\$ 8,1 milhões) e de convênios (R\$ 1,2 milhão) pagos no exercício. Como o TC também contabilizou, para efeito de cálculo do percentual mínimo em 1999, restos a pagar do salário-educação (R\$ 1,6 milhão) e convênios (R\$ 1,7 milhão) de 1998, a contabilização equivocada no percentual mínimo totalizou mais de R\$ 12 milhões em 1999.

Com relação aos possíveis rendimentos financeiros obtidos não só com tais receitas adicionais mas com o total dos impostos vinculados à educação, o TC aparentemente não os contabilizou, se tomarmos como referência os relatórios mencionados acima, embora a sua resolução No. 1 (MATO GROSSO. TCE, 1998c) determinasse que todos os saldos disponíveis dos recursos da educação fossem aplicados diariamente em fundos de curto prazo ou em operações de mercado aberto, sendo seus resultados financeiros utilizados EXCLUSIVAMENTE na manutenção e desenvolvimento do ensino. Em outras palavras, o TC não cumpriu a sua própria resolução.

Esta resolução tampouco esclarece como tais receitas adicionais devem ser contabilizadas, na suposição equivocada de que elas são apenas as oriundas do percentual mínimo de impostos. Equivocou-se também ao não incluir, no FUNDEF, os rendimentos financeiros auferidos com sua receita, conforme previsto na Lei Federal No. 9.424. Outro equívoco da resolução foi não determinar, conforme exigido pela Emenda Constitucional 14, que 15% dos demais impostos não integrantes do FUNDEF sejam destinados ao ensino fundamental até 2006.

Em 2004, o TC adotou um procedimento inédito entre os TCs e não adotado em nenhum ano anterior, ao excluir da base de cálculo o imposto de renda arrecadado pelo governo estadual e prefeituras. Respondendo à consulta formulada pelo governo estadual através do processo No. 21.953-3/04, o TC entendeu que este imposto representa tão somente “registro contábil” e não se trata de “receita financeira disponível para entrega”, entendimento este firmado por unanimidade dos conselheiros do TC, através do acórdão No. 1.098/04, de 3/11/04, contrariando as interpretações da Secretaria do Tesouro Nacional, dos demais Tribunais de Contas e do Tribunal de Contas da União. A consequência dessa interpretação é que dezenas de milhões de reais deixaram/deixam de ser vinculados, não só à educação das redes municipais e estadual, como também à saúde, desde 2004.*

15.4 As renúncias fiscais

Um outro prejuízo para o financiamento da educação e também da saúde (são os únicos setores que contam com a vinculação constitucional de impostos para o seu financiamento) e não tão visível são as renúncias fiscais. Segundo o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2001, o montante de benefícios e incentivos fiscais teria sido em torno de R\$ 509 milhões em 2000, estimando-se em R\$ 467 milhões a renúncia para 2001 (MATO GROSSO. TCE, 2003, p. 133). Edmar Vieira (VIEIRA, 2006), gestor governamental da Secretaria Estadual de Planejamento, em correspondência a mim dirigida, estima a renúncia em R\$ 1 bilhão em 2005, provocada pelos seguintes fundos e que não poderiam ser subtraídas da educação, segundo o § 3º do art. 245 da Constituição Estadual:

1) Fundo Estadual de Transporte e Habitação - FETHAB.

2) Fundo Partilhado de Investimentos Sociais - FUPIS, criado pela Lei nº 8.059/2003, cujo art. 6º prevê que as empresas que contribuírem ao fundo poderão deduzir até 30% do saldo devedor do ICMS. Ou seja, o recurso deixa de entrar como receita de impostos (ICMS) e entra, aparentemente, como "Contribuição".

3) Fundo Estadual de Fomento à Cultura do Estado de Mato Grosso, instituído pela Lei No. 8.257, de 22/12/04. Semelhante ao FUPIS, o seu art. 6º prevê que as empresas que contribuírem ao Fundo Estadual de Fomento à Cultura poderão deduzir, até o limite de 30% do saldo devedor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS apurado em cada período, os valores efetivamente depositados em benefício do Fundo, nos termos do art. 14 da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000.

A propósito do FETHAB, o relatório sobre as contas de 2001 aponta uma divergência significativa entre a equipe técnica do TC e o Ministério Público junto ao TC. A equipe técnica contabilizou R\$ 49,3 milhões do FETHAB na base de cálculo do percentual mínimo por entender que o Fundo, embora com a nomenclatura de “contribuição”, constitui imposto, com base no art. 12, § 2º da Lei 7.263/2000, segundo o qual, para fins de apuração e recolhimento de ICMS o FETHAB seria atribuído como crédito a ser reduzido do ICMS (MATO GROSSO. 2003, pp. 140-141). O Ministério Público, por sua vez, entende que o FETHAB seria contribuição, e não imposto (p. 153) e, portanto, não deveria ser incluído na base de cálculo.

A propósito dessas renúncias fiscais que resultam em prejuízo para a educação e a saúde, convém lembrar que nem o governo estadual, nem o TC cumprem o § 3º do art. 245 da Constituição Estadual, que prevê que “Nos casos de anistia fiscal ou incentivos fiscais de qualquer natureza, fica o Poder Público proibido de incluir os trinta e cinco por cento destinados à educação.” Em outras palavras, tais incentivos, se relacionados a impostos, não podem ser excluídos da base de cálculo vinculada à educação.

* Agradeço a Edmar Vieira, gestor governamental da Secretaria de Planejamento, por esta informação.

15.5 As despesas em MDE

Na definição das despesas em MDE, os relatórios do TC não são suficientemente detalhados e, portanto, não é possível verificar se elas são realmente de MDE. Por exemplo, a merenda escolar, que não pode ser paga com o percentual mínimo dos impostos, pode ter sido contabilizada como MDE, o que infringiria a LDB. Além disso, o TC comete o equívoco de considerar gastos em órgãos da educação (Secretaria Estadual e Fundo Estadual de Educação) como se fossem sinônimos de gastos em MDE. Ora, nem todo gasto realizado por tais órgãos são de MDE. Um exemplo é o da própria merenda e dos inativos. Assim, é provável que os valores reais gastos em MDE não sejam os indicados nos relatórios.

A principal polêmica do que é ou não MDE é a relativa aos inativos, sobre a qual o TC adotou procedimento oscilante. Até 1997 aceitava que eles fossem incluídos no percentual mínimo, embora houvesse divergências no interior do TC. Segundo o relatório do TC sobre as contas de 1997 (MATO GROSSO. TCE, 1999a), “é certo que a matéria é controvertível. Em princípio há de se excluir essas despesas, como bem frisou a comissão no seu alentado Relatório (...). “. Porém, argumentou o relator das contas que aceitou a inclusão delas porque a LDB não teria excluído expressamente tais despesas e o seu art. 88 ter dado um prazo de um ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adaptarem sua legislação educacional. (pp. 126-127). No relatório sobre as contas de 1998 (MATO GROSSO. TCE, 1999b), os gastos com inativos (R\$ 24,3 milhões) foram excluídos, reduzindo o percentual aplicado no exercício para 265,2 milhões, ou 22,9% da receita líquida de impostos. É possível que o montante aplicado em 1998 seja até menor porque, segundo o relatório, o governo teria cometido a irregularidade de usar R\$ 11,9 milhões do FUNDEF, que entrou em vigor em 1998, para pagar despesas do exercício anterior (1997). A propósito da exclusão dos inativos de MDE, uma Comissão do TC, em resposta à defesa formulada pelo governo estadual sobre o relatório do TC, apresenta um argumento que nunca observei em documentos de outros TCs quando afirma, corretamente, que “por analogia, se os recursos do FUNDEF não podem respaldar despesas com inativos, também estes inativos não podem integrar o grupo de despesas de aplicação na educação” (MATO GROSSO. TCE. 1999b, p. 145). Já no relatório sobre as contas de 1999, o TC, sem nenhuma explicação ou justificativa, aceita o pagamento dos inativos com parte dos impostos vinculados ao percentual mínimo. O relatório sobre as contas de 2000 (MATO GROSSO. TCE. 2003), por sua vez, é contraditório. Ao mesmo tempo que declarou que o governo aplicou 25,26% e atendeu à exigência constitucional de 25% dos impostos previstos na CF, apresentou uma tabela, na p. 48, que mostra que este percentual cai para 21,91% com a exclusão dos dispêndios com inativos (R\$ 76,9 milhões), salário-educação (R\$ 12,8 milhões) e convênios (R\$ 11,6 milhões). O relatório sobre as contas de 2001 é curioso. A equipe técnica do TC parece excluir os gastos com os inativos (R\$ 42 milhões), mas o conselheiro-relator adotou uma posição dúbia, aparentemente aceitando o pagamento dos inativos com o percentual mínimo, embora reconheça que o Parecer CP 26/97 do Conselho Nacional de Educação tenha excluído os inativos de MDE e que o TCU não recomenda o pagamento dos inativos com recursos destinados à MDE. Os relatórios sobre as contas de 2004 e 2005, por sua vez, não mencionam os inativos e é provável que o TC tenha aceito que o pagamento deles fosse considerado MDE.

Também o Ministério Público junto ao TC, em seus pareceres, não demonstrou uniformidade de interpretação nesta questão. Enquanto nas contas de 1999 (MATO GROSSO. TCE, 2000, p. 78) e 2001 (MATO GROSSO. TCE, 2003, p. 153) foi favorável a que os inativos fossem pagos com os recursos vinculados, nas de 2000 adotou posição contrária, afirmando que “... assiste razão aos auditores da Casa, quando afirmam que os pagamentos dos proventos relacionados aos inativos e pensionistas não devem compor a base de cálculo dos 25% destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino, (...) pois, em consonância com o entendimento do Conselho Nacional de Educação, os inativos e pensionistas não contribuem com as ações de manutenção e desenvolvimento do ensino. (...) A alegação da SEFAZ [Secretaria de Fazenda] de que os inativos e pensionistas da SEDUC [Secretaria de Educação] estão vinculados a esta Secretaria não se traduz em argumento fortemente válido para autorizar o Sr. Secretário a lançar mão dos recursos específicos da Educação” (MATO GROSSO. TCE, 2003, p. 53).

15.6 A destinação do FUNDEF

A falta de uniformidade também caracteriza o TC na interpretação sobre a destinação dos 60% do FUNDEF, ora se referindo a professores, ora a profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental, o que talvez se deva à falta de consistência da própria legislação federal. Enquanto a Emenda Constitucional 14 estabelecia que pelo menos 60% do FUNDEF se destinavam ao pagamento de professores em efetivo exercício no ensino fundamental, a Lei 9.424, que regulamentou o FUNDEF, determinou que pelo menos 60% seriam para a remuneração dos profissionais do magistério, categoria que, segundo a Resolução No. 3, de 1997, do Conselho Nacional de Educação, abrange não só professores, como também diretores, supervisores, orientadores, coordenadores e todos aqueles envolvidos em funções tradicionalmente definidas como pedagógicas. Entretanto, apesar dessa oscilação na legislação federal, o TC deveria ter feito uma opção sobre os beneficiáveis pelos 60%.

A propósito da destinação dos 60% do FUNDEF, os pareceres do TC nem sempre deixam claro se o TC verifica efetivamente se os pagos com este percentual estão em exercício no ensino fundamental. Há exceções, no entanto. Segundo a Comissão Técnica do TC, o governo estadual teria usado R\$ 17 milhões do FUNDEF para pagamento dos professores do ensino médio nas contas de 1999 (MATO GROSSO. TCE, 2000, p. 74).

O TC também se equivocou ao usar os termos “valorização” e “remuneração” do magistério como se fossem sinônimos, como fez no relatório sobre as contas de 2001 (MATO GROSSO. 2003, p. 140). Ora, 60% do FUNDEF para a remuneração dos professores ou profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental não garantiram, nem garantem, nem garantirão no FUNDEB, a valorização, pelo menos no sentido de melhoria salarial, por duas razões básicas.

Uma é que o FUNDEF é um fundo que não aumentou os recursos para a educação, mas apenas redistribuiu uma parte deles (15% de alguns impostos) entre o governo estadual e as prefeituras de acordo com o número de matrículas que tinham no ensino fundamental regular. Nesta redistribuição, alguns ganharam mas outros perderam na mesma proporção. No Mato Grosso, o governo estadual perdeu para muitas prefeituras e, portanto, a sua receita com o FUNDEF correspondeu a um valor inferior à sua contribuição. Em outras palavras, os 60% tomaram como referência um valor inferior e, portanto, não poderiam melhorar os salários, se o governo estadual se limitasse apenas aos 60%. Na verdade, segundo vários pareceres do TC, o governo estadual nem mesmo destinou 60% para tal remuneração em vários anos.

A outra razão é que as receitas de impostos vinculadas à educação mas que não integram o FUNDEF às vezes (dependendo do Estado ou do Município) foram maiores ou mesmo bem maiores do que a receita com o FUNDEF. Por exemplo, segundo o parecer do TC sobre as contas estaduais de 2005 (MATO GROSSO. TCE, 2006), o total de impostos teria sido de R\$ 3,146 bilhões. Se tomarmos como referência os 35% dos impostos previstos pela Constituição Estadual prioritariamente para o ensino fundamental e o ensino médio, o montante vinculado à MDE seria de R\$ 1,101 bilhão. Como, segundo o parecer, a receita do governo estadual com o FUNDEF teria sido de cerca de R\$ 350 milhões em 2005, isso significa que os 60% do FUNDEF significam em torno de R\$ 212 milhões, menos de 20% do total de R\$ 1,101 bilhão vinculado à MDE. Mesmo se nos basearmos no percentual mínimo de 25%, adotado pelo governo estadual e aceito equivocadamente pelo TC ao longo de muitos anos, correspondentes a R\$ 786 milhões (25% de R\$ 3,146 bilhões), os R\$ 212 milhões equivaleriam a apenas 27% do total vinculado à MDE (R\$ 786 milhões). Este percentual, muito inferior aos 60%, mostra a fragilidade do FUNDEF (e também do FUNDEB) para qualquer proposta séria de valorização do magistério.

15.7 Despesa: empenhada, liquidada ou paga?

Outra diferença de interpretação refere-se aos valores considerados como aplicados no exercício. Seriam os empenhados ou os pagos? Segundo a técnica Ana Duarte, há duas correntes no TC sobre essa questão: “uma desenvolvida pelo senhor presidente, onde as despesas empenhadas que ficarão em restos a pagar poderão ser consideradas como aplicadas na educação, desde que haja disponível financeiro para quitação dessas obrigações. [...] a outra corrente considera apenas a despesa efetivamente paga, não considerando o restos a pagar, mesmo que o município apresente disponível financeiro” (DUARTE. 1997, p. 68). O Inspetor Geral do TCE, Sr. Miguel Augusto Silva (MATO GROSSO. TCE, 1998a), em resposta à consulta que

formulamos ao TCE em 1998, informou que o TC tem se baseado em despesas pagas, o que pude constatar em relatórios do TC sobre as contas estaduais de vários anos e também na resolução No. 1, de 1998.

Este procedimento de se basear nas despesas pagas tem a virtude de combater manobras contábeis dos empenhos em restos a pagar que em exercício posterior são cancelados e, portanto, não são pagos, irregularidade essa cuja prática é reconhecida por conselheiros de dois TCs diferentes. José Gomes Graciosa, do TC do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, reconhece a manobra de emissão de ““empenhos frios”, para se atingir o percentual mínimo, que, no entanto, são anulados no exercício subsequente, através do cancelamento de restos a pagar” (GRACIOSA. 1999, p. 24). Flávio Régis Xavier de Moura e Castro, do TC de Minas Gerais e presidente da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil em 1998, por sua vez, explica que “Os Restos a pagar têm sido utilizados como artifício para cumprimento de dispositivos constitucionais, como é o caso dos 25% na manutenção e desenvolvimento do ensino, promovendo o cancelamento das inscrições no exercício seguinte” (CASTRO. 1999, p. 18).

Entretanto, o TC de Mato Grosso distorce o montante pago ao incluir os restos a pagar de exercícios anteriores. Em 1998, 1999 e 2000, por exemplo, foram aceitos pelo TC, respectivamente, os seguintes restos a pagar: R\$ 23 milhões, R\$ 33,2 milhões e R\$ 7,8 milhões. Contraditoriamente, no caso do FUNDEF, o TC, pelo menos nas contas estaduais de 1998, não aceitou que a sua receita de 1998 financiasse despesas de exercício anterior, citando manual de orientação do MEC que teria determinado que “os critérios e limites estabelecidos pela legislação, com relação ao uso dos recursos do FUNDEF (e da educação em geral), devem ser observados e cumpridos tomando-se como referência cada exercício” (MATO GROSSO. TCE. 1999b, p. 108). Segundo o seu parecer, R\$ 11,9 milhões do FUNDEF teriam sido utilizados em 1998 para quitar dívidas de exercício anterior.

15.8 Conclusões

Este estudo dos procedimentos do TC para a contabilização da receita e despesa vinculada à MDE permitiu apontar algumas conclusões com impacto negativo no financiamento da educação. Antes de mais nada, cabe ressaltar que a qualidade da análise foi prejudicada pelo pouco detalhamento da documentação, que, mesmo com esta limitação, foi suficiente para identificar algumas fragilidades dos procedimentos do TC. Se ela detalhasse as despesas que considerou de MDE, provavelmente algumas seriam excluídas do legalmente permitido pela LDB. Por exemplo, não esclarece se as despesas com merenda escolar foram contabilizadas dentro do percentual mínimo dos impostos, contabilização não permitida pela LDB. De qualquer maneira, a documentação mostra que o TC adotou interpretações oscilantes ao longo do tempo. Num momento considerou que o percentual mínimo que o governo estadual deveria aplicar era o fixado na Constituição Estadual (35%), não os 25% da CF. Posteriormente, passou a aceitar, com base em critérios que desconheço, os 25% da CF. Outra oscilação pode ser observada na definição dos componentes da base de cálculo do percentual mínimo. Em ofício a mim dirigido em 1998, o TC afirmou não contabilizar as receitas extras como as de convênios e salário-educação na base de cálculo do percentual mínimo, porém alguns de seus relatórios contabilizaram tais receitas dentro do mínimo, quando, na verdade, constituem acréscimos ao mínimo. O surpreendente foi constatar a aceitação pelo TC, a partir de consulta formulada pela Secretaria Estadual de Fazenda, que desde 2004 o imposto de renda dos servidores estaduais e municipais não seria classificado como imposto e, portanto, não entraria na base de cálculo dos impostos. Na classificação das despesas em MDE, a principal polêmica, relativa ao pagamento dos inativos com o percentual mínimo, não teve uma interpretação uniforme do TC, que ora aceitou, ora rejeitou tal pagamento com o percentual mínimo. Na questão das renúncias fiscais, que correspondem a centenas de milhões de reais, o governo estadual e o TC não cumpriram a Constituição Estadual, que estipula que elas não podem ser subtraídas do montante sobre o qual incide o percentual mínimo vinculado à educação. Outro equívoco do TC foi contabilizar, como gastos do exercício, restos a pagar de exercícios anteriores. É um equívoco porque tais despesas pertencem a exercícios anteriores, mesmo porque suas fontes também a eles pertencem. Em síntese, em consequência destes procedimentos equivocados dos governos estaduais e provavelmente dos municipais e sua aceitação pelo Tribunal de Contas, é possível estimar em centenas de milhões de reais o prejuízo anual para a educação pública estadual e municipal no Mato Grosso. Por último, vale a pena indagar sobre a eficácia do Tribunal de Contas para obrigar o

governo estadual a cumprir a lei. Afinal, o governo estadual não parece ter sofrido nenhuma punição, a não ser uma ou outra ressalva do TC, embora tenha continuado praticando as mesmas irregularidades, como a não aplicação de 15% de todos os impostos no ensino fundamental e de 60% do FUNDEF na remuneração do magistério, o uso de recursos do FUNDEF para pagar despesas de exercício anterior, ou de pagamento dos inativos com uma parte do percentual mínimo vinculado à MDE.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Liminar sobre a ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) 282-1, movida pelo governo estadual de Mato Grosso sobre vários artigos da Constituição Estadual). Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em nov. 2006.

CASTRO, Flávio Régis de Moura e (conselheiro do TCE-MG). A responsabilidade fiscal e a atuação dos Tribunais de Contas no Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 93, agosto 99 (texto de palestra proferida no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999).

DUARTE, Ana Maria de Moraes. Aspectos Contábeis Privado/Público. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 13, 1997.

GRACIOSA, José Gomes (conselheiro do TCE do Rio de Janeiro). *FUNDEF*. Rio de Janeiro: Tribunal de Contas do Estado, junho 1999.

MATO GROSSO. *Constituição Estadual do Mato Grosso*. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br>>. Acesso em: mar. 2006a.

MATO GROSSO. Secretaria Estadual de Fazenda. *Processo No. 21.953/3/04*. Consulta ao TCE sobre a classificação do imposto de renda dos servidores como imposto ou registro contábil. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/index2.php?p=decisoes&a=decisoes.php&ids=3732>. Acesso em: 2 nov. 2006b.

MATO GROSSO. TCE. *Acórdão No. 1.098/04*, de 3/11/04. Decisão sobre consulta formulada pela Secretaria Estadual de Fazenda sobre a classificação do imposto de renda dos servidores como imposto ou registro contábil. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/index2.php?p=decisoes&a=decisoes.php&ids=3732>. Acesso em: 2 nov. 2006.

MATO GROSSO. TCE. *Ofício 2.142*, de 31/3/98, do Presidente do TCE, Sr. Djalma Metello Duarte Caldas, acompanhada da resposta do Inspetor Geral Miguel Augusto A. Silva. Cuiabá à consulta por mim formulada ao TCE. Cuiabá, 1998a.

MATO GROSSO. TCE. *Relatório do TCE sobre as contas estaduais de 2004*. Cuiabá. Disponível em <www.tce.mt.gov.br>. Acesso em: nov. 2006.

MATO GROSSO. TCE. *Relatório do TCE sobre as contas estaduais de 2005*. Cuiabá. Disponível em <www.tce.mt.gov.br>. Acesso em: nov. 2006.

MATO GROSSO. TCE. *Resolução No. 1*, de 12/8/1998. Institui mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da Constituição Federal, conforme disposto no artigo 11 da Lei No. 9.424/96. Cuiabá, 1998c.

MATO GROSSO. TCE. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 14, 1998b (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1996).

MATO GROSSO. TCE. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 18, outubro de 2000 (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1999).

MATO GROSSO. TCE. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 15, 1999a (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1997).

MATO GROSSO. TCE. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 17, 1999b (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1998).

MATO GROSSO. TCE. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 20/21/22, jul. 2001/jan. 2003 (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 2000 e 2001).

RODRIGUES, Rosana Kassar do Valle. Novas diretrizes e bases para a educação nacional. Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, n. 16, jul./dez. 1998.

VIEIRA, Edmar. Gestor governamental da Secretaria Estadual de Planejamento. Comunicação sobre renúncias fiscais do governo estadual do Mato Grosso. 2006 (Comunicação eletrônica).

16. O TRIBUNAL DE CONTAS DO MATO GROSSO DO SUL

O estudo se baseou no material indicado nas referências bibliográficas específicas (instruções normativas e relatórios de contas estaduais) e também na Ação de Inconstitucionalidade da Lei estadual do Rateio impetrada pelo Ministério Público Federal do Estado do Mato Grosso do Sul. Infelizmente, foi prejudicado pela indisponibilidade atual dos relatórios do TCE sobre contas estaduais e municipais e também pelo fato de o TCE não ter respondido ao meu pedido de informações e documentos. Os relatórios que analisei foram acessados em agosto de 2009 porém não estão mais disponíveis no sítio do TCE (www.tce.ms.gov.br).

O primeiro documento que analisei é a Instrução Normativa 4/95. Ela tem a virtude de mandar registrar convênios em separado das receitas de impostos (o que evita que os recursos de convênios paguem as despesas que deveriam ser pagas com o percentual mínimo dos impostos) e de distinguir despesas em MDE (definida pelos artigos 70 e 71 da LDB) e na função Educação e Cultura, definida pela Lei Federal 4320, que normatiza a elaboração de orçamento público. Entretanto, omite a Constituição Federal de 1988 ao listar a legislação que disciplina as despesas em MDE. A consequência foi que a IN 4/95 permitiu, com base na Lei Federal 7.348/85, a merenda escolar ser considerada como despesa de MDE, contrariando a CF de 1988, que estipula que a merenda será paga com contribuições sociais (por exemplo, o salário-educação) e outros recursos orçamentários, o que subentende-se recursos fora do percentual mínimo dos impostos. A propósito da classificação da merenda como MDE, o TCE adotou interpretação muito peculiar, pois estipulou que ela será considerada como MDE se os recursos forem do município, porém não se eles forem transferidos pelo governo estadual ou federal às prefeituras.

Outro equívoco da IN 4/95 foi considerar, com base na CF de 1988, que “atividades universitárias de pesquisa e extensão” serão consideradas despesas de MDE no caso de municípios, cuja atuação prioritária, no entanto, era na pré-escola e no ensino fundamental, no texto original (não o atual) da CF de 1988. Portanto, não fazia sentido considerar tais atividades como MDE no caso de municípios. A IN 4/95 também acrescentou um inciso à definição de MDE não previsto na legislação por ela citada, que é a de que a “complementação de pessoal para a rede estadual, enquanto necessário”.

Por fim, a IN 4/95 demonstrou atenção para o artifício de governos cancelarem restos a pagar no exercício seguinte, pois previu que tais valores deverão ser acrescidos ao total a pagar.

O segundo documento é a IN 8/97, que não continha nada de especial, sendo cópia de boa parte do capítulo de recursos financeiros da LDB, porém omitiu aspectos importantes deste capítulo.

A terceira instrução é a IN 13/99, que continha alguns erros. Um foi prever relação de bolsas de estudo em escolas com recursos do Fundef, o que não está previsto pela Lei 9.424, que regulamentou o Fundef. O seu Anexo XI, por sua vez, errou ao prever que 80% dos 25% dos impostos deveriam ser aplicados no ensino fundamental, quando o certo, com base na EC 14, seria no mínimo 60%. Errou também ao estipular que 15% do percentual vinculado ao ensino fundamental (80% dos 25%, segundo a tabela) seriam retidos no Fundef, quando o certo era 15% de alguns impostos (ICMS, FPM, IPI-exportação, e compensação financeira prevista na Lei Complementar No. 87/96). Outra falha foi se referir ora a professores, ora a profissionais do magistério, como os beneficiáveis com o percentual mínimo de 60% do Fundef. Esta inconsistência do TC se manifestou também no relatório sobre as contas de 2006 (item 15.5).

Quanto aos inativos, nenhuma instrução menciona se eles foram considerados no cálculo dos gastos classificados de MDE. No entanto, no relatório das contas de 2006 o TCE exclui dos gastos em MDE R\$ 5 milhões do FUNDEF utilizados no pagamento de pensões, porém não menciona os aposentados.

Quanto aos relatórios consultados, eles registram um problema muito comum das prestações de contas e também dos próprios relatórios, que é a falta de detalhamento dos dados. Os dois relatórios (das contas de 2006 e 2008) registram a falta de detalhamento de recursos recebidos do FUNDEF e do FUNDEB, o “que impossibilitou a verificação do saldo proveniente do exercício anterior, a efetiva aplicação, e o saldo que se transfere para o exercício seguinte”, segundo o TCE.

No relatório sobre as contas de 2006 três aspectos chamam atenção. Um é que várias despesas aceitas como MDE pelo TCE foram realizadas por outros órgãos aparentemente sem nenhuma ligação com educação, como a Secretaria da Juventude,

Esporte e Lazer (R\$ 4 milhões), Agência Estadual de Gestão e Empreendimentos (R\$ 4,6 milhões), Secretaria de Trabalho, Assistência e Economia Solidária (R\$ 23 milhões), entre outros. Outra despesa peculiar (de quase R\$ 40 milhões) lançada como MDE foi a originária do Fundo de Investimentos Sociais, que seriam “recursos provenientes de contribuições e doações da iniciativa privada, da arrecadação indireta, ou com receita do FIS, comprovadamente aplicados em programas específicos na área da saúde e da educação”. Tal inclusão como MDE seria “decorrência da consulta formulada a esta Corte de Contas, pela Secretaria de Estado de Receita e Controle, conforme Processo TC/MS 11067/2001, que originou o Parecer “C” nº 00/0040/2001”. O TCE parece se esquecer que a base de cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE é formada por impostos apenas, não por contribuições e doações, que, se existentes, são acréscimos ao percentual mínimo, não parte dele.

Outra peculiaridade e sem nenhum fundamento constitucional foi considerar, com base na Lei Estadual No. 2.261/2001 (conhecida como Lei do Rateio), que “despesas com a manutenção dos serviços de arrecadação, suporte técnico, administrativo e gestão do “aparelho” do Estado” sejam consideradas de MDE. Tal Lei prevê que “O Poder Executivo adotará, a partir do exercício de 2001, sistema de rateio de despesas e apropriação de custos entre órgãos da administração direta, autarquias e fundações, para fins de serviços de arrecadação, administrativos e de gestão por órgãos centralizados de atividade de arrecadação, suporte técnico, administrativo e gestão do aparelho do Estado, na proporção dos usos de recursos nas atividades-fins”. Em outras palavras, o governo estadual, tendo se precavido antes mediante consulta ao TCE, considerou em 2006 como MDE R\$ 123 milhões relativos a “custos provenientes da atividade arrecadadora do Governo Estadual, bem como os demais gastos realizados com esta finalidade”. O relatório do TCE concordou com este procedimento em 2006, porém o relatório sobre as contas de 2008 (quando este dispêndio subiu para R\$ 146 milhões) apontou a ilegalidade desta inclusão: “A lei do rateio é um artifício ilegal que esta Corte de Contas não deve acolher, posto que retira recursos que deveriam ser aplicados na educação”. O relator recomenda a exclusão dos R\$ 146 milhões por contrariar frontalmente o artigo 71 da Lei 9.394, e a lei estadual “não pode receber guarida sustentável, visto que a Lei Federal No. 9.394/96 é de caráter nacional, portanto, há um conflito de leis e, no caso, a nacional prevalece sobre a estadual”. Segundo Fernandes & Oliveira (2011, p. 8), a educação teria perdido R\$ 619 milhões com a Lei do Rateio de 2001 a 2006.

Bem antes disso, o Ministério Público Federal do Mato Grosso do Sul havia impetrado Representação de Inconstitucionalidade contra esta lei. O autor da ação, Procurador Alexandre Gavronski, afirma que a lei estadual é inconstitucional porque se apropria dos recursos mínimos (da saúde e da educação) para custeio administrativo e operacional do Estado (Procuradoria Geral, Secretaria de Governo, etc.) e porque realiza “transposição, remanejamento e transferências orçamentárias de recursos de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa específica”. Registra também que o TCE, na análise das contas de 2002, teria apontado a irregularidade do governo estadual de incluir R\$ 58 milhões com base na Lei do Rateio, a qual não teria “guarida sustentável, visto que a Lei 9.394/96 é de caráter nacional”. Com a exclusão dos R\$ 58 milhões, o governo teria aplicado menos do percentual mínimo em 2002. Até o início de abril de 2013 não consegui descobrir se tal lei estadual foi julgada inconstitucional e como o governo estadual vem contabilizando os gastos.

Referências bibliográficas específicas

FERNANDES, Maria Dilnéia Espíndola & OLIVEIRA, Regina Tereza Cestari de. O Fundef no Estado de Mato Grosso do Sul: Balanço da política de financiamento para o ensino fundamental (1998 a 2006). *Fineduca*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 2011.

MATO GROSSO DO SUL. Lei Estadual No. 2.261 (Lei do “rateio), de 16/7/01. Disciplina sistema de rateio de despesas e apropriação de custos entre órgãos da administração direta, autarquias e fundações, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Mato Grosso do Sul*, Campo Grande, no. 5.551, de 17/7/2001.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Instrução Normativa No. 13, de 24/3/99. Estabelece normas e procedimentos a serem observados pelo Estado e Municípios de Mato Grosso do Sul no cumprimento do artigo 212 da Constituição Federal e regras introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 14/96 e pelas leis federais nos. 9.424/96 e 9.394/96. Campo Grande, MS. Disponível em: www.tce.ms.gov.br. Acesso em: 14 ago. 2009.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Instrução Normativa No. 4, de 20/9/95. Dispõe sobre a aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino. Campo Grande, MS. Disponível em: www.tce.ms.gov.br. Acesso em: 14 ago. 2009.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Instrução Normativa No. 8, de 20/8/97. Estabelece normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios, no cumprimento ao disposto nos artigos 205 a 214 da Constituição Federal, Emendas Constitucionais n°s 11 e 14/96, e especificamente as da Lei Federal n° 9.394, de 20/12/96, de modo a possibilitar o exercício da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial através de controle externo. Campo Grande, MS. Disponível em: www.tce.ms.gov.br. Acesso em: 14 ago. 2009.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Relatório analítico e parecer prévio. Contas anuais do Governo do Estado do Mato Grosso do Sul relativas ao exercício financeiro de 2006. Campo Grande, MS. Disponível em: www.tce.ms.gov.br. Acesso em: 14 ago. 2009.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Relatório analítico e parecer prévio. Contas anuais do Governo do Estado do Mato Grosso do Sul relativas ao exercício financeiro de 2008. Campo Grande, MS. Disponível em: www.tce.ms.gov.br. Acesso em: 14 ago. 2009.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Procuradoria da República no Estado de Mato Grosso do Sul. Representação de Inconstitucionalidade movida pelo promotor Alexandre Amaral Gavronski contra a Lei Estadual do Mato Grosso do Sul No. 2.261, de 16/7/01.

17. O TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS*

17.1 Introdução

O estudo se baseia em instruções normativas (INs) do TC, em alguns de seus pareceres específicos sobre as receitas e despesas em educação e em seus relatórios sobre contas do governo estadual. O TC editou um grande número de instruções normativas, sobretudo depois da implantação obrigatória do Fundef (em 1998), oscilando em suas interpretações e cometendo vários equívocos e omissões. Não comentamos o teor das INs 10, de 2003, e 2, de 2005, porque elas não modificaram significativamente as anteriores. Um fato que chama atenção é que, embora as instruções pretendam se referir ao Estado em suas ementas, não contêm tabelas para o cálculo das receitas e despesas estaduais, mas apenas para as municipais. Outro fato que chama atenção é que, no exame destas contas estaduais, o TC não siga os anexos (formulários) de suas instruções, optando, embora apenas *parcialmente*, pelas tabelas que acompanham as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em seus manuais para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREOs) dos governos.

A dificuldade para a análise dos dados é indicada no relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS. TCE, 2007c), no item "Recomendações e determinações do exercício anterior", apontando a ausência de registros dos dados no demonstrativo das receitas e despesas com MDE (Manutenção e Desenvolvimento do Ensino) em 2005, o que, segundo o relator, distorceria a análise e a consistência dos resultados.

Outros exemplos confirmam esta dificuldade de análise dos dados. Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS. TCE, 2007c, item 4.4.1.2.5) registra um total de R\$ 312 milhões em subvenções e auxílios a instituições privadas "sem fins lucrativos" (as aspas são nossas) transferidos pela Secretaria de Educação, porém as tabelas 114 (subfunção do ensino fundamental) e 119 (subfunção do ensino médio) registram bem menos: R\$ 211,3 milhões, sendo R\$ 66,9 milhões em auxílios e R\$ 66,9 milhões em subvenções sociais, no ensino fundamental, e R\$ 9 milhões, em auxílios, e R\$ 11,7 milhões em subvenções, no ensino médio. Em outras palavras, há uma diferença de R\$ 100 milhões entre os R\$ 312 milhões que teriam sido transferidos pela Secretaria de Educação e os R\$ 211,3 milhões registrados na mesma rubrica nas subfunções ensino fundamental e ensino médio.

Outro exemplo é a despesa. Segundo a tabela 112 do relatório das contas de 2006 (MINAS GERAIS. TCE, 2007c), a despesa na função Educação teria sido de R\$ 3,625 bilhões. Já a tabela 108 registra dispêndio de R\$ 4,968 bilhões. Por último, a tabela 110 registra R\$ 5,018 bilhões de despesa liquidada. Em síntese, os dados são muito discrepantes e o TC não explica tal discrepância. A comparação entre os dados indicados pelos governos no SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação), e os registrados pelo TC em seus relatórios também apontam discrepâncias. Por exemplo, em 2007, segundo os dados lançados pela prefeitura de Belo Horizonte no SIOPE, o percentual aplicado teria sido de 29%, ao passo que a página do TC aponta o percentual de 25,24%.

17.2 A contabilização da receita

Na contabilização da receita, a Instrução Normativa 2/97 (MINAS GERAIS. TCE, 1997a) mandou incluir na base de cálculo do percentual mínimo quase todas as receitas de impostos arrecadados pelos municípios ou a eles transferidos pelos governos federal e estadual, porém não as (a) multas e juros de mora dos impostos nem a (b) dívida ativa dos impostos (DAI) e (c) suas multas e juros de mora, o que só veio a acontecer, parcialmente, na IN 2 (MINAS GERAIS. TCE, 2002), que, no entanto, só mencionou multas e juros de mora de impostos. A IN 8 (MINAS GERAIS. TCE, 2004a), por sua vez, incluiu (a) e (b), porém não as multas e juros de mora da DAI, só incluídas na IN 3 (MINAS GERAIS. TCE, 2007a). As INs seguintes - 6 (MINAS GERAIS. TCE, 2007b) e 13 (MINAS GERAIS. TCE, 2008) - contabilizaram corretamente todas as receitas (a), (b) e (c). As INs 2/97 e 1/98

* Uma primeira versão deste texto foi publicada em *Educação em Foco* (da Fac. de Educação da Univ. Federal de Juiz de Fora) em 2001. Uma versão ampliada foi publicada em *Cadernos de Pesquisa* (da Fundação Carlos Chagas) em 2013.

(MINAS GERAIS. TCE, 1998) também não incluíram a compensação financeira prevista na Lei Complementar LC 87/96 (conhecida como Lei Kandir, ou de desoneração do ICMS das exportações) na base de cálculo dos 25%, omissão corrigida a partir da IN 2/02. No seu relatório sobre as contas estaduais de 2003 (MINAS GERAIS. TCE, 2004b), o TC registra que o governo estadual não vinha contabilizando as multas e juros de impostos, bem como a dívida ativa com seus juros e multas na base de cálculo.

Outro equívoco das instruções é que em nenhum momento preveem a contabilização das receitas adicionais ao mínimo, como o salário-educação, convênios, operações de crédito para a educação, etc. Na falta deste controle, tais receitas adicionais podem ter sido empregadas para financiar gastos que só poderiam ser pagos com os 25% dos impostos. É estranho que o TC não tenha tido esta preocupação porque a Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef (CARTA, 1999), que pretendeu padronizar a contabilização de receitas e despesas vinculadas à MDE e foi subscrita por representante do TC de Minas Gerais, foi acompanhada de uma tabela prevendo, não só a contabilização da receita de impostos vinculados à educação, a contribuição e receita com o Fundef, mas também as receitas adicionais, como convênios e salário-educação. Também o manual da STN para a elaboração do RREO (relatório resumido da execução orçamentária) previa, a partir da segunda edição (BRASIL. STN, 2002), o registro das receitas e despesas adicionais, ou seja, fora dos 25%. É verdade que, pelo menos no caso das contas estaduais, o TC esteve atento para tais receitas, como demonstram os seus relatórios sobre as contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 (MINAS GERAIS. TCE, 2004b, 2007c, 2009).

Outro equívoco das INs 2/97 e 1/98 foi, na contabilização da receita do Fundef, a omissão da receita com o FPE (Fundo de Participação do Estado) e a compensação financeira prevista na LC 87/96, mencionando apenas 3 dos impostos (ICMS, FPM e IPI - o correto é IPI-exportação) que os municípios contribuíram para o Fundef. A partir da IN 2/02 a receita dos impostos do Fundef passou a ser designada como transferências multigovernamentais, seguindo orientação do manual da STN para a elaboração do RREO, corrigindo, assim, aquela omissão. Os anexos das INs 2/97 e 1/98, por sua vez, equivocaram-se ao designar o rendimento financeiro com a receita do Fundef como rentabilidade, quando o correto é receita das aplicações financeiras do Fundef, equívoco corrigido nas INs posteriores.

Um equívoco no texto de todas as Instruções (desde a 2, de 1997, até a 13, de 2008), na definição dos impostos que compõem tanto o FUNDEF quanto o FUNDEB, foi não fazer a distinção entre a receita com o ICMS (arrecadado pelo Estado) e a transferência federal da compensação financeira prevista na LC 87/96 (relativa à desoneração do ICMS das exportações). Ora, são duas receitas diferentes e não cabe confundi-las, tanto que as tabelas das Instruções (a partir da IN 2/02) reconhecem a diferença. Esta confusão se manifesta na seguinte formulação, que aparentemente pretendeu englobar estas receitas numa só: o Fundef é composto de 15% da

"parcela do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - devida ao Estado e aos Municípios, *incluída* na base de cálculo do valor correspondente ao montante de recursos financeiros transferidos, em moeda, pela União ao Estado e Municípios a título de compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, bem como de outras compensações da mesma natureza que vierem a ser instituídas" (grifo nosso).

É verdade que o parágrafo 2º do art. 1º da Lei 9.424, que regulamentou o FUNDEF, mandou incluir na base de cálculo do ICMS esta transferência federal, o que nos parece um equívoco da legislação, pelo simples fato de o ICMS ser dividido entre o governo estadual e as prefeituras, enquanto a transferência da compensação financeira prevista na LC 87/96 é feita diretamente pelo governo federal a Estados, Distrito Federal e municípios. O equívoco fica adicionalmente evidenciado no fato de as tabelas dos manuais da STN registrarem tais receitas separadamente, não incluindo a transferência da LC 87/96 no ICMS, conforme a orientação equivocada do § 2º do art. 1º da Lei 9.424. A distinção entre estas receitas fica clara no inciso I do art. 8º da Lei 9.424, que separa o ICMS e a compensação financeira.

Uma receita nunca contabilizada nas instruções normativas do TC e tampouco nos relatórios das contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 é a oriunda dos rendimentos financeiros com todas (não só o Fundef ou o Fundeb) as receitas vinculadas à educação, ou seja, com os 25% dos impostos e as receitas adicionais aos 25% (o salário-educação, convênios, transferências do

FNDE etc). Essa orientação de contabilização consta do manual do SIOPE, do FNDE, e é um instrumento de manutenção dos valores reais vinculados à educação. No caso do governo estadual, esta receita não deve ser desprezível. Infelizmente, os relatórios do TC não esclarecem a origem da receita patrimonial de valores mobiliários (a rubrica que abrange estes e outros rendimentos).

17.3 A contabilização das despesas de MDE

Provavelmente o principal problema na identificação de tais despesas seja o fato de o TC não verificar com rigor se elas correspondem realmente à MDE, com base no previsto no art. 70 da LDB e mesmo na definição *variável* dada em suas instruções. Por exemplo, o item 4.4.1.2.5 do relatório das contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS. TCE, 2007c) revela que a Secretaria de Educação teria destinado R\$ 312 milhões em subvenções e auxílios a instituições privadas sem fins lucrativos, o maior volume de todos os órgãos estaduais, que totalizou R\$ 862 milhões. Dentre as fontes de recursos que cobriram tais subvenções e auxílios em 2006, sobressaem a cota estadual do salário-educação e o Fundef. Este mesmo relatório registra que este valor teria sido também bastante significativo em anos anteriores. Em 2003 (MINAS GERAIS. TCE, 2004b), tais subvenções e auxílios teriam totalizado R\$ 140 milhões, a metade paga pelo salário-educação. É estranho que o relatório do TC se limite a registrar tais dados sem manifestar surpresa com volume tão grande de recursos e se perguntar/investigar se tais instituições são realmente sem fins lucrativos. O relatório parece fazer vista grossa para o fato de que o salário-educação e o Fundef só podiam legalmente ser utilizados no ensino fundamental *público*, não destinados a tais instituições privadas "sem fins lucrativos", que não se enquadram na definição legal de MDE.

A definição de despesas em MDE variou ao longo das instruções, não seguindo necessariamente o previsto na Constituição Federal, na LDB ou no parecer n. 26 do Conselho Nacional de Educação. Por exemplo, as duas instruções de 1991 (MINAS GERAIS. TCE, 1991a e 1991b), aparentemente as primeiras desde a Lei 7.348 e a CF de 1988, mudaram em poucos meses o significado de MDE. Enquanto a n. 2, de fevereiro, não considerava gasto em alimentação e assistência à saúde como MDE, a n. 4 fez o contrário, incluindo em MDE a merenda escolar, a assistência médica, como médicos, dentistas, enfermeiros, instrumental, medicamentos, "não computados os provenientes de contribuições sociais ou repasses da União e do Estado." A última frase não é muito clara e aparentemente quer dizer que tais contribuições ou repasses não seriam considerados no pagamento dessas despesas com o educando, ou, em outras palavras, tais despesas só seriam classificadas como MDE se pagas com 25% dos impostos, o que é uma formulação muito anômala, tanto que a LDB excluiu de MDE tais despesas, que deveriam ser pagas com recursos fora dos 25% dos impostos. O equívoco do TC foi reconhecido pelo art. 15 da sua IN 2/97 (MINAS GERAIS. TCE, 1997a), que restabeleceu a validade dos incisos 8 e 9 da Instrução 2/91.

A partir da IN 2/97 tais despesas não foram consideradas como MDE pelo TC, obviamente porque a LDB é muito explícita quanto a isso, o que não significa necessariamente que o TC tenha verificado a inclusão de tais despesas em MDE pelos governos. Os relatórios do TC sobre as contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 (MINAS GERAIS. TCE, 2004b, 2007c e 2009) não deixam claro se isso foi feito. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 2006 registra a despesa de R\$ 81 milhões em alimentação escolar, provavelmente incluída nas despesas de MDE. Vale lembrar que o TC, em 1997 (MINAS GERAIS. TCE, 1997c), em resposta à consulta da prefeitura de Catas Altas, considerou que elas poderiam ser incluídas em 1997 porque a LDB foi sancionada no final de dezembro de 1996, quando os orçamentos já estavam prontos, e porque ela fixava um ano para os municípios se adaptarem às suas determinações.

Outro exemplo de oscilação é a destinação do mínimo de 60% do Fundef. Enquanto a IN 2/97 (art. 9º) determinava que os beneficiários seriam os profissionais do magistério no ensino fundamental, o seu anexo III (relativo aos gastos do Fundef) reservou o percentual para uma categoria mais ampla, constituída pelo "pessoal em efetivo exercício", que abrangeria até os inativos da educação, o que é contraditório, uma vez que os inativos não estão mais em efetivo exercício. A IN 1 (MINAS GERAIS. TCE, 1998), por sua vez, baseando-se na EC 14, restringiu os 60% aos professores em efetivo exercício no ensino fundamental no Anexo III, porém não fez a mesma modificação no Art. 9º (que se refere aos profissionais do magistério), de

modo que a instrução continuou contraditória. Já a IN 1/99 (MINAS GERAIS. TCE, 1999) voltou atrás e restabeleceu a destinação mínima de 60% para os profissionais do magistério no Anexo III, conservando, no entanto, o equívoco de permissão de uso dos recursos do Fundef para pagar inativos e pensionistas, contido no anexo III das INs 2/97 e 1/98.

Esta incongruência de classificação do pagamento dos inativos em MDE fica clara quando se observa que o anexo IV (demonstrativo da aplicação trimestral dos recursos) da IN 2/97 definia que as despesas seriam as estipuladas no art. 70 da LDB, que não menciona inativos. Este equívoco não é mencionado nas INs posteriores, o que não significa que o TC tenha excluído tais despesas. Por exemplo, em 19/11/03, o TC, através do aviso n. 1 (MINAS GERAIS. TCE, 2003b), deliberou que tais despesas seriam incluídas no percentual apurado em MDE até o TC tomar "decisão definitiva acerca da matéria, que se dará mediante estudo elaborado por comissão específica" (MINAS GERAIS. TCE, 2003b). O curioso é que, em setembro de 1997 (6 anos antes!), o conselheiro Simão Pedro Toledo, do TC, em resposta à consulta 450921, formulada pelo presidente da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paraibuna, considerou que "o pessoal inativo deve ser pago com os recursos previdenciários do Município, não podendo ser incluídas essas despesas na MDE" (MINAS GERAIS. TCE, 1997b), o que mostra a falta de uniformidade de interpretação entre os conselheiros do TC.

Outro equívoco na definição de MDE pelo TC foi o parágrafo único do art. 5 da IN 2/97 (não repetido nas INs posteriores), que estipulava que 60% dos gastos em docentes e profissionais da educação e dos inativos deveriam ser destinados aos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental público. Ora, os 60% tinham como referência a receita do Fundef, não os gastos com o total de docentes e profissionais da educação, inclusive os inativos.

Na destinação de pelo menos 60% do Fundef para a remuneração dos profissionais do magistério, a IN 2/97 fez uma ressalva curiosa: "observando-se os limites das despesas com o funcionalismo público fixados pela Lei Complementar Federal 82, de 27/3/95". A IN 2/02 e instruções posteriores fizeram restrição parecida, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), estipulando que os 60% do Fundef e Fundeb deveriam observar "os limites de despesas com pessoal fixados pela LC 101/00". Ou seja, a prioridade, segundo o TC, é o cumprimento destas Leis Complementares, não os 60% do Fundef ou do Fundeb, o que não faz sentido, uma vez que o Fundef e o Fundeb foram criados por Emenda Constitucional e, portanto, estavam/estão acima da Lei Complementar na hierarquia legislativa. Isso é confirmado pelo manual do Fundeb editado pelo MEC (BRASIL MEC, 2008), que esclarece que o

mínimo de 60% do Fundeb para fins de pagamento da remuneração do magistério emana da Constituição Federal, portanto fora do alcance de outro mandamento infraconstitucional que contenha regra distinta. A Lei de Responsabilidade Fiscal, ao estabelecer percentual máximo das receitas correntes líquidas para fins de cobertura dos gastos com pessoal, não estabelece mecanismo que comprometa o cumprimento definido em relação à utilização dos recursos do Fundeb. Trata-se de critérios legais, técnica e operacionalmente compatíveis, que devem ser rigorosamente observados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (item 7.2 do Manual).

Esta interpretação é confirmada pelo Parecer no. 1, de 2007, da Câmara de Educação Básica do Conselho Nacional de Educação, segundo o qual, se os gastos com pessoal excederem o percentual máximo fixado na Lei de Responsabilidade Fiscal, impõe-se reduzir os gastos do governo

com pessoal, mas nunca os gastos com o pessoal da educação se essa redução levar ao descumprimento da destinação mínima obrigatória para a manutenção e desenvolvimento do ensino público (art. 212, CF), respeitada a subvinculação mínima obrigatória destinada à valorização do magistério (inciso XII, art. 60 da ADCT)" (BRASIL. MEC. CNE, 2007).

A IN 8/04 (MINAS GERAIS. TCE, 2004a), por sua vez, com base na Lei Federal 10.845 (BRASIL, 2004), que criou o PAED - Programa de Complementação ao Atendimento Educacional Especializado às Pessoas Portadoras de Deficiência - permite que o percentual mínimo de 60% do Fundef contemple profissionais do magistério público mesmo "quando cedidos à APAE ou a outras entidades privadas sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos na modalidade de educação especial", além de apoio técnico e financeiro a tais entidades. Entretanto, a IN 8 se contradiz com o seu artigo que exclui subvenções a APAEs da definição de MDE e omite a exigência da Lei 10.845 de que a transferência de recursos financeiros a estas entidades seria condicionada à aprovação pelos Conselhos do Fundef. Um atenuante da IN 8, por outro lado, é que não foi tão privatizante

quanto a Lei 10.845, pois esta faculta aos Estados, Distrito Federal e Municípios, não só a cessão de professores e profissionais especializados, mas também de material didático e pedagógico, recursos para construções, reformas, ampliações e aquisição de equipamentos, transporte escolar, além de distorcer o sentido legal de MDE, ao considerar tais despesas como MDE, não previsto no art. 70 da LDB.

A omissão dos governos e/ou conivência com tais entidades privadas intensificaram-se com a Lei 11.494, que regulamentou o Fundeb, incluindo creches (até 2020) e pré-escolas (até 2011), além das de educação especial, desde que conveniadas com o Poder Público e atendam a uma série de requisitos, facilmente atendidos, uma vez que a fiscalização é sempre muito débil, quando não corrupta. Da mesma forma que a Lei 10.845, a 11.494 prevê que profissionais do magistério da rede pública cedidos a tais entidades serão considerados como se estivessem em efetivo exercício na rede pública. É verdade que tal dimensão privatista não constava da Emenda Constitucional do Fundeb (n. 53) nem da Medida Provisória 339, tendo sido incluída por deputados federais durante a tramitação desta Medida Provisória.

Um ponto positivo, pouco explicitado em instruções de TCs, é o que estipula ser o percentual mínimo o das Leis Orgânicas (LOs), se superior a 25%. Essa determinação é crucial porque há governos cujas Constituições estaduais ou LOs estipulam percentual superior a 25% que arguíram, com êxito, junto ao Supremo Tribunal Federal ou ao Tribunal Estadual de Justiça, a inconstitucionalidade do percentual superior a 25%, como fizeram, respectivamente, os do Estado do Rio de Janeiro, em 1993, na gestão de Brizola, e municipal do Rio de Janeiro, em 1999. Por isso, é positiva essa explicitação de que o percentual mínimo é o das LOs. Entretanto, os Anexos de todas as instruções só fazem referência aos 25%, o que pode induzir prefeitos a só se acharem obrigados a aplicar 25%, mesmo quando as LOs estabeleçam percentual superior. Contraditoriamente, o TC, com base em dados de sua página (www.tce.mg.gov.br), parece se basear apenas nos 25%, mesmo quando as LOs preveem percentual superior a 25%, conforme é o caso de Belo Horizonte e Coronel Fabriciano, que determinam 30% para a educação.

A propósito deste percentual mínimo, uma contradição em todas as INs é que elas destinam este percentual ao ensino público, porém admitem que recursos públicos sejam destinados a escolas confessionais, filantrópicas e comunitárias e a atividades universitárias de ensino e pesquisa, por exemplo. Esta contradição tem origem na própria LDB, que reserva o percentual mínimo ao ensino público (uma restrição ao art. 212 da CF, que não menciona ensino público mas apenas o ensino) e permite, com base na CF, a destinação de recursos públicos a tais escolas desde que atendam a uma série de requisitos legais, nem sempre cumpridos, até porque nunca ou raramente fiscalizados corretamente. Embora esta destinação seja legal, ela não se enquadra em MDE, uma vez que a LDB (art. 70) não é explícita quanto a isso, ou seja, não define que tal destinação seja classificável de MDE e, portanto, financiável com os 25% dos impostos. Em outras palavras, o governo não pode usar parte dos 25% dos impostos nestas escolas. Entretanto, o TC, tal como fizera no caso dos inativos na IN 2/97, tomou a liberdade de ampliar, a partir da IN 6/07 (MINAS GERAIS. TCE, 2007b), o conceito de MDE, incluindo o repasse a instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos conveniadas com o Poder Público, que oferecem a educação especial gratuita, "observadas as respectivas áreas de atuação prioritária [ou seja, educação infantil e ensino fundamental, no caso dos municípios, e ensino fundamental e ensino médio, no caso do Estado], desde que tenha autorização na Lei de Diretrizes Orçamentárias, dotação orçamentária específica, detalhada por programas, projetos ou atividades e prestação de contas, nos termos dos arts. 70 e 77 da Lei Federal n. 9.394/96 c/c art. 26 da LC n. 101/2000". Vale lembrar que este art. 77 permite a destinação de recursos públicos a tais escolas, porém a definição de MDE é dada unicamente pelo art. 70, que não classifica o repasse a tais escolas como MDE.

Entre os vários incisos classificáveis de MDE no art. 70 e, portanto, financiáveis com os 25% um são as bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas, que teve vários acréscimos nas instruções. A IN 2/97 (MINAS GERAIS. TCE, 1997a), por exemplo, acrescentou a esta formulação "preferencialmente direcionadas ao ensino fundamental e ao ensino médio". Já a IN 2/02 (MINAS GERAIS. TCE, 2002) estabeleceu que o município deve dar preferência a bolsas no ensino fundamental, e o Estado, no ensino médio, presumindo equivocadamente que o Estado não fosse responsável também pelo ensino fundamental. A IN 8 (MINAS GERAIS. TCE, 2004a), por sua vez, manteve a formulação da IN 2/02, mas acrescentou a ressalva: "desde que devidamente comprovada a inexistência de vagas na rede pública de ensino", o que pode ser interpretado como uma constatação

ou apenas suspeita pelo TC de que governos oferecessem bolsas (em troca de votos ou para sustentar escolas privadas?) nestas escolas, mesmo quando a pública tivesse vagas. As INs 3/07, 6/07 e 13/08 mantiveram a ressalva porém definiram que as bolsas oferecidas pelos municípios seriam em creche, pré-escola e ensino fundamental, enquanto as oferecidas pelo Estado seriam no ensino fundamental e médio. Vale lembrar que não encontramos tais acréscimos e ressalvas em nenhuma instrução de outros TCs. De qualquer maneira, um problema desta formulação é não deixar claro que tais bolsas, embora classificáveis de MDE, não podiam ser pagas com recursos do Fundef e do Fundeb, destinados exclusivamente ao ensino público. Em outras palavras, as instruções confundiram os gastos pagos por estes fundos (destinados exclusivamente ao ensino público) com os classificáveis de MDE (categoria mais ampla). É verdade que a Lei do Fundeb (a 11.494) prevê a distribuição de recursos do Fundeb a creches, pré-escolas e instituições de educação especial conveniadas com o Poder Público, ou seja, a instituições privadas, porém a Emenda 53 (do Fundeb), *superior* à lei, reserva o Fundeb apenas ao ensino público. Em outras palavras, a Lei 11.494 é inconstitucional neste aspecto. De qualquer modo, as Instruções Normativas, com base na LDB, estabelecem que a concessão de bolsas seria condicionada à comprovação de insuficiência de recursos por parte dos bolsistas e à inexistência de vagas na rede pública de domicílio do educando, condições muito provavelmente não verificadas pelo TC.

Outra formulação privatista, presente na IN 2/97 (e atenuada parcialmente a partir da IN 2/02), foi definir que as "atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público por intermédio, também, de bolsas de estudo". É privatista porque não define se estas atividades seriam públicas ou privadas, permitindo, pois, a destinação de recursos públicos a instituições privadas de ensino superior, sobretudo porque esta formulação consta do art. 213 (§ 2º) da CF de 1988, que prevê tal destinação, sem definir, no entanto, se as instituições seriam públicas ou privadas. É um equívoco porque, pela CF, os Municípios devem atuar prioritariamente na educação infantil e no ensino fundamental, e os Estados, no ensino fundamental e no ensino médio. Além disso, conforme o art. 11 da LDB, os Municípios só poderiam atuar em níveis superiores ao ensino fundamental (por exemplo, ensino médio e ensino superior), "depois de atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos 25% ou de percentuais superiores fixados pelas respectivas Leis Orgânicas", conforme reconhece o próprio TC, que acrescenta esta formulação a partir da IN 2/02. Mesmo com este acréscimo atenuante, as INs permaneceram contraditórias, pelo menos no caso dos municípios, porque as prefeituras só poderiam atuar no ensino superior depois de atendidas plenamente a educação infantil (o que ainda está longe de acontecer) e o ensino fundamental (responsabilidade compartilhada com o Estado).

A IN 8/04 acrescentou um inciso interessante (repetido nas INs 3/07, 6/07 e 13/08), único em instruções normativas de TCs, na definição do que não é MDE, excluindo despesas com "bens, serviços e contribuições cujos controles da Administração não permitam certificar que eles foram alocados ou se referem ao setor de educação (como combustível, manutenção da frota, contribuição previdenciária patronal)". Isso pode indicar que o TC detectou este tipo de burla nas contas da educação.

Uma exigência comum em todas as INs a partir de 1997 foi a de que os recursos da educação, uma vez arrecadados, fossem transferidos para o órgão responsável nos prazos fixados no art. 69 da LDB. Exigência pouco comum em INs de TCs, se cumprida pelos governantes evitaria que a Secretaria de Fazenda ou Finanças controlasse o dinheiro da educação e o utilizasse para fins não necessariamente vinculados à MDE.

A verificação trimestral dos valores aplicados e, se não correspondentes a 25%, sua correção e compensação no trimestre seguinte, conforme exigido pela LDB, está presente em todas as INs e não é comum em instruções normativas de TCs. Entretanto, as INs não esclarecem se tais valores serão os empenhados, os liquidados ou os pagos. Aparentemente, serão valores empenhados, pois nenhuma instrução, pelo menos no texto, faz referência clara a despesas liquidadas ou pagas. É verdade que o anexo IV da IN 2/02 (assim como as instruções posteriores - por exemplo, a 8/04, e a 3/07) determina que os valores da verificação trimestral sejam os pagos ("nos três primeiros trimestres, considerar os valores efetivamente pagos e no último trimestre considerar, também, as inscrições em restos a pagar para as quais haja correspondente disponibilidade de caixa"), porém o texto da IN 2/02 só menciona valores empenhados. A única referência a valores pagos no texto das instruções desde a IN 2/97 é a relativa ao Fundef. Esta exigência de aplicação do percentual mínimo no trimestre, se cumprida, diminuiria as perdas reais dos recursos vinculados à

MDE, tão frequentes em épocas de inflação alta, e seria fundamental porque os rendimentos financeiros obtidos com a receita de impostos nunca ou raramente são contabilizados na base de cálculo deste percentual mínimo.

Entretanto, se os valores forem os empenhados, esta exigência progressista perde sua força porque os empenhos não resultam necessariamente em gastos efetivos, podendo ser cancelados a qualquer momento por governantes. Essa manobra é conhecida dos Tribunais, conforme revelou o conselheiro Flávio Régis Xavier de Moura e Castro, do TCE-MG em 1998 e então presidente da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, em palestra proferida no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999. Explica ser conhecida a prática dos governantes lançarem em ‘restos a pagar’ empenhos que demonstram a aplicação do percentual mínimo mas que são cancelados no ano seguinte (CASTRO, 1999, p. 18).

A formulação do § 4º do Art. 1º da IN 2/97 (repetida em todas as INs posteriores), de vedar, no exercício seguinte, a compensação da diferença não aplicada no último trimestre do ano, apresenta problemas. Em primeiro lugar, esta proibição não consta do art. 69 da LDB, sendo acrescentado pelo TC, que, assim, se achou no direito de modificar a lei. Em segundo, contradiz um parágrafo da Lei 11.494 (transcrito em todas as instruções normativas editadas a partir da aprovação do Fundeb - por exemplo, o parágrafo 5º do art. 9 da IN 3/07) que permite que até 5% do FUNDEB sejam aplicados no trimestre do exercício seguinte. Em terceiro, muitos empenhos, quando não cancelados, são pagos só no exercício seguinte (conforme reconhece o próprio TC nos seus relatórios sobre as contas estaduais de 2003, 2006 e 2008), o que levanta o problema desta contabilização, não resolvido pelas INs 2/97 e 1/98. A IN 2/02, no parágrafo único do art. 6º, assim como o seu anexo IV, procurou, embora insatisfatoriamente, resolver isso definindo que somente as despesas inscritas em restos a pagar com disponibilidade de caixa seriam consideradas na apuração dos gastos em MDE. Ora, os restos a pagar podem incluir tanto os empenhados porém não liquidados quanto os já liquidados, estes últimos os únicos com garantia de pagamento futuro, ao contrário dos apenas empenhados, mesmo que haja disponibilidade de caixa para pagamento dos dois. A formulação foi alterada a partir da IN 3/07 (art. 7º), que, na apuração dos gastos em MDE, excluiu os restos a pagar processados e não processados sem a correspondente disponibilidade de caixa. Entretanto, o seu anexo IV não repete esta distinção, repetindo o mesmo texto das INs 2/02 e 08/04, considerando apenas restos a pagar com disponibilidade de caixa.

A propósito da aplicação trimestral, os anexos das instruções são omissos ou falhos. Por exemplo, o anexo IV das INs 2/97 e 1/98 pretende apresentar um quadro demonstrativo dos gastos em MDE baseado aparentemente apenas no percentual mínimo dos impostos e transferências, não computando o possível ganho com o Fundef (quando a prefeitura recebeu mais do que contribuiu), os rendimentos com o Fundef (previstos no Anexo II), e outras adicionais ao mínimo, como as de convênios e salário-educação. O TC poderia alegar que tomou como referência apenas o percentual mínimo dos impostos porque é o que está previsto no art. 69 da LDB, nele incluindo só a contribuição de 15% de alguns impostos para o Fundef, conforme estipula a IN 1/98. Esta insuficiência foi sanada, apenas parcialmente, pela IN 2/02, que prevê, não só a verificação do percentual mínimo dos impostos, mas também, através do anexo V, a receita total com o Fundef, que inclui a receita com base no número de matrículas no ensino fundamental regular e, portanto, o possível ganho na redistribuição da receita estadual entre o governo estadual e as prefeituras, mas também a complementação federal e o rendimento financeiro com a receita.

A propósito deste rendimento com o Fundef, embora nenhum texto das instruções deixe claro que ele deve ser contabilizado como acréscimo ao percentual mínimo (ou seja, é uma receita adicional), as tabelas fazem o seu registro como acréscimo. Entretanto, os relatórios do TC sobre as contas estaduais parecem contabilizar o rendimento financeiro de R\$ 29 milhões, em 2003, e R\$ 23 milhões, em 2006, com o Fundef dentro dos 25%. Outro equívoco do TC foi utilizar o saldo financeiro (o que sobrou do exercício anterior, que não deve ser confundido com restos a pagar) do Fundef em 2003 (R\$ 84 milhões) e 2006 (R\$ 103 milhões) para pagar despesas do exercício seguinte. Para se ter uma ideia da distorção provocada por esta prática, em 2003 o TC contabilizou R\$ 1,409 bilhão de despesa paga com o Fundef, porém a sua receita foi de R\$ 1,316 bilhão, o que mostra que a diferença foi paga com o saldo do exercício anterior e o rendimento financeiro.

Outra distorção é provocada pela contabilização, no exercício de referência, de despesas de exercícios anteriores. Segundo o relatório do TC sobre as contas estaduais, o percentual mínimo só superou 25% em 2003 porque o governo incluiu pagamento de pessoal de exercício anterior, de R\$ 31 milhões, com a concordância do TC, que, sem se posicionar, apenas

reproduz manual do MEC sobre o Fundef, segundo o qual "As despesas de exercícios anteriores, inclusive as de educação, deveriam ter sido efetivadas com os recursos do exercício correspondente, visto que as contas públicas são regidas pelo regime de competência e não de caixa".

Por último, os dados lançados pela prefeitura de Belo Horizonte e também pelo governo estadual no SIOPE mostram que as despesas pagas/liquidadas pelas receitas adicionais ao percentual mínimo (salário-educação, convênios e outras transferências do FNDE), pelo menos de 2006 a 2008, foram às vezes bem inferiores às receitas, o que levanta a questão do destino e do controle destas receitas adicionais não-aplicadas. Por exemplo, a prefeitura de Belo Horizonte registrou despesas liquidadas de R\$ 14 milhões para um total de receitas de R\$ 27,8 milhões, em 2006. Em 2007, as receitas foram de R\$ 27,3 milhões, e as despesas empenhadas, de R\$ 14,6 milhões. Em 2008, as receitas subiram para R\$ 37,8 milhões, mas as despesas empenhadas caíram para R\$ 9,9 milhões. Ou seja, dezenas de milhões de receitas adicionais não foram aplicadas nestes 3 anos. Para onde foram? Será que o TC fiscaliza o destino destes recursos não empenhados ou liquidados no exercício?

17.4 Algumas conclusões

Apontamos a seguir algumas conclusões deste estudo. Uma é o grande número de instruções normativas editadas pelo TC para definir receitas e despesas em MDE, o que pode ser interpretado como um processo constante de aperfeiçoamento e/ou divergências entre técnicos e/ou conselheiros do TC sobre tais procedimentos, resultando na oscilação desta definição. Outra é que os dados dos relatórios do TC sobre contas estaduais demonstraram ser pouco consistentes e, portanto, confiáveis. Uma terceira é que, na contabilização da receita, algumas instruções normativas foram omissas. A IN 2/97, por exemplo, não incluiu as multas e juros de impostos, nem a dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora, omissão essa só sanada posteriormente. Outra falha das INs 2/97 e 1/98 foi não incluir, na receita do Fundef, o FPE e a compensação financeira prevista na LC 87/96, só corrigida a partir da IN 2/02. Outra receita nunca contabilizada nas instruções normativas é a de receitas adicionais aos 25%, ou seja, o salário-educação, repasses para a merenda, convênios e outras não contabilizáveis nos 25%, embora os manuais da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária determinassem esta contabilização e também as despesas por elas pagas.

Na definição das despesas contabilizadas como MDE nas instruções e também nos relatórios das contas estaduais, o principal problema é identificar se elas realmente correspondem aos incisos previstos no artigo 70 da LDB. Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS. TCE, 2007c) registra dispêndios altíssimos (mais de R\$ 300 milhões) da Secretaria de Educação em auxílios e subvenções a instituições privadas "sem fins lucrativos", provavelmente contabilizados como MDE (o relatório não é claro sobre isso), o que não está previsto no art. 70 da LDB. Outro problema é que o TC não parece ter adotado uma interpretação uniforme para a classificação dos gastos em MDE. Enquanto em 1997 um conselheiro afirmava que os inativos da educação não poderiam ser pagos com o percentual mínimo da educação, em 1997 a IN 2/97 determinava que o pagamento de inativos seria considerado MDE e em 2003 (6 anos depois!) um documento do TC mantinha esta posição alegando que o TC ainda não havia se definido sobre a questão. Uma terceira contradição do TC é, em suas instruções normativas, levar em conta o percentual mínimo fixado nas Leis Orgânicas municipais, porém, pelo menos no caso das prefeituras de Belo Horizonte e Coronel Fabriciano (que preveem um percentual de 30%), se basear nos 25%.

Em síntese, a análise das resoluções e relatórios do TC sobre contas estaduais permite concluir que a educação pública em Minas Gerais perdeu e provavelmente ainda perde muitos recursos legalmente devidos, pelo fato de a receita e a despesa não serem corretamente contabilizadas e a fiscalização pelo TC deixar a desejar em muitos aspectos, embora a fiscalização correta pelo TC também não garanta nada, pois os governos não parecem muito preocupados em cumprir as determinações do TC. Afinal, mesmo quando não aplicam o percentual mínimo em educação, os governos estaduais não sofrem intervenção da União, nem as prefeituras, do governo estadual, conforme previsto na Constituição Federal.

Transcrevo a seguir a mensagem enviada ao TC, para a qual não recebi resposta.

Sou professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense e um estudioso do financiamento da educação. No momento dou continuidade a pesquisa sobre os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas para a contabilização de receita e despesa em educação, que conta com apoio do CNPq através de bolsa de produtividade em pesquisa. Gostaria de esclarecer as seguintes questões relativas às instruções normativas do TC e também a alguns de seus relatórios sobre contas estaduais e municipais.

- 1) Por que as instruções normativas pretendem se referir ao Estado e aos municípios, porém as suas tabelas não preveem o cálculo das receitas e despesas estaduais, mas apenas as municipais?
- 2) Por que os relatórios do TC sobre contas estaduais não seguem os anexos (formulários) das instruções normativas, e optam, embora apenas parcialmente, pelas tabelas que acompanham as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional em seus manuais para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREOs) dos governos?
- 3) Por que o relatório das contas estaduais de 2006 (item 4.4.1.2.5) registra um total de R\$ 312 milhões em subvenções e auxílios a instituições privadas "sem fins lucrativos" transferidos pela Secretaria de Educação, porém as tabelas 114 (subfunção do ensino fundamental) e 119 (subfunção do ensino médio) registram bem menos: R\$ 211,3 milhões, sendo R\$ 66,9 milhões em auxílios e R\$ 66,9 milhões em subvenções sociais, no ensino fundamental, e R\$ 9 milhões, em auxílios, e R\$ 11,7 milhões em subvenções, no ensino médio? Em outras palavras, o que explica a diferença de R\$ 100 milhões entre os R\$ 312 milhões que teriam sido transferidos pela Secretaria de Educação e os R\$ 211,3 milhões registrados na mesma rubrica nas subfunções ensino fundamental e ensino médio? A propósito destas subvenções e auxílios, o TC verifica se elas são realmente sem fins lucrativos e atendem aos requisitos legais?
- 4) O que explica a discrepância de alguns dados do relatório das contas de 2006? Por exemplo, a tabela 112 registra a despesa de R\$ 3,625 bilhões na função Educação. Já a tabela 108 registra dispêndio de R\$ 4,968 bilhões. Por último, a tabela 110 registra R\$ 5,018 bilhões de despesa liquidada.
- 5) Desde quando o TC passou a contabilizar na base de cálculo do percentual mínimo as multas e juros de mora dos impostos, a dívida ativa dos impostos, e suas multas e juros de mora?
- 6) Por que as instruções normativas 2/97 e 1/98 também não incluíram a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 na base de cálculo dos 25%?
- 7) Por que nenhuma das instruções preveem a contabilização das receitas adicionais ao mínimo, como o salário-educação, convênios, operações de crédito para a educação, etc., conforme é orientação dos manuais da STN (a partir da segunda edição, de 2002)?
- 8) Por que as INs 2/97 e 1/98 omitiram a receita com o FPE e a compensação financeira prevista na LC 87/96, na contabilização da receita do FUNDEF, mencionando apenas 3 dos impostos (ICMS, FPM e IPI - o correto é IPI-exportação) que os municípios contribuíram para o FUNDEF?
- 9) Por que o texto de nenhuma instrução, na definição dos impostos que compõem tanto o FUNDEF quanto o FUNDEB, faz a distinção entre a receita com o ICMS (arrecadado pelo Estado) e a transferência federal da compensação financeira da LC 87/96 (relativa à desoneração do ICMS das exportações)? Ora, são duas receitas diferentes e não cabe confundi-las, tanto que as tabelas das Instruções (a partir da IN 2/02) reconhecem a diferença. Esta confusão se manifesta na seguinte formulação, que aparentemente pretendeu englobar estas receitas numa só: o FUNDEF é composto de 15% da "parcela do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - devida ao Estado e aos Municípios, **incluída** na base de cálculo do valor correspondente ao montante de recursos financeiros transferidos, em moeda, pela União ao Estado e Municípios a título de compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, bem como de outras compensações da mesma natureza que vierem a ser instituídas". (grifo meu)
- 10) Por que as instruções normativas e mesmo os relatórios das contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 (não examinei outros) não contabilizam os rendimentos financeiros com as receitas vinculadas à educação, ou seja, com os 25% dos impostos e as receitas adicionais aos 25% (ou seja, o salário-educação, convênios, transferências do FNDE etc)? Essa contabilização consta do SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE (www.fnde.gov.br), e é um instrumento de manutenção dos valores reais vinculados à educação.
- 11) O TC verifica se as despesas apresentadas como MDE (Manutenção e desenvolvimento do ensino) se enquadram realmente em MDE? Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 afirma que as subvenções e auxílios a instituições privadas "sem fins lucrativos" foram pagas em parte com a cota-estadual do salário-educação e o FUNDEF, o que é uma ilegalidade, pois o salário-educação e o FUNDEF eram destinados apenas ao ensino fundamental **público**.

12) Por que a instrução normativa no. 4, de 1991, incluiu a merenda escolar, a assistência médica com educandos em despesas de MDE, alterando a instrução 2, de fevereiro de 1991, que as excluía? O TC verifica se tais despesas são excluídas pelos governos dos gastos em MDE? O relatório das contas estaduais de 2006 registra a despesa de R\$ 81 milhões em alimentação escolar, aparentemente incluídas nas despesas de MDE.

13) Por que a IN 2/97 classificou como MDE a despesa com os inativos, quando isso não estava previsto no art. 70 da LDB? Embora isso não tenha sido mencionado nas instruções posteriores (o que não significa que os governos e o TC não tenham incluído os inativos no cálculo das despesas em MDE), gostaria de saber a posição definitiva do TC sobre esta questão e se verifica se os governos estão incluindo as despesas com os inativos dentro do percentual mínimo. É que, em 19/11/03, o TC, através do aviso n. 1, deliberou que tais despesas seriam incluídas no percentual apurado em MDE até o TC tomar "decisão definitiva acerca da matéria, que se dará mediante estudo elaborado por comissão específica."

14) Por que na destinação de pelo menos 60% do FUNDEF para a remuneração dos profissionais do magistério, a IN 2/97 fez a ressalva "observando-se os limites das despesas com o funcionalismo público fixados pela Lei Complementar Federal 82, de 27/3/95.", assim como a IN 2/02 e instruções posteriores fizeram restrição parecida, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), estipulando que os 60% do FUNDEF e FUNDEB deveriam observar "os limites de despesas com pessoal fixados pela LC 101/00"? Por que, segundo o TC, a prioridade é o cumprimento destas Leis Complementares, não os 60% do FUNDEF ou do FUNDEB, que, na hierarquia legislativa, estão acima das leis complementares, pois foram criados por emendas constitucionais? Isso é confirmado pelo manual do FUNDEB editado pelo MEC em 2008 de que o "mínimo de 60% do FUNDEB para fins de pagamento da remuneração do magistério emana da Constituição Federal, portanto fora do alcance de outro mandamento infraconstitucional que contenha regra distinta. A Lei de Responsabilidade Fiscal, ao estabelecer percentual máximo das receitas correntes líquidas para fins de cobertura dos gastos com pessoal, não estabelece mecanismo que comprometa o cumprimento definido em relação à utilização dos recursos do FUNDEB. Trata-se de critérios legais, técnica e operacionalmente compatíveis, que devem ser rigorosamente observados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios." (item 7.2 do Manual). Esta interpretação é confirmada pelo Parecer no. 1, de 2007, da Câmara de Educação Básica do Conselho Nacional de Educação, segundo o qual, se os gastos com pessoal excederem o percentual máximo fixado na Lei de Responsabilidade Fiscal, impõe-se reduzir os gastos do governo "com pessoal, mas nunca os gastos com o pessoal da educação se essa redução levar ao descumprimento da destinação mínima obrigatória para a manutenção e desenvolvimento do ensino público (art. 212, CF), respeitada a subvinculação mínima obrigatória destinada à valorização do magistério (inciso XII, art. 60 da ADCT)".

15) Por que a Instrução Normativa 8/04, com base na Lei Federal 10.845, de 2004 (que criou o PAED - Programa de Complementação ao Atendimento Educacional Especializado às Pessoas Portadoras de Deficiência), permite que o percentual mínimo de 60% do FUNDEF contemple profissionais do magistério público mesmo "quando cedidos à APAE ou a outras entidades privadas sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos na modalidade de educação especial", mas na definição de MDE exclui subvenções a APAEs e omite a exigência da Lei 10.845 de que a transferência de recursos financeiros a estas entidades seria condicionada à aprovação pelos Conselhos do FUNDEF?

16) As instruções normativas do TC estipulam que o percentual mínimo é o das Leis Orgânicas. Entretanto, o TC, com base em dados de sua página (www.tce.mg.gov.br), parece se basear apenas nos 25%, mesmo quando as leis orgânicas dos municípios preveem percentual superior a 25%, conforme é o caso de Belo Horizonte e Coronel Fabriciano, que determinam 30% para a educação. O que explica esta diferença?

17) Por que o TC considerou como MDE (portanto, financiável com os 25% dos impostos) a destinação de recursos públicos a escolas confessionais, filantrópicas e comunitárias que atendessem a uma série de requisitos legais, quando o art. 70 da LDB não prevê isso? Cabe lembrar que a própria LDB, assim como todas as instruções normativas, estipulam que o percentual mínimo é destinado apenas ao ensino público, o que não é o caso destas escolas, que podem ser financiadas com recursos públicos, mas não com os 25% dos impostos.

18) Todas as instruções normativas preveem que recursos públicos possam ser destinados a bolsas de estudos para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares na rede pública. O TC verifica se a concessão de tais bolsas leva isso em conta, bem como a obrigação de o Poder Público investir prioritariamente na expansão da sua rede no local?

19) Por que todas as instruções normativas preveem que atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público, inclusive do municipal, com recursos acima dos 25%, quando o art. 11 da LDB estipula que os municípios só poderiam atuar em níveis superiores ao ensino fundamental "depois de atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos 25% ou de percentuais superiores fixados pelas respectivas Leis Orgânicas", conforme reconhece o próprio TC, que acrescenta esta formulação a partir da IN 2, de 2002?

20) TC verifica se os recursos da educação, uma vez arrecadados, são transferidos para o órgão responsável nos prazos fixados em todas as instruções normativas, que seguem o art. 69 da LDB?

21) Por que os relatórios do TC sobre as contas estaduais parecem contabilizar, dentro dos 25%, o rendimento financeiro de R\$ 29 milhões, em 2003, e R\$ 23 milhões, em 2006, com o FUNDEF, quando a orientação do MEC e das próprias tabelas de algumas instruções normativas do TC é de ele seja contabilizado como acréscimo ao percentual mínimo?

22) Por que o TC aceitou a contabilização do saldo financeiro do FUNDEF em 2002 (R\$ 84 milhões) e 2005 (R\$ 103 milhões) para pagar despesas do exercício seguinte (2003 e 2006, respectivamente)? Afinal, o saldo pertence ao exercício anterior.

23) Por que, pelo menos no relatório das contas de 2003, o TC aceitou a contabilização, no exercício de referência, de despesas de exercícios anteriores, embora aparentemente concorde com manual do MEC sobre o FUNDEF. segundo o qual "As despesas de exercícios anteriores, inclusive as de educação, deveriam ter sido efetivadas com os recursos do exercício correspondente, visto que as contas públicas são regidas pelo regime de competência e não de caixa."? Segundo o relatório, o percentual mínimo só superou 25% em 2003 porque o governo incluiu pagamento de pessoal de exercício anterior, de R\$ 31 milhões.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. Congresso Nacional. *Lei No. 10.845*, de 5/3/04 (Conversão da Medida Provisória no. 139, de 2003). Institui o Programa de Complementação ao Atendimento Educacional Especializado às Pessoas Portadoras de Deficiência, e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2009.

BRASIL. Lei complementar No. 101, de 4/5/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5/5/2000.

BRASIL. Lei Complementar No. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 set. 1996.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. *Parecer no. 1*, de 2007. Consulta acerca das limitações impostas pela Lei Complementar No. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) no tocante a despesas com pessoal com reflexos na remuneração dos profissionais do magistério. Brasília: CNE, 2007. Disponível em www.mec.gov.br. Acesso em nov. 2009.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. *Parecer No. CP 26/97*, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. Brasília, 1997. Disponível em <www.mec.gov.br>. Acesso em jun. 1998.

BRASIL. MEC. FNDE. *Fundeb*. Manual de Orientação. Brasília, 2008. Disponível em www.fnde.gov.br. Acesso em nov. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 2. ed. atualizada. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2002.

CARTA DOS TÉCNICOS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE O FUNDEF. Brasília, 1º/7/1999. 32 p.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. A responsabilidade fiscal e a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, no. 93, agosto 99 (texto de palestra proferida no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999).

MINAS GERAIS. Município de Belo Horizonte. Despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2006, 2007 e 2008. FNDE. SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação). Disponível em: www.fnde.gov.br. Acesso em: jan. 2010.

MINAS GERAIS. Município de Belo Horizonte. *Lei Orgânica do Município*. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: jan. 2010.

- MINAS GERAIS. Município de Coronel Fabriciano. *Lei Orgânica do Município*. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: jan. 2010.
- MINAS GERAIS. TCE (Tribunal de Contas do Estado). *Aviso n. 1*, de 19/11/03. Dispõe sobre a inclusão de despesas com inativos e pensionistas no percentual apurado em manutenção e desenvolvimento do ensino. Belo Horizonte: TCE, 2003b. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: fev. 2004.
- MINAS GERAIS. TCE. Gastos do município de Belo Horizonte em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2006, 2007 e 2008. Belo Horizonte: TCE, 2010a. Disponível em www.tce.mg.gov.br. Acesso em jan. 2010.
- MINAS GERAIS. TCE. Gastos do município de Coronel Fabriciano em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2008. Belo Horizonte: TCE, 2010b Disponível em www.tce.mg.gov.br. Acesso em jan. 2010.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 01*, de 15/04/98. Dá nova redação ao § 4º do artigo 1º e às alíneas a, b, c e d do inciso I do § 2º do artigo 11 da Instrução n. 02/97, de 17/12/97. Belo Horizonte: TCE, 1998. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 01*, de 17/03/99. Altera dispositivos da Instrução n. 02, de 17/12/97, e acresce o § 3º ao seu art. 11. Belo Horizonte: TCE, 1999. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 02*, de 14/02/91. Estabelece normas a serem observadas pelos Municípios, no comprimento do disposto no artigo 212 da Constituição Federal e na Lei Federal n. 7.348, de 24/07/85, de modo a possibilitar o exercício da fiscalização financeira e orçamentária por meio do controle externo. Belo Horizonte: TCE, 1991a. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 10*, de 17/12/03. Modifica dispositivos da Instrução Normativa n. 2, de 30/10/02, e acrescenta o parágrafo único ao art. 16. Belo Horizonte: TCE, 2003a. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 13*, de 3/12/08. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 53, de 19/12/06, e das Leis Federais Nos. 9.394, de 20/12/96, 10.845, de 05/03/04, e 11.494, de 20/06/07, regulamentada pelos Decretos Federais Nos. 6.253, de 13/11/07, e 6.278, de 29/11/07. Belo Horizonte: TCE, 2008. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 2*, de 17/12/97. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da República, da Emenda Constitucional n. 14/96 e das Leis nos. 9.394, de 20/12/96, e 9.424, de 24/12/96. Belo Horizonte: TCE, 1997a. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 2*, de 30/10/02. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da República, da Emenda Constitucional n. 14/96 e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, e 9.424, de 24/12/96. Belo Horizonte: TCE, 2002. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 2*, de 4/5/05. Altera a redação dos §§ 4º do art. 1º e 5º do art. 9º da Instrução Normativa n. 8, de 2004. Belo Horizonte: TCE, 2005. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 3*, de 25/4/07. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 53, de 19/12/06, da Medida Provisória n. 339, de 28/12/06 e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, e 10.845, de 05/03/04. Belo Horizonte: TCE, 2007a. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.
- MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 4*, de 16/05/91. Dispõe sobre o acréscimo de mais uma letra, "r", ao item II do artigo 8º e alteração da Instrução n. 2/91 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: TCE, 1991b. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 6*, de 19/12/07. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 53, de 19/12/06, e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, 10.845, de 05/03/04, e 11.494, de 20/06/07, regulamentada pelos Decretos Federais nos. 6.253, de 13/11/07, e 6.278, de 29/11/07. Belo Horizonte: TCE, 2007b. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

MINAS GERAIS. TCE. *Instrução Normativa n. 8*, de 1/12/04. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 14/96 e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, 9.424, de 24/12/96, e 10.845, de 05/03/04. Belo Horizonte: TCE, 2004a. Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

MINAS GERAIS. TCE. *Relatório técnico. Prestação de contas do governador do Estado de Minas Gerais*. Exercício de 2003. Belo Horizonte: TCE, 2004b. Disponível em www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

MINAS GERAIS. TCE. *Relatório técnico. Prestação de contas do governador do Estado de Minas Gerais*. Exercício de 2006. Belo Horizonte: TCE, 2007c. Disponível em www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

MINAS GERAIS. TCE. *Relatório técnico. Prestação de contas do governador do Estado de Minas Gerais*. Exercício de 2008. Belo Horizonte: TCE, 2009. Disponível em www.tce.mg.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

MINAS GERAIS. TCE. Resposta à consulta 450921, de 17/9/97, formulada pelo presidente da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paraibuna. Relator: conselheiro Simão Pedro Toledo. Belo Horizonte: TCE, 1997b (Exclusão dos inativos de MDE).

MINAS GERAIS. TCE. Resposta à consulta no. 456061, da prefeitura de Catas Altas, sobre gastos que podem ser computados nos 25% da verba destinada à educação. Belo Horizonte: TCE, 1997c.

18. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DO PARÁ*

No Pará, existem dois tribunais de contas. O TCM examina as contas de todas as prefeituras, enquanto o TCE analisa as do governo estadual.

No caso do TCM, analisei a IN No. 1, de 1996, a IN No.1 e anexos, de 17/3/98 (bastante semelhante à IN No.4/97, do TCM do Ceará), o ofício a mim dirigido (No. 984123-00), os relatórios de inspetorias regionais do TCM sobre contas de Altamira, Marabá, Oriximiná, Santarém, e a Resolução No.7.737, de 2005. Embora a página do TCM não contenha relatórios de contas municipais, os relatórios impressos sobre contas de Altamira, Marabá, Santarém permitiram visualizar os procedimentos adotados na prática, pelo menos antes da implantação do FUNDEB, sobre o qual o TCM não editou até setembro de 2009 nenhuma instrução normativa.

A IN No.1, de 1996, procurou regulamentar, com bastante atraso, as receitas e despesas de MDE tendo em vista a Constituição Federal e a Lei federal No. 7.348, de 1985. Como o TCM não parece ter editado nenhuma norma entre 1985 e 1996 (se o tivesse, a Instrução No.1 teria determinado a revogação de instrução anterior), não é possível saber os critérios e procedimentos adotados pelo TCM durante este longo período (mais de 10 anos). Esta instrução, com base num equívoco da Lei No.7.348, prevê que os inativos constituem despesas em MDE.

A exemplo de tantos outros TCs, o TCM do Pará não prima pela clareza e exatidão. Seguidas as orientações contidas na sua Instrução Normativa No. 01/98 e anexos, e no ofício a mim dirigido (No. 984123-00), a educação municipal do Pará terá perdido muitos recursos que legalmente seriam seus. A diretoria de controle externo do TCM, por exemplo, informou no referido ofício que levava em conta os valores nominais (ou seja, sem correção monetária) e os empenhados na verificação dos gastos em educação. Embora a LDB determine a correção dos valores devidos mas não aplicados a cada trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, a IN No.1/98 exigia a apresentação de balancetes, mas não a correção trimestral dos valores devidos porém não aplicados. As escolas municipais do Pará também podem ter sido e estar sendo prejudicadas pelo fato de o TCM se basear apenas em valores empenhados, aparentemente não verificando se os empenhos não pagos no exercício são realmente aplicados no ano seguinte ou simplesmente cancelados. É verdade que este equívoco foi corrigido pela Resolução No.7.737, de 2005, determinando que o critério seria de despesas liquidadas, não de empenhadas.

Os equívocos maiores e mais explícitos, no entanto, aparecem nas tabelas destinadas ao cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE. Mencionemos inicialmente os pontos positivos da tabela (a), reproduzida a seguir, destinada a verificar a aplicação dos impostos arrecadados e das transferências em MDE. Um é incluir a dívida ativa de impostos municipais e as multas e juros de mora na base de cálculo. Outro é a definição clara de convênios como receita adicional à base de cálculo. Por fim, a tabela explicita os programas da função Educação e Cultura que podem ser financiados com os 25% de impostos: 41 (educação da criança de 0 a 6 anos), 42 (ensino fundamental), 45 (o ensino fundamental supletivo) e o 49 (educação compensatória). Em outras palavras, em conformidade com o Art. 11, inciso V da Lei No.9.394, que estipula que o percentual mínimo da prefeitura não pode ser utilizado em níveis de ensino superiores ao ensino fundamental, os gastos com o programa 43 (ensino médio), 44 (superior), parte do 45 (ensino médio supletivo), 46 (educação física e desporto), 47 (assistência ao educando), e 48 (cultura) não podiam ser financiados com o percentual mínimo.

Apesar desses pontos favoráveis, essa tabela continha vários equívocos. Um foi designar como “complementação FUNDEF” o que na verdade seria a receita adicional (ou ganho) resultante da redistribuição dos recursos do FUNDEF entre o governo estadual e as prefeituras com base no número de matrículas no ensino fundamental regular. É um termo equivocadamente usado, não previsto na legislação, pois a complementação é federal, não estadual.

Outro equívoco foi computar esta “complementação” (ou receita adicional, ou líquida) na base de cálculo dos 25%. Ora, esta receita adicional (ou ganho) constitui, juntamente com o rendimento financeiro com o FUNDEF e a complementação da União (esta última não mencionada na tabela e efetuada quando o valor por matrícula no FUNDEF estadual não alcançasse o

* Parte deste texto foi publicada em *Ver a Educação* (periódico da Fac. de Educação da Univ. Fed. do Pará) em 2002.

mínimo nacional), um acréscimo aos 25% e não deveria ser incluída na base de cálculo. O procedimento proposto na tabela resulta em perda de 75% desta receita adicional em âmbito estadual, do rendimento financeiro com o FUNDEF e da complementação federal, pois só 25% deste montante seriam levados em conta.

Outra falha foi não incluir parte do programa 47 como financiável pelos 25%. Ora, o transporte escolar, por exemplo (definido como programa 47), pode ser financiado com parte dos 25%, pois constitui MDE. Outra falha é que a receita da dívida ativa de impostos e as suas multas e juros deveria ser lançada no item 'impostos próprios', e não no item 'transferências federais'.

Também a tabela (b), relacionando receitas e despesas do FUNDEF, apresentou alguns erros. Ao listar as receitas, por exemplo, deixou de incluir o rendimento financeiro com o FUNDEF, indicado na tabela anterior, e equivocou-se quando incluiu entre parênteses o valor de 15% após o ICMS, IPI-exp. e o FPM, confundindo os 15% de contribuição destes impostos das prefeituras para o FUNDEF estadual com a receita que auferiram com o FUNDEF, definida pelo coeficiente de participação na receita do FUNDEF estadual. Não parece fazer sentido também a referência à "complementação do Fundo Estadual", pelas razões apontadas acima.

A tabela também é incoerente na destinação do percentual mínimo de 60%. Ora se destinam aos professores, ora aos profissionais do magistério (categoria mais ampla do que professores). Também há contradição entre "treinamento" e "capacitação" de professor leigo, expressões que não significam a mesma coisa. Enquanto "treinamento" tem um sentido bastante amplo, "capacitação" se restringe à habilitação do professor leigo para o nível de ensino em que atua.

Instrução No.1/98 do TCM/Pará

(a) Demonstrativo da aplicação dos impostos arrecadados e das transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino

Base de cálculo	Despesas
- Impostos próprios	
IPTU	Programa 41
ISS	
ITBI "inter vivos"	
- Transferências estaduais	Programa 42
ICMS - 100%	
IPI/Ext [sic=] - 100%	
IPVA	Programa 45 – Parte do Ensino Fundamental
Complementação FUNDEF [equivoco corrigido nos relatórios das contas municipais citadas na bibliografia]	
- Transferências federais	
FPM - 100%	
ITR	Programa 49
Lei comp. 87/96 – 100%	
IOF-ouro	
IRRF	
Receita financeira/FUNDEF	
Dívida ativa de impostos	
Multas e juros pelo atraso de impostos não inscritos na dívida ativa	
Total para base de cálculo	
Art. 212 da C.F. - 25%	Valor aplicado
Convênios	Convênios
Valor a aplicar	Valor global aplicado
Superávit	Déficit
Total	Total

(b) Aplicação do FUNDEF - Quadro Gerencial

Os relatórios das contas do TCM só registram complementação FUNDEF, não complementação do Fundo estadual, e os percentuais da tabela são equivocados, pois os 15% representam a contribuição da prefeitura para o FUNDEF, não a receita.

Receitas		
ICMS (15%)	(+)	
IPI/Exp (15%)	(+)	
FPM (15%)	(+)	
Lei Comp. 87/96	(+)	
Complementação do Fundo estadual	(+)	
Complementação da União/FUNDEF	(+)	
Total da base de cálculo	=	
Valor transferido p/ conta Fundo	-	
Valor a aplicar	=	

Mínimo de 60% -remuneração/Treinamento Prof.		
Despesas		
Programação de Valorização do Magistério		
- Remuneração dos profissionais do magistério	+	
Encargos		
- Capacitação de professor leigo	+	
Total:	=	
- Percentual aplicado	%	
Manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental		
- Despesas com manutenção		
- Percentual aplicado	%	
Contribuição a Fundos		

Ao contrário do TCM, o TC do Estado, responsável pela análise das contas do governo estadual, não editou nenhuma norma específica até setembro de 2009, segundo informou em ofício a mim dirigido em 1999 e com base na sua legislação disponível em sua página (www.tce.pa.gov.br) em setembro de 2009. Por isso, a minha análise se baseou nas informações fornecidas no parecer de 30 de junho da analista de controle externo Maria de Fátima Martins Leão, nas páginas sobre despesas em MDE contidas nos relatórios do TC sobre as contas de 1997 e 1998 do governo estadual, enviadas junto com o ofício No. 1999/13562-GP, de 8 de julho de 1999, e nos relatórios do TC sobre as contas estaduais de 2002, 2003, 2005 e 2006, disponíveis em sua página. Não consultei o relatório sobre as contas de 2008 porque não consegui abrir o seu arquivo eletrônico.

Um fato que chama atenção nos relatórios das contas de 2002 em diante é que o TC menciona os manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária, porém não segue os procedimentos neles contidos, o que dificultou e dificulta o cálculo exato da receita e despesa vinculada à MDE.

Com relação à base de cálculo (de 25% segundo a Constituição Estadual), o TCE corretamente incluiu nela a receita da dívida ativa de impostos bem como os juros e multas sobre ela incidentes, com o total de cerca de R\$ 69 milhões em 1997. Entretanto, a Secretaria Estadual de Fazenda não computou este valor na base de cálculo, não se sabe com base em que critérios. Apesar dessa atenção para a dívida ativa, o TCE não parece se preocupar com os recursos vinculados à educação que não sejam os impostos. As páginas dos relatórios de contas não fazem referências aos convênios e salário-educação, nem a possíveis ganhos, complementação federal (que existiram e foram significativos no caso do Pará) ou rendimentos financeiros obtidos com o FUNDEF. Entretanto, segundo o ofício enviado pelo TC em resposta ao meu pedido de esclarecimentos, na apuração dos valores vinculados à educação, o TCE equivocadamente incluiu na base de cálculo o salário-educação (PARÁ. TCE. 1999).

Outra divergência entre o TCE e a Secretaria Estadual de Fazenda se manifesta na definição das despesas em MDE. Enquanto o TCE corretamente excluiu as efetuadas com os inativos (totalizando R\$ 69 milhões, em 1997), a Secretaria de Fazenda considerou os inativos como MDE. Segundo o relatório do TCE, a inclusão desses gastos com os inativos e a não-contabilização da dívida ativa pela Secretaria de Fazenda resultaram num percentual de 28,69% de aplicação, ao passo que, com base no procedimento recomendado pelo TCE (contabilização da dívida ativa e exclusão dos inativos), o percentual cairia para 22,23%. O argumento apresentado pelo TCE para a exclusão dos inativos é interessante porque segue uma linha de raciocínio contrária à adotada por alguns TCs e autoridades educacionais. Enquanto estas advogam que os inativos podem ser pagos com os recursos do percentual mínimo porque a LDB não os exclui expressamente do conceito de MDE (Art. 71), supondo, pois, que a não-exclusão permitiria a inclusão, o TCE (1998, p. 111) afirma que

A Lei No. 9.394/96, ao não estatuir expressamente a aposentadoria do magistério como despesa elegível para o ensino, como o fazia a Lei 7.348/85, conduz à prevalência do conceito cunhado por Ely Lopes Meirelles, ou seja, de que é vedado à Administração realizar o que a lei expressamente não permite. A Lei 9.394/96 revogou a Lei 7.348/85 por disciplinar a mesma matéria (definição das despesas em MDE), sem autorizar o que esta expressamente autorizava, operando-se, pois, a revogação tácita da segunda pela primeira.

Esta inclusão ilegal pela Secretaria de Fazenda e sua discordância pelo TC continuou pelo menos em 2000, 2001 e 2002, segundo o TC, resultando num percentual mínimo inferior aos 25%. Somente a partir de 2003 a Secretaria de Fazenda passou a excluir os inativos do cálculo do montante mínimo, provavelmente porque a inclusão já não era mais necessária para aparentar

garantir o cumprimento do percentual mínimo. É estranho que o TC, apesar de constatar a aplicação de um percentual mínimo inferior ao legal, em nenhum momento emite parecer prévio contrário à aprovação das contas.

Entretanto, se a educação estadual ganhou mais recursos com a interpretação do TCE sobre os inativos (isso em tese, uma vez que o órgão controlador dos recursos, a Secretaria de Fazenda, adotava interpretação contrária), perdeu com o procedimento do TCE de não corrigir os valores devidos porém não aplicados num trimestre (exigência do art. 69 da LDB), só trabalhando com valores nominais. Essa perda poderia ter sido atenuada se o TC computasse a receita patrimonial oriunda de impostos na base de cálculo, mas é pouco provável que o faça. Também perdeu com o critério de avaliação das despesas, que é o de empenhos, e não o de valores efetivamente aplicados no ano. Outra possível perda de recursos está na não-preocupação do TCE (pelo menos com base nos relatórios das contas) de averiguar se todas as despesas lançadas como MDE são realmente de MDE.

Este estudo permite uma série de constatações/conclusões. Uma é a variedade de interpretações dos TCs sobre as receitas e despesas vinculadas à MDE, às vezes em desacordo com a legislação educacional pertinente (a LDB, a Lei No. 9424, o parecer No. 26/97 do Conselho Nacional de Educação) e até do documento de padronização de procedimentos firmado por técnicos do MEC e de todos os TCs em julho de 1999). Outra é a importância do controle social sobre os órgãos responsáveis pela aplicação (Secretarias de Educação) e fiscalização (Tribunais de Contas) das verbas para a educação, pois as leis, sobretudo as favoráveis aos interesses populares, são frequentemente descumpridas pelas autoridades, que permanecem impunes.

Referências bibliográficas específicas

- PARÁ. TCE. Ofício n. 1999/13562-GP, de 8/7/1999. Belém, 1999. Resposta ao meu pedido de esclarecimentos.
- PARÁ. TCE. *Relatório da avaliação das contas do governo estadual de 1997*. Item 5.3.4.1. Belém, 1998. p. 110 a 112.
- PARÁ. TCE. *Relatório da avaliação das contas do governo estadual de 1998*. Item 4.2.1. Belém, 1999. p. 56 a 58.
- PARÁ. TCE. *Relatório e contas anuais do governo do Estado do Pará*. Exercício 2002. Disponível em www.tce.pa.gov.br. Acesso em: ago. 2009.
- PARÁ. TCE. *Relatório e contas anuais do governo do Estado do Pará*. Exercício 2003. Disponível em www.tce.pa.gov.br. Acesso em: ago. 2009.
- PARÁ. TCE. *Relatório e contas anuais do governo do Estado do Pará*. Exercício 2005. Disponível em www.tce.pa.gov.br. Acesso em: ago. 2009.
- PARÁ. TCE. *Relatório e contas anuais do governo do Estado do Pará*. Exercício 2006. Disponível em www.tce.pa.gov.br. Acesso em: ago. 2009.
- PARÁ. TCE. *Relatório e contas anuais do governo do Estado do Pará*. Exercício 2007. Disponível em www.tce.pa.gov.br. Acesso em: ago. 2009.
- PARÁ. TCM. Inspeção Regional de Altamira. *Relatório sobre contas de 2002 de Altamira*. Altamira, 2003.
- PARÁ. TCM. Inspeção Regional de Oriximiná. *Relatório sobre contas de 2000 de Oriximiná*.
- PARÁ. TCM. Inspeção Regional de Santarém. *Relatório sobre contas de 1999 de Santarém*.
- PARÁ. TCM. *Instrução Normativa n. 1*, de 17/3/98. Dispõe sobre a aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino, no âmbito dos municípios, e dá outras providências. Belém, 1998(a).
- PARÁ. TCM. *Instrução Normativa n. 1*, de 6/8/1996. Dispõe sobre a aplicação do percentual de 25% destinados à educação no âmbito dos municípios, e dá outras providências. Belém, 1996.
- PARÁ. TCM. *Processo n. 984123-00*. Informações sobre aplicação em educação nos municípios do Pará. Belém, 1998(b). Resposta da diretora Maria do Socorro Pessoa da Silva ao meu pedido de informações.
- PARÁ. TCM. Relatório de citação sobre contas de 2000 de Marabá.
- PARÁ. TCM. *Resolução no. 7.737*, de 25/1/05. Dispõe sobre a aplicação dos recursos, os limites de aplicação, o superávit financeiro e a prestação de contas dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino, inclusive do FUNDEF,

conforme entendimento das normas legais pertinentes firmado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará.
Disponível em: www.tcm.pa.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

19. O TRIBUNAL DE CONTAS DA PARAÍBA*

Entre os vários documentos produzidos pelo TCE, o seu Parecer Normativo No. 47, de 18/7/01, é surpreendente e ilegal, pois revela, no seu preâmbulo, que durante três legislaturas consecutivas a partir da Constituição Federal de 1988 a orientação do TCE era de “não emitir parecer contrário à aprovação de contas de Prefeitos Municipais tendo como irregularidade única aplicações a menor em manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da Constituição Federal), desde que a média de tais aplicações, durante cada legislatura, se mostrasse superior ao piso constitucional” e que durante toda a legislatura 1997/2000, o TCE interpretou “flexivelmente” a LDB e a lei do FUNDEF, “deixando de emitir parecer contrário à aprovação de contas de Prefeitos Municipais quando caracterizado descumprimento parcial daqueles diplomas legais sem evidências de dolo ou má fé.” Esta orientação, sem nenhum fundamento legal, não mais se justificaria a partir de 2001, segundo o TCE, “sobretudo no tocante à correta destinação dos recursos do FUNDEF e ao respeito à destinação de no mínimo 60% dos recursos deste na remuneração e valorização do magistério.”

Poucos meses depois, em 19/12/01, esta nova orientação do TC foi flexibilizada pela Resolução Normativa No. 14/01, que dá ao governante, caso utilize os recursos do FUNDEF em desacordo com a Lei do FUNDEF mas “no interesse da administração municipal e insuscetíveis de dúvida quanto à sua legalidade”, um prazo de até 12 meses para devolvê-los ao FUNDEF, se tal devolução não for “materialmente praticável” de uma só vez.

A seguir, comentamos os pareceres No. 295, de agosto de 1997, e No. 31, de agosto de 1998 (Nota técnica No. 3), que são detalhados e informam, por exemplo, que o ganho com o FUNDEF representa acréscimo aos 25%, os recursos vinculados à MDE devem ser creditados em conta da Secretaria de Educação conforme os prazos estipulados na LDB, e “o custeio de aposentadorias de pessoal do magistério ... não é considerado atividade inerente ao desenvolvimento e manutenção do ensino” (item 7 do parecer No.31/98). Entretanto, não estipulam se a dívida ativa oriunda de impostos, suas multas e juros de moras entram na base de cálculo, embora os documentos No. 9266/98 e 6227/99 do TC que acompanham o Ofício No. 996, de 29/6/99, em resposta ao nosso pedido de esclarecimentos, informem que ela seja incluída. Também não esclarecem como são computados o salário-educação e os convênios.

O TC também não prevê a fiscalização da aplicação trimestral dos valores devidos em MDE, trabalhando apenas com os nominais. Segundo os referidos documentos, “mesmo em época de inflação alta, não havia, nem atualmente há, correção mensal de acordo com o índice de inflação do valor devido em educação”, infringindo, assim a Lei No.7.348, de 1985 (toda ela em vigor até dezembro de 1996, sendo que uma parte permanece em vigor até hoje, segundo avaliação do parecer No.26/97 do Conselho Nacional de Educação), que exigia a correção dos valores não aplicados nos primeiros nove meses do ano e sua compensação no último trimestre do ano. O TC não parece perceber a contradição em que incorrem tais documentos quando, ao tratar do cancelamento de empenhos, citam o artigo da Lei No. 7.348 que prevê tal correção. Em suma, a educação pública perdeu e perde muitos recursos por conta desta não-correção. Atualmente, este prejuízo poderia ser atenuado com a inclusão dos rendimentos financeiros obtidos com a receita de impostos (geralmente incluídos na rubrica de receita patrimonial nas prestações de contas). A propósito da Lei No.7.348, embora estivesse em vigor até dezembro de 1996, os referidos documentos do TC afirmam tê-la seguido só até 1992, quando estranhamente passaram a adotar a interpretação contida num documento do MEC (BRASIL. MEC, 1992). Este é outro equívoco do TC, pois um documento de um Ministério não substitui uma lei.

Contraditórios são os pareceres no que diz respeito aos beneficiáveis com o percentual mínimo de 60% do FUNDEF. Enquanto o parecer No. 295, de 1997, estipula o mínimo de 60% para a remuneração e treinamento de professores do ensino fundamental, inspirado provavelmente na EC No. 14, o parecer No. 31, de 1998, baseado na Lei No. 9.424, amplia os beneficiáveis de modo a incluir todo o pessoal em atividade de magistério, que significa não só professores, mas também “diretores, coordenadores, orientadores, supervisores, administradores escolares”. Além de contraditórios, os pareceres

* Trabalho apresentado no Simpósio da Anpae (Associação Nacional de Política e Administração da Educação), em Porto Alegre, em novembro de 2007, e publicado em parte no periódico *Educação em Questão*, v. 30, n. 16, set./dez. 2007, editado pelo Departamento de Educação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas à Educação, da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

confundem treinamento com capacitação ou habilitação de professor leigo. Da forma como está redigido o parecer No. 295, qualquer curso de treinamento, e não apenas os de habilitação de professor leigo, pôde ser financiado com parte dos 60% do FUNDEF (isso só até o final de 2001).

Outro equívoco do TC é confundir as despesas de MDE permitidas pelo Art. 70 da LDB com as que podem ser financiadas com os recursos do FUNDEF. Segundo o item 6 do parecer No. 31, baseando-se no inciso VI do Art. 70, as bolsas de estudo no ensino fundamental em escolas particulares podem ser financiadas com parte dos 40% do FUNDEF. Ora, o FUNDEF se destina a financiar o ensino fundamental público, não o privado. Vale lembrar que o percentual mínimo fixado na LDB se destina ao ensino público e que, se um governo pretender adquirir bolsas em escolas privadas, deve fazê-lo com recursos superiores ao mínimo (ou seja, fora dos 25%). O argumento do TC (ofício No. 996), baseado nas despesas classificáveis de MDE no art. 70 da LDB, é de que as bolsas se destinam a **alunos** e não a instituições privadas. O TC também permite que o transporte de professores seja pago com parte dos 40% do FUNDEF, ampliando, assim, o conceito de MDE previsto no Art. 70 da LDB e contrariando a orientação contida na *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas do Brasil*, de 1999.

Os pareceres também não tratam da possibilidade de cancelamento de empenhos computados como despesas efetivamente realizadas num exercício, distorcendo o cálculo do percentual mínimo aplicado, embora os referidos documentos esclareçam que “cancelamentos indevidos [de empenhos] desfiguram o montante antes aplicado em MDE” mas que “detectada alguma inconstitucional manipulação, há tempo suficiente para apuração, já que o prazo para entrega das Prestações de Contas é 31 de março de cada ano.” A contabilização dos empenhos não pagos no exercício e lançados como Restos a Pagar só veio a ser disciplinada pela Resolução Normativa No.13, de 10/11/99, segundo a qual, para fins de apuração do percentual mínimo aplicado no exercício, seriam consideradas as despesas pagas até 31 de dezembro mais as inscritas em Restos a Pagar pagas até 31 de março do ano seguinte, sendo que, no caso dos Restos a Pagar, será preciso a existência de disponibilidade financeira no último dia do exercício. A Resolução também estipula que os Restos a Pagar não podem ser contabilizados no exercício em que são pagos, mas sim no exercício de referência, ou seja, no exercício em que foram empenhados.

A seguir comento brevemente os relatórios do TC sobre as contas de 1999, 2000 e 2001 do governo estadual. Como são pouco detalhados sobre as receitas e despesas vinculadas à MDE, alguns dos cálculos a seguir são aproximados. Aparentemente, não incluem a dívida ativa de impostos, suas multas e juros de mora na base de cálculo do percentual mínimo, assim como não contabilizam, como acréscimos aos 25%, as receitas de convênios e salário-educação e a complementação federal para o governo estadual, complementação essa que teria sido em torno de R\$ 2 milhões em 1999, segundo o Balanço do MEC (BRASIL. MEC, 2000) e rendimentos financeiros com o FUNDEF (R\$ 7,9 milhões em 2001) Esta não-contabilização significou a perda de dezenas de milhões de reais em cada um dos anos de 1999 a 2001. Em 1999 os convênios da Secretaria de Educação teriam sido de R\$ 30,4 milhões, e o salário-educação, de R\$ 6,8 milhões, totalizando R\$ 37 milhões não-aplicados como adicionais aos 25% (PARAÍBA. TCE, 2000, pp. 16 e 18), pois o valor “efetivamente aplicado”, de R\$ 274 milhões, correspondeu a 25,25% do total de R\$ 1,085 bilhão de impostos, que, obviamente, não incluem tais receitas adicionais. Em 2000, o total teria sido em torno de R\$ 20 milhões (PARAÍBA. TCE, 2001, p. 60), sendo de R\$ 329,5 milhões o suposto gasto em educação, ou 25,44% do total de R\$ 1,295 bilhão de impostos. Em 2001 as receitas adicionais não contabilizadas como acréscimos aos 25% teriam chegado a R\$ 43 milhões (PARAÍBA. TCE, 2002, p. 120), sendo de R\$ 415,3 milhões o valor aplicado, ou 26,6% do R\$ 1,56 bilhão de impostos.

Além desta receita não contabilizada como acréscimo (sem falar na dívida ativa de impostos, suas multas e juros de mora, que entrariam na base de cálculo dos 25%), o governo estadual deixou de aplicar R\$ 56 milhões do FUNDEF de 1998 a 2001, pois o relatório do TC sobre as contas de 2001 registra um saldo de R\$ 56,9 milhões na conta do FUNDEF em 31 de dezembro de 2001 (PARAÍBA, TCE, 2002. p. 95). O acúmulo de saldos teria começado já em 1998, primeiro ano do FUNDEF, com um superávit de R\$ 6,9 milhões e se repetido em 1999, 2000 e 2001. Como não tive acesso às prestações de contas de 2002 a 2005 e aos relatórios do TC sobre elas, não tenho como saber se este saldo continuou sendo acumulado ou se foi pago. Caso tenha sido pago, a dúvida que fica é saber como o pagamento foi contabilizado, se despesa do exercício em que teve origem (como seria o certo), ou do exercício em que foi efetuado. Em outras palavras, se os R\$ 56 milhões foram pagos em 2002, o correto seria lançá-

los como gastos de 1998, 1999, 2000 e 2001, uma vez que eles foram empenhados nestes exercícios. Será que o TC vai estar atento para isso?

A existência dos saldos vultosos do FUNDEF de 1998 a 2001 e o fato de, em 2000 e 2001, o governo estadual ter perdido um total de R\$ 150 milhões (R\$ 67 milhões em 2000 e R\$ 83,1 milhões em 2001) na transferência para os FUNDEFs municipais permitem supor que, ou o governo fez uma brutal economia para atender ao mesmo número de alunos e até ampliar o atendimento, ou simplesmente não aplicava antes de 1998 o montante legalmente devido em MDE. É possível que as duas situações tenham acontecido em graus variáveis. Um indicador desta brutal economia e provável não-valorização do magistério é o fato de até 2001, segundo informa o TC (PARAÍBA, TCE, 2002, p. 96) o governo estadual não ter elaborado um Plano de Carreira para os profissionais da educação, conforme exigido pela Lei No. 9.424, que fixou um prazo de 6 meses, suspenso pela liminar concedida pelo STF à Ação Direta de Inconstitucionalidade No. 1.627, de 1997, impetrada por deputados do PT (para consultar o acórdão do STF sobre essa ADIN, ver www.stf.gov.br).

É interessante notar que desde 1999, com base na Resolução Normativa No.13/99, para a apuração dos gastos em educação, o TC se baseia, não nos empenhos emitidos no exercício, mas nos pagos até 31 de dezembro e nos que, inscritos em Restos a Pagar, venham a ser pagos até 31 de março do ano seguinte. Este procedimento significou que o TC desconsiderou R\$ 11,8 milhões empenhados pelo governo estadual em 1999 porém não pagos até 31 de março. Em 2001, do suposto gasto de R\$ 421,7 milhões declarado pelo governo estadual, o TC só considerou R\$ 415,3 milhões, o que significou que mais de R\$ 6 milhões de empenhos de 2001 não foram pagos até 31 de março de 2001. Em seus relatórios sobre as contas de 1999, 2000 e 2001, porém, o TC não esclarece se verifica como são contabilizados pelos governos os empenhos do exercício anterior que não forem pagos até 31 de março. Existe o risco de os governos, já que não podem mais contabilizar tais empenhos no exercício de referência (o anterior), cancelá-los, caso não tenham sido liquidados, e transferir os recursos para o exercício em curso, ou, caso tenham sido liquidados, contabilizar tais gastos no exercício em curso, quando o correto é contabilizá-los como gastos do exercício anterior.

Outra deficiência dos relatórios é a falta de detalhamento dos supostos gastos em MDE, que podem ser confundidos com a função orçamentária Educação e Cultura (classificação válida até 2000) ou Educação (classificação em vigor a partir de 2001). O TC, a exemplo de tantos outros TCs, parece ter cometido este equívoco, pois não faz a distinção entre a função orçamentária, fixada pela Lei No.4.320, e o conceito de MDE, definido na LDB. Esta confusão consta do parecer No. 295 (p. 12), que menciona gastos ora na função 08 (Educação e Cultura), ora em MDE. Por isso, é possível que os valores devidos porém não aplicados sejam até maiores do que os indicados acima. Os relatórios não esclarecem, por exemplo, se as despesas não classificáveis de MDE, como merenda e inativos, estão sendo pagas com parte dos 25% dos impostos. A dificuldade de avaliação dos gastos se deve também ao fato de eles não estarem todos sob o controle da Secretaria de Educação, embora o TC tenha recomendado no parecer 31 que os recursos da educação sejam transferidos para ela nos prazos estipulados pela LDB. O relatório sobre as contas de 2001, por exemplo, revela que, dos R\$ 329 milhões gastos em MDE, apenas R\$ 235 milhões ficaram a cargo da Secretaria de Educação.

Esta breve análise de documentos do TC da Paraíba permitiu identificar uma série de equívocos nos procedimentos por ele adotados para verificar as receitas e despesas em MDE. Um é não contabilizar a dívida ativa oriunda de impostos, mais as multas e juros de mora sobre ela incidentes, na base de cálculo dos 25%. Outro é não acrescentar ao percentual mínimo as receitas integrais vinculadas à MDE, representadas pela complementação federal para o FUNDEF (em 1999), rendimento financeiro com o FUNDEF, convênios e salário-educação. Um terceiro equívoco foi confundir gastos na função orçamentária 'Educação e Cultura' (vigente até 2000 no caso dos Estados) ou 'Educação' (vigente a partir de 2001 no caso dos Estados) com gastos em MDE, definida na LDB. Ora, todos os gastos de MDE podem ser classificados na função 'Educação', porém nem todos os gastos da função 'Educação' podem ser enquadrados em MDE. Um quarto equívoco é informado pelo Parecer Normativo No. 47, de 2001, segundo o qual durante três legislaturas consecutivas a partir da Constituição Federal de 1988 a orientação do TCE era de não "não emitir parecer contrário à aprovação de contas de Prefeitos Municipais tendo como irregularidade única aplicações a menor em manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da Constituição Federal), desde que a média de tais aplicações, durante cada legislatura, se mostrasse superior ao piso constitucional" e que durante toda a legislatura 1997/2000, o TC

interpretou “flexivelmente” a LDB e a lei do FUNDEF, “deixando de emitir parecer contrário à aprovação de contas de Prefeitos Municipais quando caracterizado descumprimento parcial daqueles diplomas legais sem evidências de dolo ou má fé.” Esta orientação do TC, sem nenhum fundamento legal, mostra a importância de os profissionais da educação conhecerem, não apenas a legislação federal (a Constituição, a LDB, etc.), a estadual (a Constituição Estadual, por exemplo), mas também as interpretações sobre esta legislação adotadas por órgãos como o Tribunal de Contas ou o Judiciário, interpretações essas que, materializadas em resoluções, pareceres, deliberações, acabam sendo na prática mais importantes do que a própria legislação.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. MEC. *Balço do Fundef. 1998-2000*. Brasília, 2000. Disponível em <www.mec.gov.br> Acesso em: nov. 2000.

BRASIL. MEC. *Guia prático de orientação aos municípios brasileiros para financiamento de projetos na área de educação básica*. Brasília, 1992.

PARAÍBA. TCE. Ofício No. 996/99 (acompanhado dos documentos TC 9266/98 e 6227/99), de 29/6/99. João Pessoa. (Resposta ao meu pedido de esclarecimentos).

PARAÍBA. TCE. *Parecer No. 295*, de 27/8/97. Esclarecimentos sobre consulta acerca da sistemática para a aplicação em MDE. João Pessoa.

PARAÍBA. TCE. *Parecer No. 31*, de 18/02/98. Nota técnica 3. Esclarecimentos sobre consultas de autoridades municipais relativas a gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino. João Pessoa.

PARAÍBA. TCE. *Parecer Normativo No. 47/01*, de 18/7/01. Uniformiza a interpretação e análise de alguns aspectos inerentes às Prestações de Contas dos Poderes Municipais relativas à legislatura 2001/2004. Disponível em <www.tce.pb.gov.br> Acesso em: out. 2005.

PARAÍBA. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas de gestão do governo do Estado da Paraíba - 1999*. João Pessoa, 2000.

PARAÍBA. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da Paraíba. Exercício de 2000*. João Pessoa, jun. 2001.

PARAÍBA. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da Paraíba. Exercício de 2001*. João Pessoa, jun. 2002.

PARAÍBA. TCE. *Resolução Normativa No. 13/99*, de 10/11/99. Disciplina o tratamento das despesas inscritas em restos a pagar, para efeito de prestações de contas ao Tribunal. João Pessoa. Disponível em <www.tce.pb.gov.br> Acesso em out. 2005.

PARAÍBA. TCE. *Resolução Normativa No. 14/01*, de 19/12/01. Dispõe sobre devolução de recursos ao FUNDEF no caso de eventual utilização em desacordo com a Lei 9.424. João Pessoa. Disponível em <www.tce.pb.gov.br>. Acesso em out. 2005.

20. O TRIBUNAL DE CONTAS DO PARANÁ

O TC do Paraná produziu o que provavelmente foram os documentos mais pormenorizados e rigorosos de todos os TCs sobre os recursos vinculados à MDE. A exposição de motivos do projeto de regulamentação, denominado de Provimento pelo TC, assim como o Provimento No. 1, de 7 de dezembro de 1999, foram bastante minuciosos, com respectivamente 20 páginas (a exposição) e 31 páginas mais 6 anexos (o provimento).

A seriedade do trabalho se manifesta na criação, dentro do Tribunal, de um grupo de estudos de educação (Art. 72 do Provimento No. 1). Como o TC não forneceu informações e normas que utilizou de 1986 até 1999, não teve como avaliar os seus procedimentos durante este período, uma vez que o Provimento No.1 só valeu a partir de 2000.

Inicialmente, cabe destacar na exposição de motivos as divergências de interpretação entre os técnicos do TC do Paraná e as contidas na *Carta dos Tribunais de Contas*. Por exemplo, ao contrário da *Carta*, o TC considerou que os recursos do Fundef não poderiam ser aplicados em cursos supletivos do ensino fundamental, porque as matrículas destes cursos não eram computadas para fins de cálculo da distribuição dos recursos do Fundef, tendo a inclusão de tais matrículas sido vetada na Lei No.9.424 (p. 7 do projeto de Provimento).

Entre os inúmeros pontos positivos do Provimento No. 1, vale destacar a inclusão da dívida ativa de impostos na base de cálculo, o cômputo do ganho com o Fundef, dos seus rendimentos e das receitas de convênios como acréscimos ao percentual mínimo fixado na Lei Orgânica do município (caso maior dos que os 25% previstos na Constituição Federal), o controle trimestral da aplicação do percentual mínimo (que, no entanto, não foi materializado na forma de anexo), e um cuidado com os empenhos não pagos no exercício e o detalhamento com gastos em transporte escolar e bolsas e subvenções a entidades privadas.

Com relação aos empenhos não pagos no exercício, o Art. 44 e seus 5 parágrafos estabeleceram uma série de condições para coibir a prática dos governos de computar tais empenhos como aplicados no exercício, porém cancelá-los no ano seguinte. Neste caso, segundo o § 3º do Art. 44, os valores de cancelamentos justificados de empenhos de restos a pagar seriam reincorporados à receita da educação.

O Tribunal também inovou ao exigir, no §2º do Art. 8º, que o governo justificasse a destinação de recursos públicos para entidades privadas, na forma de bolsas de estudo ou subvenção. O Provimento No.1 também fez algo incomum em instruções de TCs, que foi a exigência de que os recursos da educação não incluídos no Fundef fossem, não só repassados ao órgão responsável pela educação conforme prevê o Art. 69 da LDB, como também aplicados em fundos de curto prazo ou em operações de mercado aberto e seus resultados financeiros revertidos para a MDE e contabilizados como receita patrimonial (anexos I e II).

Inovadora também foi a exigência de que o produto da venda de bens adquiridos com recursos da educação fosse “integralmente reinvestida na educação” (Art. 37, inciso IV, alínea b), assim como a de que a prefeitura justificasse a aplicação de recursos em níveis de ensino que não fossem sua obrigação constitucional (no ensino médio e superior, por exemplo), mesmo com recursos superiores aos 25% da receita de impostos (Art. 6º, § 5º), demonstrando o pleno atendimento das necessidades dos níveis prioritários (educação infantil e ensino fundamental).

Uma outra especificação do Provimento No. 1, raramente vista em instruções de outros tribunais, foi a definição do transporte escolar. O provimento dedicou um extenso artigo 52 à pormenorização do transporte escolar, excluindo de MDE o transporte de professores e o uso de vales-transporte para alunos.

Um ponto interessante dos anexos foi a exigência de explicitação das receitas de convênios vinculados à educação, computadas como acréscimos ao percentual mínimo.

Entretanto, apesar do grande detalhamento e rigor, o Provimento No. 1 apresentou contradições e equívocos. Por exemplo, o Art. 19 (detalhamento da execução orçamentária do órgão da educação) permitiu que “os inativos e pensionistas” fossem financiados com o Fundef, porém o § 2º do Art. 46 estipulou que os inativos não poderiam ser pagos com o Fundef. A propósito dos inativos, embora o TC considerasse que eles não contribuem para a MDE e, portanto, não possam ser pagos com os recursos do percentual mínimo, adotou uma curiosa regra de transição de 1999 a 2002, permitindo a inclusão dos seguintes percentuais das

despesas com os inativos: em 1999, até 80%; em 2000, até 60%; em 2001, até 40%; em 2002, até 20%. Só em 2003, portanto, os gastos com os inativos “não mais serão aproveitáveis para o cálculo de gastos com a educação”.

Em nenhum momento, a exposição de motivos, tão rica em outros detalhes, fundamentou legalmente esta regra de transição.

Outra contradição pode ser encontrada entre as disposições do § 2º do Art. 21 e as do *caput* do Art. 21, pois, enquanto aquele dizia que profissionais do magistério em atividades **externas** à sala de aula não seriam remunerados com os 60% do Fundef, o *caput* mandou destinar pelo menos 60% do Fundef para a remuneração de tais profissionais, que, segundo a definição do Art. 20, baseada na Resolução nº 3 do Conselho Nacional de Educação (BRASIL. MEC, CNE, 1997), abrangem profissionais tanto em sala de aula (professores) como **fora** da sala de aula (diretores, planejadores, inspetores, supervisores e orientadores).

Outro equívoco do Provimento No.1 foi incluir, no inciso IX do Art. 28, a amortização e custeio de operações de crédito como despesa do Fundef. Ora, ela é financiada pela receita do próprio Fundef, gerada pela redistribuição de impostos entre Estado e municípios, complementação federal (se houvesse) e rendimentos financeiros com o Fundef, não por meio de operações de crédito. Portanto, não procedeu a inclusão de amortização e custeio de operações de crédito como despesa do Fundef. Ainda que tal despesa fosse considerada como MDE (inciso VII do art. 70 da LDB), ela só seria aceitável se o governo também computasse tais operações de crédito como receitas integrais adicionais ao montante correspondente ao mínimo.

Outras falhas podem ser observadas na seção dos anexos. Por exemplo, o Provimento, embora pretendesse regulamentar a aplicação dos recursos dos governos municipais e do estadual, não incluiu anexos relativos às receitas e despesas do governo estadual. O Anexo II (balanço financeiro), por sua vez, se equivocou, pois pretendeu cobrir todas as receitas e despesas municipais em educação, e não apenas as do Fundef, como indicado erroneamente pelo seu título “Manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e valorização do magistério” Já o Anexo V (“Demonstrativo das receitas do Fundef”) deixou de incluir a receita do FPE.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. MEC. CNE. Resolução n.º 3, de 8/10/97. Fixa diretrizes para os novos planos de carreira e de remuneração para o magistério dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13/10/97.

PARANÁ. TCE. *Projeto de Provimento*. Exposição de Motivos. Curitiba, 1999(a). 20 p.

PARANÁ. TCE. *Provimento No.1/99*, de 7/12/99. Regulamenta o controle de aplicação do Fundef e demais recursos vinculados à MDE do ensino público estadual e municipal. Curitiba, 1999b. 31 p. + 6 anexos.

21. O TRIBUNAL DE CONTAS DE PERNAMBUCO*

21.1 As resoluções do TC

Examinarei primeiramente resoluções do TC para a contabilização de receita e despesa em educação e, em seguida, os seus relatórios sobre contas estaduais, indicados nas referências bibliográficas.

A primeira resolução que analisei foi a No. 4, de 12/6/97. As anteriores, se existentes, não constavam do sítio do TC nem foram por ele informadas/fornecidas. Esta resolução exigiu, com base no art. 69 da LDB, que os governos apresentassem demonstrativos de receitas e despesas trimestrais, porém não determinou, como requerido pela LDB, a compensação corrigida, no trimestre seguinte, dos valores que não atingissem o percentual mínimo dos impostos, nem o detalhamento dos gastos em MDE, conforme a definição da LDB.

A Nota Técnica de agosto de 1998, obtida no sítio do TC (www.tce.pe.gov.br) em 1998, continha muitos acertos, porém algumas omissões e mesmo erros. Esclareceu corretamente que o ganho com o FUNDEF em âmbito estadual (ou seja, na repartição entre o Estado e seus municípios) representava acréscimo ao mínimo, mas omitiu a possível complementação federal e os rendimentos financeiros com o FUNDEF. Também teve o mérito de explicitar que os convênios são acréscimos ao mínimo e não podem ser incluídos na base de cálculo. No entanto, com relação aos impostos que compõem a base de cálculo, omitiu os atrasados (classificados pela rubrica de dívida ativa tributária) bem como suas multas e juros de mora, além de incluir a receita tributária municipal, quando o certo é receita de impostos, e designar incorretamente o ITR (Imposto Territorial Rural) como receita municipal, quando representa transferência federal. Equivocou-se, ainda, ao afirmar que “cada Estado, após o desconto dos percentuais acima, repartirá os recursos entre os Municípios na proporção dos alunos matriculados na rede de ensino fundamental” (p. 5). Ora, os recursos do FUNDEF eram distribuídos direta e automaticamente aos Estados e Municípios pelo governo federal (o FPM, FPE, IPI-exp. e LC 87/96, complementação federal) e pelo governo estadual (ICMS), não passando pela intermediação do Estado. Embora a Nota Técnica não previsse a verificação da aplicação trimestral dos valores devidos e, em caso de descumprimento, a sua compensação no trimestre seguinte, sugeriu o recolhimento dos 10% do FPM/ICMS/IPI e os 25% dos demais impostos (que não entravam no FUNDEF) numa conta bancária, com o objetivo de evitar “possíveis desvios” e assegurar “o cumprimento de compromissos financeiros assumidos e não saldados no exercício de origem (despesas de exercícios encerrados e restos a pagar liquidados)”.

Por fim, é possível inferir que a Nota, ao estipular que os inativos não podiam ser pagos com o FUNDEF, permitisse que os recursos da educação fora do FUNDEF pudessem ser utilizados no pagamento dos inativos, o que foi confirmado pelos esclarecimentos prestados pelo documento enviado pelo TCE como anexo ao ofício No. 20, de 28/7/2000. Entretanto, o TCE não esclareceu a fundamentação legal para a inclusão dos inativos mas informa estudar a “possibilidade de uma forma de transição” para a não-contabilização dos inativos em MDE.

A propósito desta não-contabilização, a resolução seguinte, a No. 5, de 5/9/01, adotou uma posição muito peculiar, pois, ao mesmo tempo que definiu que o pagamento dos inativos não constituem despesas em MDE, permitiu que tal exclusão **poderá** ser efetivada gradativamente na proporção de no mínimo 10% ao ano a partir de 2001 (grifo meu), alterada pela resolução No. 14, de 12/9/01 (uma semana depois), para 2002. É uma formulação muito peculiar, pois significa que os governos não seriam **obrigados** a fazer tal exclusão. Em outras palavras, a resolução não era uma resolução! Mais adiante, voltarei a comentar sobre os inativos.

A resolução No. 14, por sua vez, é bastante detalhada, sendo seus anexos quase que uma cópia integral das tabelas contidas na Carta dos Técnicos dos Tribunais de Contas elaborada em 1999.

Um primeiro fato que chama atenção na resolução No.14 é que se refere apenas aos municípios, e não ao Estado, o que aconteceu também em outros TCs, como o de Minas Gerais. Outro é que sua ementa diz respeito apenas ao FUNDEF, porém o

* Parte deste texto foi publicada da *Revista Educação em Questão* (do Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Federal do Rio Grande do Norte), v. 39, n. 25, em 2010.

anexo IV se refere a todos os recursos vinculados à MDE. Os anexos de modo geral são detalhados e precisos, porém contêm algumas omissões e falhas. O anexo IV, por exemplo, não explicita as multas e juros de mora e atualização monetária da dívida ativa de impostos. Ao mandar listar despesas em educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e ensino superior, a resolução pode induzir a erro ao não esclarecer que os municípios não podem aplicar os 25% em níveis superiores ao ensino fundamental, conforme determina o artigo 11 da LDB. O parágrafo 3º do art. 2º da resolução, por sua vez, equivocou-se ao permitir que o FUNDEF podia ser usado nas ações descritas no art. 70 (que define o que é MDE) da LDB. É um equívoco porque o FUNDEF se destinava apenas ao ensino fundamental público, enquanto o art. 70 permite que bolsas de estudo em escolas **privadas** sejam consideradas de MDE. Esta foi e é uma confusão muito comum dos TCs.

Aparentemente, a resolução No. 14 continuou em vigor, pois o seu guia de orientação aos novos prefeitos (de 2005) informava que os inativos não podiam ser pagos com o percentual mínimo, embora o TC **não** aplicasse a disposição relativa à exclusão dos inativos pelo menos na apreciação das contas estaduais. Este guia deixou a desejar em termos de orientação, pois continha omissões e equívocos. Uma foi não mencionar as receitas adicionais ao mínimo, o ganho com o FUNDEF e o rendimento financeiro com ele. Outra é, na definição das receitas vinculadas, não mencionar a compensação financeira da LC 87/96, o IR e o ITR. Por fim, na distribuição do salário-educação, omitir os 10% retidos pelo FNDE antes da repartição do restante (90%) entre a cota federal (30%) e as cotas estaduais e municipais (60%) do Estado onde o salário-educação foi arrecadado.

Por fim, a cartilha sobre o FUNDEB, de 2007, equivocou-se ao dizer que a Lei No.11.494 não havia revogado a lei do salário-educação, quando a EC No. 53, que criou o FUNDEB, modificou a sistemática do salário-educação.

Em seguida, analiso a contabilização da receita e despesa em MDE nos relatórios do TC sobre contas estaduais de vários anos.

21.2 A contabilização da receita vinculada à MDE nos relatórios sobre contas estaduais

Na contabilização da receita, o TC não incluiu na base de cálculo a dívida ativa de impostos (DAI) e suas multas e juros de mora durante muitos anos (nas contas estaduais de 1993, 1994, 1995, 1999, 2000 e 2001, por exemplo). Aparentemente, só a incluiu a partir das contas de 2002, e mesmo assim parcialmente, pois o seu relatório registra que o governo não incluiu as multas do ICMS nem das provenientes da dívida ativa, nem a dívida ativa do IPVA, nem as multas e dívida ativa do ITCD. O problema desta contabilização continuou, pois, na apreciação das contas de 2004, o relator recomenda em seu voto o detalhamento das receitas, “principalmente no que se refere à dívida ativa tributária e multas” (PERNAMBUCO. TCE. 2005). Outra receita omitida foi o montante (R\$ 42 milhões) correspondente ao ICMS arrecadado para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP), segundo as notas taquigráficas do relatório das contas de 2004. A Procuradoria Geral do Estado emitiu parecer argumentando a inconstitucionalidade da inclusão desta receita, mencionando liminares favoráveis aos governos da Bahia e Rio de Janeiro sobre esta matéria. O conselheiro Romeu da Fonte, sem nenhum argumento, considerou razoável o entendimento da Procuradoria e não incluiu tal receita na base de cálculo, embora o ICMS seja imposto e a portaria No. 441, de 27/8/03, da Secretaria do Tesouro Nacional, determinasse sua inclusão na base de cálculo. É interessante observar a contradição do mesmo conselheiro neste relatório, quando diz que os restos a pagar não processados não devem ser considerados no cálculo do limite das despesas aplicadas em MDE, pois este seria o “entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional, o qual é o órgão competente para disciplinar os demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, por força da Lei de Responsabilidade Fiscal”. Ora, se ele é o órgão competente, por que não foi considerado na contabilização da parcela adicional do ICMS para o Fundo de Combate à Pobreza ou na exclusão dos inativos, conforme a orientação da STN a partir das contas de 2007?

Também durante muitos anos o TC não mencionou receitas adicionais ao mínimo nos relatórios das contas estaduais, como o salário-educação e convênios, embora a sua resolução No. 14 determinasse tal contabilização (fora dos 25%). A importância desta contabilização é mostrada no relatório sobre as contas de 2004: a receita do salário-educação totalizou R\$ 35,8 milhões, as despesas da administração direta (educação básica) financiada com recursos de convênios a fundo perdido firmados com a União foram de R\$ 54,4 milhões, a receita de serviços educacionais da Universidade de Pernambuco foi de R\$ 13,3

milhões, e uma operação de crédito de R\$ 3,7 milhões com o Banco Interamericano de Desenvolvimento para educação de jovens e adultos na zona rural. O relatório sobre as contas de 2006, por sua vez, informa as seguintes receitas que não deveriam ser incluídas na base de cálculo: R\$ 87,2 milhões (convênios a fundo perdido), R\$ 11,5 milhões (recursos de operações de crédito), R\$ 91,6 milhões (recursos diretamente arrecadados), R\$ 23,2 milhões (salário-educação), R\$ 25,8 milhões (recursos próprios), R\$ 3,4 milhões (convênios a fundo perdido). Como o TC não esclarece se tais receitas foram excluídas da base de cálculo e se descontou do gasto total em educação dispêndios possivelmente financiados com tais receitas adicionais, estas podem ter sido e ainda estar sendo empregadas indevidamente.

A propósito do salário-educação (destinado apenas ao ensino fundamental até 2006), o relator das contas de 2003 (item 4.6.2 do relatório) registra o prejuízo provocado aos municípios pela lei estadual que regulamentou a lei federal No. 9.766, de 1998, segundo a qual a lei estadual deveria se basear em vários critérios, um deles o de que pelo menos 50% da quota estadual seria distribuída entre o governo estadual e as prefeituras proporcionalmente ao número de matrículas no ensino fundamental. Descumprindo a lei federal, a estadual, No. 11.708, de 1999, reduziu a participação dos municípios ao definir que 60% dos 50% (ou seja, 30%) da quota estadual seria repartida de acordo com o número de matrículas, e 40% (ou seja, 20%) seria para o desenvolvimento e execução de projetos de melhoria da qualidade educacional da rede pública. Os 50% restantes ficariam com o governo estadual, que, no entanto, tinha e tem uma rede de ensino fundamental menor do que os municípios, conforme denuncia o relator, que propõe uma nova lei para corrigir esta distorção, que viria a ser corrigida pela Lei federal No. 10.832, de 2003. Contestando o relator, a conselheira Teresa Duere, que já havia saído em defesa do governo na interpretação dos inativos (comentado mais adiante), alegou que os 40% dos 50% (ou seja, 20%) da quota estadual seriam destinados ao município, "em uma ação conjunta entre município e Estado" e definidos por uma comissão composta pela Secretaria Estadual de Educação, Conselho Estadual de Educação, União dos Dirigentes Municipais de Educação, Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação e a Associação Municipalista de Prefeitos. A conselheira oferece o consolo de que "esse recurso chega ao município, passando, evidentemente, por esta Comissão".

Com relação à complementação federal para o FUNDEB, o TC parece se contradizer no seu relatório sobre as contas estaduais de 2007. Num momento, afirma corretamente que ela não pode ser contabilizada no cálculo das despesas em MDE, porém em outro alega, erradamente, que os R\$ 14 milhões de complementação devem ser contabilizados no mínimo legal.

21.3 A contabilização das despesas em MDE nos relatórios sobre contas estaduais

Na contabilização das despesas, o principal problema é o TC, a exemplo da imensa maioria dos TCs, não estar atento para a distinção entre despesas na função educação (definidas na Lei federal No.4.320) e em MDE (definidas pelos artigos 70 e 71 da LDB), embora em vários momentos exclua despesas não consideradas de MDE, como a merenda escolar.

O TC fez várias observações interessantes e incomuns em seus relatórios sobre a contabilização das despesas. No relatório sobre as contas de 1999, registrou, por exemplo, a inexistência na Secretaria de Educação de "controles internos de recursos humanos eficientes que permitissem aferir prontamente, com exatidão, quais professores e demais profissionais exerceram efetivamente suas atividades na rede de ensino fundamental estadual, de modo que pudessem ser remunerados distintamente com os recursos oriundos do FUNDEF", deficiência essa que impediria a verificação do cumprimento ou não da aplicação dos 60% do FUNDEF na remuneração dos profissionais do magistério no ensino fundamental. Segundo o TC, "Devido à fragilidade ou quase inexistência desses controles, a Contadoria Geral do Estado, no exercício de 1999, elegeu como critério de apropriação contábil o rateio das despesas de pessoal da área educacional segundo a participação proporcional das dotações fixadas na lei orçamentária para o exercício." Esta falha foi detectada pelo TC em vários relatórios, o que permite presumir que o governo estadual, por incompetência ou má fé, ou pelas duas coisas juntas, não aplicou os 60% do FUNDEF na remuneração. Segundo o TC, as contas estaduais durante vários anos não teriam separado as despesas do ensino fundamental das realizadas em outros níveis de ensino, exigência fundamental para a comprovação de aplicação dos 60% dos impostos no ensino fundamental, conforme previu a Emenda Constitucional No. 14.

No relatório sobre as contas de 2000, o TC registra que “não foi possível verificar, com exatidão, se essas despesas apropriadas na fonte 009 - FUNDEF referiram-se exclusivamente ao ensino fundamental, uma vez que a Secretaria de Educação não segregou as despesas do grupo 4 - outras despesas correntes, em função dos níveis de ensino.” No relatório sobre as contas de 2001, o TC volta a apontar o mesmo problema, ou seja, “a nomenclatura adotada e inserida no demonstrativo das aplicações do FUNDEF não revela de forma clara as destinações ao ensino fundamental e à valorização do magistério”. (p. 72)

Outro problema das despesas (pelo menos nas contas estaduais) é que elas não estão concentradas num único órgão, a Secretaria de Educação, sendo distribuídas por vários órgãos diferentes, contradizendo, assim, a recomendação do TC em seu guia de orientação para os prefeitos (2005), que manda os gastos serem “realizados pelo órgão municipal pelo ensino”. Em nenhum relatório sobre contas estaduais que examinei, o TC menciona esta recomendação para as prefeituras. O relatório sobre as contas de 2006, por exemplo, informa que os gastos contabilizados como educação foram efetuados não só pela Secretaria de Educação, mas também pela de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, de Defesa Social por meio da Polícia Militar, de Planejamento por meio do PROMATA.

O problema é saber se todas as despesas contabilizadas como MDE são realmente de MDE. Algumas informações nos relatórios indicam prováveis equívocos nisso. Por exemplo, em 2002, foram contabilizados R\$ 57 milhões na promoção e desenvolvimento da cultura e esporte educacional, montante muito superior aos R\$ 729 mil de 2000. O que explicaria tamanho crescimento? Em todos os relatórios, o TC registra a dificuldade de contabilizar o atendimento ambulatorial e hospitalar da Fundação Universidade de Pernambuco em MDE. Segundo o seu relatório das contas de 2002, a classificação funcional e programática destas despesas (de R\$ 20 milhões em 2002) “não revelam o cunho educativo a que se destina o demonstrativo em questão, mesmo considerando o fato das unidades de saúde estarem inseridas na estrutura da UPE”. Em 2006, foram contabilizados R\$ 591 mil de gastos em biblioteca pública, quando o correto seria classificá-los na Cultura. Todos os relatórios do TC indicam uma despesa que, embora classificável na função educação, não deveria ser considerada MDE, pois não é realizada pelo sistema de ensino. É a realizada com uma escola da Polícia Militar (que não faz parte do sistema de ensino), que consumiu R\$ 8 milhões em 2006.

A despesa com inativos merece uma análise especial por ao menos duas razões. Uma é que ocupou bastante atenção do TC em seus documentos e relatórios sobre contas estaduais. Outra é que esta despesa correspondeu (e talvez ainda corresponda, caso não tenha sido excluída do cálculo dos 25% vinculados à MDE) a uma proporção significativa dos gastos em educação. Por exemplo, os relatórios do TC sobre as contas estaduais de 1993 e 1995 aceitavam a sua classificação como MDE, embora o de 1995 mencionasse a restrição da equipe técnica a “se computar o pagamento de pessoal inativo como dispêndio na manutenção e desenvolvimento do ensino.” (PERNAMBUCO. TCE, 1996, p. 72 da *Revista do TC*, ano 7, n. 7) e também a necessidade de o governo estadual calcular com exatidão os gastos com os inativos da educação, pois o procedimento adotado pelo governo até então era de atribuir arbitrariamente, aos inativos da educação, 40% do total de inativos do Estado (idem, p. 72). O peso enorme de tais gastos é revelado nas contas de 1995, em que aos inativos da educação foi atribuído o gasto de R\$ 125 milhões (40% do total do Estado), equivalentes a cerca de 30% do total supostamente despendido em educação (R\$ 434 milhões) e que contribuíram enormemente para que o percentual mínimo aplicado correspondesse a 28,75%. Em outras palavras, sem os gastos com os inativos, o percentual cairia abaixo de 20%. O relatório sobre as contas de 1999, citando o Parecer Normativo No. 26/97 do Conselho Nacional de Educação, informa que encargos com Inativos e Pensionistas da área educacional não são MDE, mas o governo estadual “fia-se no silêncio” da LDB, “e vem há anos considerando a remuneração de servidores inativos da área educacional como sendo despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino. Nos exercícios de 1997 e 1998 esse fato contou com suporte, inclusive, das leis estaduais nos. 11.511, de 24 de dezembro de 1997, e 11.605, de 10 de dezembro de 1998, que alteraram o formato dos quadros demonstrativos das despesas com manutenção e desenvolvimento da educação previstos originalmente nas leis orçamentárias daqueles exercícios”. Segundo o TC, o “governo estadual alega que, face às limitações financeiras enfrentadas há anos, não seria possível atingir o percentual mínimo de 25% das receitas de impostos e transferências sem considerar as despesas de remuneração de servidores inativos”. O TC teria “ao longo desses anos aceitado tal inclusão, porém

recomendado a diminuição gradual dessas despesas”. Segundo o relatório das contas de 2001, se tais gastos tivessem sido expurgados, o percentual aplicado teria sido de 20,5%.

A inclusão dessas despesas em MDE continuou ao longo de toda a década, embora o TC tivesse aprovado, em 2001, as resoluções No. 5 e 14 (estipulando que elas **poderiam** [?] ser reduzidas gradativamente em no mínimo 10% ao ano). São resoluções curiosas, para dizer o mínimo, pois não obrigam o governo a fazer esta redução gradual, fazendo-a, se quiser. No relatório das contas estaduais de 2003, o relator Conselheiro Roldão Joaquim registra o descumprimento desta resolução pelo governo estadual, que não teria excluído 20% dos gastos com inativos dos supostos gastos em MDE, e aponta a ilegalidade da lei complementar estadual no. 43, de 2/5/02, de incluir os gastos com inativos em MDE, argumentando corretamente que os Estados não podem editar normas em conflito com normas federais (a LDB). O relator, no entanto, foi voto vencido na decisão final do TC. A conselheira Teresa Duere, por exemplo, com a concordância da maioria dos conselheiros, alegou que esta lei complementar (2002) é posterior às resoluções (2001) e suas disposições só poderiam ser suspensas por ação de inconstitucionalidade. Como os relatórios das contas posteriores não mencionam a suspensão ou revogação desta lei, o TC continuou aceitando a inclusão dos inativos nos 25% de MDE. Curiosamente, os conselheiros, tão legalistas para certas questões, não se lembraram do fato de os inativos não receberem remuneração, mas sim proventos, conforme informa o manual de 2007 da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária.

Depois de 2003, o TC não se preocupou de excluir os gastos com os inativos de MDE (pelo menos nas contas estaduais), porém não modificou o item relativo à matéria na resolução No. 14 até novembro de 2009. O relatório sobre as contas de 2007 aceitou a contabilização governamental de R\$ 233,9 milhões de contribuição complementar da Secretaria de Educação para suprir o déficit do sistema previdenciário estadual em relação aos ex-servidores da educação (diferença entre os valores pagos aos inativos e pensionistas da Secretaria de Educação e a arrecadação previdenciária, dos servidores mais a patronal, incidente sobre os vencimentos dos servidores em atividade).

Na contabilização das despesas em MDE, o TC excluiu corretamente o montante em merenda escolar. Entretanto, como o valor não foi tão significativo assim (R\$ 8,8 milhões nas contas de 2004), é possível que o valor real tenha sido contabilizado em outros itens pelo governo estadual, que, em resposta à objeção do TC de incluir tais despesas em MDE, alegou que o TC nunca questionou, quando da análise das contas dos exercícios anteriores, a inclusão da merenda em MDE.

Uma outra despesa considerada pelo governo estadual no cômputo de MDE porém excluída do cálculo dos 25% pelo TC foi os restos a pagar não-processados, que são despesas empenhadas que tiveram sua contraprestação de bens ou serviços reconhecida até 31 de dezembro, ou seja, são despesas não liquidadas. Em 2005, segundo as notas taquigráficas do relatório, teriam correspondido a R\$ 28,6 milhões. O TC considera que, embora a Lei No. 4.320 (do orçamento público) determine que os restos a pagar não processados sejam despesa do exercício, o demonstrativo dos gastos visa refletir o valor aplicado em MDE e não devem conter tais restos, por serem passíveis de cancelamento pelo governo. Já os restos a pagar não processados de exercícios anteriores pagos no exercício devem ser contabilizados como despesas do exercício. Assim, o TC contabilizou os restos a pagar de 2004, de R\$ 5,5 milhões, como dispêndios de 2005. Embora o TC esteja correto em não contabilizar restos a pagar não processados como aplicados no exercício, ele introduz a distorção de registrar gastos num exercício financiados por recursos de exercícios anteriores. Entretanto, o governo continuou, pelo menos nas contas de 2007, a contabilizar, como gastos do exercício, restos a pagar não processados (R\$ 50 milhões), mesmo sendo criticado pelo TC.

Referências bibliográficas específicas

PERNAMBUCO, TCE. *Resolução TC No. 14*, de 12/9/01. Estabelece normas para apresentação das prestações de contas dos recursos do FUNDEF pelos Municípios e dá outras providências. Recife: TCE, 2001b. Disponível em <http://www.tce.pe.gov.br>. Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO, TCE. *Resolução TC No. 4*, de 12/6/97. Estabelece a exigência da apresentação dos demonstrativos que específica e dá outras providências. *Revista do TCE*, Recife, Ano 8, n. 8, 1997.

PERNAMBUCO. TCE. Coordenação de Controle Externo. *Cartilha do FUNDEB*. Recife: TCE, 2007a.

PERNAMBUCO. TCE. FUNDEF. *Guia de orientação aos novos gestores*. Recife: TCE, 2005. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Nota técnica sobre o FUNDEF*. Recife: TCE, agosto 1998. 20 p. Disponível em <http://www.tce.pe.gov.br> Acesso em: ago. 1999.

PERNAMBUCO. TCE. Ofício no. 20, de 28/7/00. Resposta a nosso pedido de informações. Gabinete da Presidência. Recife: TCE, 2000.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 1999. Recife: TCE, 2000. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2000. Recife: TCE, 2001. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2001. Recife: TCE, 2002. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2002. Recife: TCE, 2003. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2003. Recife: TCE, 2004. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2004. Recife: TCE, 2005. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2005. Recife: TCE 2006. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2006. Recife: TCE, 2007b. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco*. Exercício de 2007. Recife: TCE, 2008. Disponível em <<http://www.tce.pe.gov.br>> Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Resolução TC n. 5, de 5/9/2001*. Dispõe sobre despesas que não constituem manutenção e desenvolvimento do ensino para fins do art. 212 da CF e dá outras providências. Recife: TCE, 2001a. Disponível em <http://www.tce.pe.gov.br>. Acesso em: dez. 2008.

PERNAMBUCO. TCE. *Revista do TCE*, Recife, Ano 5, n. 5, 1994 (contém o relatório sobre as contas estaduais de 1993).

PERNAMBUCO. TCE. *Revista do TCE*, Recife, Ano 7, n. 7, 1996 (contém o relatório sobre as contas estaduais de 1995).

22. O TRIBUNAL DE CONTAS DO PIAUÍ*

22.1 Introdução

O meu estudo se baseou nos seguintes documentos: Resoluções No. 831, de 19/3/98, No. 1.606 (avalia contas da educação e do FUNDEF), de 18/6/98, No. 3.451 (permite o cumprimento dos 30% do percentual mínimo de municípios só em 2002), de 2/12/99, No. 1.194, de 23/10/02 (suprime a exclusão de inativos), No. 315, de 20/3/04, No. 1.276 (avalia contas municipais e do FUNDEF) e No. 1.277 (avalia contas estaduais e do FUNDEF), ambas de 16/12/04, No. 1.604 (avalia contas estaduais, do ensino e do FUNDEF) e No. 1.605 (avalia contas municipais, do ensino e do FUNDEF), de 13/12/07, No. 1.804 (avalia contas municipais, do FUNDEF e revoga a No. 1.605), de 12/11/08, e a No. 2.078 (avalia contas estaduais e do FUNDEF e altera dispositivos da No. 1.604), de 4/12/08, além de relatórios do TC sobre as contas estaduais de 199 e 2002 e dos municípios de Água Branca (2000) e Lagoa do Piauí (2001), bem como em respostas de órgãos do TC a questionamentos por mim dirigidos a ele em janeiro de 2005 e maio de 2008. Também comento as prestações de contas do governo estadual de 1999 a 2007, disponíveis no sítio da Secretaria Estadual de Fazenda, para verificar como o governo contabiliza as receitas e despesas e se leva em consideração as resoluções do TC.

É interessante observar que algumas resoluções (a No.1.606, por exemplo) do TC contêm vários artigos idênticos (até em erro de português!) à Resolução No. 354, de 1998, do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia. Um exemplo é o inciso V do art. 3º da No. 1.606 – reproduzido a seguir - idêntico ao inciso V do art. 5º da No. 354 do TCM da Bahia: “realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino, incluídas as desempenhadas por pessoal de apoio administrativo, vigilantes, zelador, motoristas de transporte vinculado ao ensino, bibliotecários, jardineiros e secretários de escola”. Um outro exemplo é o inciso V do art. 4º da No.1.606, segundo o qual “investimentos deslocados da unidade educacional, como Rádio e/ou TV educativa, construção de bibliotecas, museus e quadra poliesportiva” não podem ser considerados despesas em MDE. O inciso VI do art. 5º da resolução No. 354 do TCM da Bahia possui conteúdo idêntico. Cabe lembrar que a minha análise foi prejudicada pelo fato de a página do TC conter poucas informações sobre os procedimentos que ele adota para a avaliação das receitas e gastos em MDE. Curiosamente, resoluções (como a No. 1.606, a No. 1.604 e No.1.605) disponíveis na página do TC no início de 2008 e nas quais me baseei para a análise já não estavam mais disponíveis em setembro de 2008, 5 meses depois de protocolar os meus questionamentos e pedido de esclarecimentos junto ao TC.

22.2 O percentual mínimo vinculado à educação

O primeiro ponto que chama atenção nos procedimentos do TCE é que até 1998 ele parece ter se baseado no percentual de 25%, mesmo quando a Constituição Estadual (CE) fixava 30% como mínimo. Ou seja, de 1990 (primeiro ano após a promulgação da CE) a 1998, o TC não cobrou a aplicação de 5% (a diferença entre os 30% e os 25%) dos impostos na educação. O prejuízo também aconteceu nos municípios, pois a CE fixou o mesmo percentual para eles.

A partir de 1999, o TC, segundo a Resolução No. 831, de março de 1998, passaria a exigir a aplicação de 30% tanto do Estado quanto dos municípios. Os motivos para esta mudança de procedimento parecem ser a explicitação, no *caput* do Art. 69 da LDB, de que os percentuais mínimos são os fixados nas CEs e leis orgânicas, pois o preâmbulo da Resolução No. 831 considera que tal Art. 69 “encerrou definitivamente qualquer dúvida porventura existente quanto à eficácia da disposição contida no art. 223 da Constituição Estadual” (o qual fixa o mínimo de 30%) e que a CF “faculta que as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, segundo as carências e peculiaridades de cada Estado e Município, optem por percentuais superiores.” Já com a Resolução No. 3.451, de 2/12/99, atendendo a consulta feita pela prefeitura de Teresina e pela Associação Piauiense de Municípios, o TC flexibilizou tal exigência ao permitir que municípios cumprissem o percentual de modo progressivo, ano a ano,

* Uma versão maior deste artigo foi publicada em *Educação e Sociedade*, Campinas, em 2010.

a partir de 1999, alcançando os 30% somente em 2002. Aparentemente, a exigência dos 30% ficou apenas no papel, pois os relatórios do TC sobre as contas de 2002 do governo estadual (PIAUI. TCE. 2003) e também sobre as contas municipais de Água Branca e Lagoa do Piauí, respectivamente, em 2000 e 2001, só mencionam os 25%. Embora o percentual supostamente aplicado em Lagoa do Piauí tenha sido bem superior aos 30% (44%), os relatórios do TC fazem referência apenas aos 25% fixados pela CF. Em 2004, através das Resoluções No. 1.277 (para o Estado) e No. 1.276 (para os Municípios), o TC reduziu o percentual mínimo para 25%, sem nenhuma justificativa. Solicitei esclarecimentos sobre este e outros pontos ao TC* e as respostas do TC e os meus comentários são apresentados a seguir.

Várias instâncias do TC se manifestaram sobre as minhas indagações e questionamentos. Uma foi a IV DFAE (Divisão da Diretoria de Fiscalização da Administração Estadual), cuja chefe, Andrea de Oliveira Paiva, em comunicação interna de 23/1/06, alegou que a falta de um consenso entre os TCs do Brasil justificava não reprovar contas de governos que aplicassem mais do que 25% e menos do que 30%. A V Divisão Técnica da DFAM (Diretoria de Fiscalização da Administração Municipal), por sua vez, em comunicação interna de 24/2/06, informou, sem nenhuma justificativa para esta alegação, ser “questionável reprovar contas de gestores que haviam aplicado entre 25% e 30%”. O auditor fiscal Jackson Nobre Veras, em ofício de 19/12/06, afirmou que “desde a apreciação das contas do Governo Estadual referente ao exercício de 2000 firmou-se o entendimento de que a Constituição Estadual não poderia fixar um percentual superior àquele estabelecido pela Constituição Federal.” Em defesa do percentual de 25%, citou decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN 780-7), movida pelo então governador Brizola, do Rio de Janeiro, teria declarado inconstitucional dispositivo da CE que eleve o percentual mínimo acima dos 25% “por afrontar o princípio da separação dos poderes.” Segundo o STF, somente o Executivo poderia fixar percentual superior através de lei de sua iniciativa. A comunicação interna no. 1/08, de 1/7/08, da DFAE/DFAM, repete as mesmas alegações e uma nova: a de que o percentual superior a 25% seria inconstitucional. As alegações do TC são bastante frágeis por várias razões. Uma é que o TC não tem competência para julgar a constitucionalidade da legislação. Outra é que não é uma decisão, mas sim uma liminar do STF, ou seja, o STF não decidiu quanto ao mérito da ADIN. Outra razão é que a ADIN se refere à Constituição Estadual do Rio de Janeiro, não à do Piauí, e por isso ela só se aplica ao Estado do Rio de Janeiro. Uma quarta razão é que o Legislativo tem ou pelo menos deveria ter autonomia para elaborar as leis, inclusive a CE, sem se submeter ao Executivo. Portanto, se o Legislativo fixou um percentual mínimo superior aos 25%, estava no seu direito de assim fazê-lo. Uma quinta razão é que o Legislativo só estaria infringindo a CF se estipulasse um percentual inferior a 25%. Isso sim seria uma inconstitucionalidade. A fixação de um percentual superior aos 25% é uma prerrogativa do Legislativo, para atender as particularidades de Estados e Municípios. Por fim, o TC se contradiz pois em 1998 estipulou o mínimo em 30% através da Resolução No. 831 e, se pensa que a CE não pode estabelecer percentuais diferentes ou maiores do fixado na CF, não poderia reproduzir, na Resolução No.1.606, editada em junho de 1998, o § 2º do art. 223 da CE, que prevê **70%** do percentual mínimo para o ensino de primeiro grau [sic], quando a Emenda Constitucional No. 14, de 1996, previu **60%**. Este equívoco continuou na Resolução No. 1.604, de dezembro de 2007, porém foi corrigido pela Resolução No. 2.078, em dezembro de 2008.

Provavelmente para facilitar o cumprimento do percentual mínimo pelo governo estadual, que não vinha aplicando os 30% em educação, os deputados modificaram, com a Emenda no. 13, em 21/12/00, o artigo que prevê os 30% para MDE de modo a permitir até 5% serem gastos em capacitação, requalificação profissional e de mão-de-obra, atividades legalmente não classificadas como MDE, embora tenham caráter genericamente educacional. Ou seja, na prática, o percentual mínimo foi reduzido de 30% para 25%, embora o artigo 223 da CE continue vinculando 30% à MDE, que não abrange tal capacitação. É possível que esta “\$en\$ibilidade” dos deputados seja uma resposta às Resoluções No. 831 e No. 1.606, que determinavam expressamente a aplicação dos 30% em MDE. De qualquer maneira, as resoluções do TC não parecem ter importância para o governo estadual, que nas contas de 1999 a 2007 só tomou como referência os 25%, nunca os 30%.

* Feita por requerimento protocolado pelas professoras Rosana Evangelista da Cruz e Maria do Socorro Lages de Carvalho, do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Políticas e Gestão da Educação, da Universidade Federal do Piauí, a quem agradeço pelo fornecimento de vários documentos e informações que possibilitaram este estudo. Agradeço também a Samara de Oliveira Silva, que, em 27/5/2008, protocolou outro pedido de informações, sob o no. 019632/08.

22.3 Os componentes da receita vinculada à educação

Ao contrário da Resolução No. 831, que se ocupou apenas da definição do percentual mínimo, a No. 1.606, com 23 artigos e 2 anexos, procurou fixar critérios de cálculo das receitas e despesas em MDE e FUNDEF. Incluiu a dívida ativa de impostos na base de cálculo e explicitou (§ único do Art. 6º) corretamente que salário-educação, convênios, subvenções e programas específicos não comporão a base de cálculo do percentual mínimo. Este procedimento correto continuou em todas as resoluções posteriores. A questão é saber se o TC seguiu tal procedimento em suas análises concretas. No seu relatório sobre as contas estaduais de 1998, por exemplo, equivocou-se ao não mencionar a dívida ativa de impostos e ao incluir a complementação federal (R\$ 8,5 milhões) para o FUNDEF na base de cálculo, embora tenha excluído corretamente os R\$ 3,2 milhões do salário-educação, divergindo da prestação de contas do governo estadual, que havia incluído o salário-educação no cálculo do percentual mínimo.

A propósito do salário-educação, as Resoluções No. 1.277, de 2004, e No. 1.604, de 2007, cometeram dois equívocos. Um, comum às duas, foi dar a entender que é uma receita apenas do governo estadual, quando desde 2004, em virtude da Lei federal No.10.832, de dezembro de 2003, as prefeituras passaram a receber, diretamente do FNDE, uma cota proporcional ao número de matrículas municipais no ensino fundamental e, desde 2007, na educação básica. Ou seja, de 2004 a 2006 a cota estadual passou a ser repartida entre o governo estadual e as prefeituras com base no número de matrículas no ensino fundamental (regular e educação de jovens e adultos). O segundo equívoco, cometido apenas pela Resolução No.1.604, foi estipular que o salário-educação é destinado a financiar o ensino fundamental, quando desde 2007, em função da Emenda Constitucional No. 53 (que criou o FUNDEB), ele é destinado a toda a educação básica, não mais apenas ao ensino fundamental. Em resposta ao meu pedido de informações e esclarecimentos protocolado no TC em 27/5/08 sob no. 019632/08, o TC alegou já ter identificado estes dois equívocos, através da Comunicação Interna No. 001/08 (PIAUÍ. TCE, 2008). No entanto, o segundo erro (a afirmação de que o salário-educação se destina ao ensino fundamental) não foi corrigido pela Resolução No. 2.078, de 4/12/08.

Apesar de muito detalhada, a Resolução No. 1.606 apresentava falhas. O seu Anexo II (demonstrativo financeiro trimestral/MDE) não previu a especificação dessa receita adicional (salário-educação, convênios, ganho e complementação federal com o FUNDEF etc), o que podia levar a cálculos equivocados. Por exemplo, a complementação federal, de mais de R\$ 9 milhões para o governo estadual em 2002, foi, assim como em 1998, contabilizada dentro dos 25%, quando deveria ter sido acrescentada ao percentual mínimo, de 30%. Tal contabilização equivocada da complementação foi também cometida pelo governo em todas as contas estaduais durante a vigência do FUNDEF (1998 a 2006) e no primeiro ano do FUNDEB (2007). O anexo equivocou-se também ao indicar rubricas nas quais, segundo o art. 11 da LDB, prefeituras não podem aplicar a receita vinculada, como o ensino médio e o ensino superior, enquanto não atenderem satisfatoriamente a educação infantil e o ensino fundamental. Além disso, o anexo II não menciona o governo estadual, cujas receitas são diferentes das municipais. As deficiências e insuficiências dos anexos só vieram a ser sanadas mais de 6 anos depois, em dezembro de 2004, com as Resoluções No. 1.276 e No. 1.277, cujos anexos seguem os modelos contidos no Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL. Ministério da Fazenda, STN, 2003). Entretanto, os anexos, apesar de bastante exatos, omitiram o rendimento financeiro com as receitas do FUNDEF, previsto na Lei No. 9.424, muito provavelmente porque os manuais 1 a 6 (de 2001 a 2006) de RREO da STN equivocadamente não previam a contabilização de tal rendimento.

A Resolução No.1.605 (relativa às contas municipais), de 2007, por sua vez, que reproduz as tabelas do Manual do RREO editado pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2007 (BRASIL. Ministério da Fazenda, 2007), é bastante detalhada e exata para o cálculo das receitas e despesas em MDE. A Resolução No.1.604 (relativa às contas estaduais), no entanto, não contém tais tabelas e a explicação pouco convincente dada pelo TC foi de que isso foi “uma opção para reduzir o número de anexos” (PIAUÍ. TCE. 2008). A descrição das receitas do FUNDEB no texto de ambas as resoluções (No. 1.604 e No. 1.605) é imprecisa e incongruente. Referem-se à composição do FUNDEB, quando, no caso da No. 1.605 (contas municipais), o termo certo é ‘contribuição’ (os impostos dos municípios que formam o FUNDEB: o ICMS, o FPM, o IPI-exportação, o IPVA, o ITR, a

compensação financeira pela desoneração do ICMS das exportações). Já a No. 1.604 equivocou-se no emprego do termo ‘composição’, quando quis dizer ‘receita’ total em âmbito estadual, ou seja, do governo estadual e de todos os municípios do Estado, pois incluiu todos os impostos que integram o FUNDEB (tanto os do Estado quanto os dos municípios). O correto seria a 1.604 informar a contribuição prevista do governo estadual para o FUNDEB, não a receita total em âmbito estadual, que não é o mesmo que receita do governo estadual. O equívoco de não identificar os impostos como contribuições continuou nas resoluções posteriores, a No. 1.804 (relativa aos municípios) e a No. 2078 (relativa ao Estado). A única alteração feita pela No. 2.078 foi suprimir os impostos dos municípios na composição da receita do FUNDEB.

22.4 As despesas em MDE

Na definição dessas despesas, a Resolução 1.606 confundiu, no seu anexo II (demonstrativo financeiro trimestral/MDE), MDE (definida pela LDB) com Educação e Cultura (função orçamentária definida pela Lei No. 4.320, do orçamento público). Ora, nem toda despesa da função Educação e Cultura (alterada posteriormente para a função Educação) pode ser classificada como MDE. Um exemplo é a merenda escolar. Além disso, a resolução reproduziu os artigos 70 e 71 da LDB, porém tomou a liberdade de reformular ou acrescentar alguns incisos, às vezes contraditórios entre si. Por exemplo, o inciso V do seu Artigo 3º reproduziu o mesmo inciso do Art. 70 e acrescentou que entre as atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino se incluem “aquelas desempenhadas por pessoal de apoio administrativo, **vigilantes**, zeladores, motoristas de transporte vinculado ao ensino, bibliotecários, jardineiros e secretários de escola”, entrando em contradição com o inciso III do Art. 4º, segundo o qual “a contratação ou pagamento de **milícias** que auxiliem na segurança dos estabelecimentos educacionais” não será considerada MDE (grifo meu). Ora, a função de vigilantes parece a mesma de milícias e as disposições destes incisos são nitidamente contraditórias. Outro acréscimo está no inciso VIII do Art. 3º, que inclui os professores entre os beneficiáveis com o transporte escolar, disposição não contida no Art. 70 da LDB e em contradição com as recomendações da *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas do Brasil* (1999). Tais acréscimos continuaram nas resoluções No. 1.276 e No. 1.277, de 2004, e No. 1.604 e No. 1.605, de 2007.

Outro equívoco da Resolução No. 1.606 foi considerar como MDE os recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, desde que atendessem às condições previstas no art. 77, incisos I a IV da LDB (inciso VII do art. 3º da resolução). É um equívoco porque, embora tais escolas possam receber recursos públicos, estes não podem ser classificados como MDE, conforme consta da LDB. Esta é mais uma contradição do TC, que alegou seguir a legislação federal para o percentual mínimo porém tomou a liberdade de modificar a LDB na definição de MDE. O que é mais grave, permitiu, na Resolução No. 1.606, que recursos destinados a tais escolas fossem contabilizados dentro dos 40% do FUNDEF (parágrafo único do art. 13), o qual se destinava exclusivamente ao ensino fundamental **público** e, portanto, não poderia beneficiar tais escolas não-públicas. Estes equívocos continuaram nas Resoluções No. 1.276 (de avaliação de contas municipais) e No. 1.277 (de avaliação de contas estaduais), ambas de 16/12/04. Em resposta ao meu questionamento, a V Divisão Técnica da DFAM do TCE limitou-se a repetir o previsto nas resoluções, sem apresentar argumento novo. As resoluções seguintes, a No. 1.604 (para contas estaduais e o FUNDEB estadual) e a No. 1.605 (para contas municipais e o FUNDEB municipal), ambas de 13/12/07, são contraditórias entre si. Enquanto a No.1.604 (art. 29, inciso VIII) mantém o equívoco das resoluções anteriores, a No.1.605 é omissa nesta questão e se limita a considerar ou não como MDE o que consta dos artigos 70 e 71 da LDB. Em resposta às nossas indagações em maio de 2008, o TCE alegou já ter identificado esse problema e que estaria providenciando a alteração da Resolução No. 1.604 (PIAUÍ, TCE, 2008), o que foi feito na Resolução No.2.078, em 4/12/08.

O TC oscilou também na interpretação sobre o emprego do FUNDEF em bolsas de estudo em escolas públicas e privadas, não previsto na lei do FUNDEF (a No. 9.424). O equívoco desta interpretação está no fato de o FUNDEF ter se destinado apenas ao ensino fundamental **público** e, portanto, não poderia ser empregado em escolas privadas. O equívoco do TC foi confundir despesas em MDE (definidas nos artigos 70 e 71 da LDB), que incluem bolsas de estudo em escolas privadas, com despesas no FUNDEF, que só podiam ser no ensino fundamental público. As Resoluções No. 1.606, No. 1.276 e No. 1.277

cometeram este equívoco, corrigido, no caso dos recursos do FUNDEB, pelas Resoluções No. 1.604 e No. 1.605, que não permitem o emprego dos recursos do FUNDEB em tais bolsas. A No. 1.604 (avaliação de contas estaduais), no entanto, equivocou-se ao classificar as despesas de MDE (art. 29) **apenas** as financiadas com o FUNDEB, omitindo as demais receitas estaduais (IR arrecadado pelo governo estadual e os 5% - se tomamos como referência apenas os 25% adotados pelo TC – dos demais impostos que não integram o FUNDEB) vinculadas à educação e que não integram o FUNDEB. O estranho nesta classificação equivocada é que a No. 1.604 contém duas definições de MDE, uma em geral (embora tendo como referência apenas os recursos do FUNDEB) e outra específica do FUNDEB. Na definição geral (art. 29), as bolsas de estudo são correta e legalmente consideradas como MDE, porém não na definição específica (art. 35). Em resposta ao nosso questionamento, o TC alegou já ter identificado este problema e que estaria providenciando tal alteração (PIAUÍ. TCE, 2008). A Resolução No. 2.078, que alterou a No. 1.604, não é muito clara quanto a isso, pois, embora defina, no item sobre o FUNDEB, que as bolsas não poderão ser pagas com o FUNDEB, também estipula contraditoriamente que as despesas previstas no art. 70 da LDB (uma delas são as bolsas) serão consideradas como MDE.

Comento a seguir a vinculação de 60% dos fundos para a remuneração dos professores (FUNDEF) ou profissionais do magistério (FUNDEF e FUNDEB). A No. 1.606 equivocou-se ao permitir que parte dos 60% fosse usada na qualificação de professores leigos, quando o certo é ‘habilitação’, diferente de ‘qualificação’. Afinal, qualquer curso de qualquer duração qualifica mas nem todo curso habilita o professor leigo. O curso que habilita o professor leigo tem uma carga horária mínima definida legalmente. Esta distinção fica clara no art. 9º da Lei No. 9.424, que regulamentou o FUNDEF.

A No. 1.605 (relativa às contas municipais) comete vários equívocos em seu art. 29, § 6º, transcrito a seguir: “A utilização da faculdade prevista no parágrafo anterior não isenta o Estado e Municípios da obrigatoriedade da aplicação dos 25% da receita resultante de impostos e transferências no exercício correspondente ao recebimento dos recursos, bem como aplicação dos 60% dos profissionais da educação básica do *[sic]* na forma prevista no art. 212 da Constituição Federal e Lei No. 11.494/07, respectivamente.” O primeiro problema é o de redação, pois faltou ‘do FUNDEB na remuneração’ depois dos ‘60%’. O segundo problema é que é um texto confuso. Se a resolução refere-se aos municípios, não faz sentido mencionar o Estado, contemplado pela resolução No. 1.604, que apresenta problemas semelhantes. O texto equivoca-se também ao mencionar ‘educação básica’, que, segundo a LDB, abrange desde a educação infantil até o ensino médio. Ora, os recursos do FUNDEB, assim como os demais recursos vinculados à educação, só podem ser aplicados pelos municípios na educação infantil e no ensino fundamental, não no ensino médio, embora este último faça parte da educação básica. Quanto aos beneficiários dos 60% do FUNDEB, eles são os profissionais do magistério, não os profissionais da educação. Em outras palavras, o TC fez uma cópia mal feita do parágrafo único do art. 1º da lei No.11.494.

Outro equívoco do TCE foi extrapolar sua atribuição ao introduzir na resolução uma determinação não prevista legalmente. É o caso do art. 35 da Resolução No. 1.605 (artigo 41 da No. 1.604), que prevê que as despesas “deverão ser realizadas de modo a serem atingidos os valores do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, projetados pelo Ministério da Educação.” Ora, este índice não é resultado de uma determinação legal e não pode ser cobrado dos governos, muito menos ser vinculado a recursos financeiros.

Na definição de despesas que não são de MDE, além de reproduzir o Art. 71 da LDB, a Resolução No. 1.606 excluiu explicitamente os proventos de inativos, a desapropriação de áreas de acesso às escolas e gastos em rádio e TV educativa, construção de bibliotecas, museus e quadra poliesportiva não vinculados a unidades educacionais. Entretanto, em resolução posterior, a No. 1.194, de 23/10/02, a exclusão dos proventos de inativos foi omitida, o que pode significar que o TC passou a aceitar tais proventos como despesas de MDE. Isso aconteceu pelo menos na sua apreciação das contas estaduais de 2002. A questão é saber se a Resolução No. 1.194, de outubro de 2002, pode ter vigência retroativa a janeiro de 2002. Em 2004, através das Resoluções No. 1.276 e No. 1.277, o TC voltou a excluir expressamente os proventos. Entretanto, em dezembro de 2007, a Resolução No. 1.605 (avaliação de contas municipais) foi omissa nesta questão, assim como a No. 1.804, que a revogou, embora a No. 1.604 (avaliação de contas estaduais) excluísse os proventos de MDE, exclusão suprimida pela resolução No.2.078, de dezembro de 2008. Esta omissão pode significar que o TC aceita ou não verifica se os inativos estão sendo contabilizados dentro

do percentual mínimo, embora o Manual No. 7 (de agosto de 2007) de RREO da STN determinasse a exclusão de inativos de tal percentual, considerando que eles recebiam proventos, não remuneração. De qualquer modo, a oscilação do TC demonstra a sua pouca firmeza e clareza sobre a matéria.

Com relação à definição de despesas válidas (empenhadas, liquidadas ou pagas) para fins de comprovação da aplicação do percentual mínimo, a No. 1.606 se baseou em despesas pagas, aceitando, no entanto, as empenhadas não pagas se “comprovado saldo financeiro reservado a esse pagamento” (parágrafo único do Art. 4º). Isso, no entanto, parece contradizer o § 1º do art. 3º, segundo o qual os restos a pagar somente serão considerados como aplicação em MDE no exercício e no montante em que forem efetivamente pagos, confundindo despesas de exercícios diferentes. Tal interpretação continuou nas Resoluções No. 1.276 e No. 1.277, de 2004, e No. 1.604 e No. 1.605, de 2007.

A No. 1.606 também fez uma exigência (Art. 19, § 1º) pouco comum em TCs, que é a de os governos apresentarem um demonstrativo trimestral da aplicação do percentual mínimo. Como nem a resolução nem o Anexo II estipulam a natureza dos valores (empenhados, liquidados ou pagos), a exigência pode ter sido facilmente contornada através do lançamento de empenhos e não dos valores efetivamente pagos. Esta deficiência foi sanada pelas resoluções posteriores, de 2004 (a No. 1.276 e a No. 1.277) e 2007 (a No. 1.604 e a No.1.605).

22.5 Breve comentário sobre as prestações de contas estaduais de 1999 a 2007

Faço a seguir uma breve análise das prestações das contas de 1999 a 2007 do governo estadual, com base nos dados disponíveis na página da Secretaria Estadual de Fazenda em maio de 2008. Cabe ressaltar que a análise é limitada pelo fato de as rubricas e os dados não serem suficientemente detalhados. De qualquer maneira, foi possível fazer as seguintes constatações.

A primeira é que as prestações não mencionam nem seguem em nenhum momento as resoluções do TC, demonstrando que, para o governo, o TC parece ser totalmente irrelevante.

Outro problema é que os dados são confusos e mesmo contraditórios em todas as prestações. Por exemplo, as contas de 1999 informam, num momento, que as perdas com o FUNDEF foram de R\$ 10,5 milhões e, em outro, de R\$ 41,8 milhões. As contas de 2005, por sua vez, registram, no item 4 (gastos com educação), que a contribuição para o FUNDEF foi de cerca de R\$ 297 milhões (R\$ 101,6 milhões, correspondentes a 15% do ICMS, mais R\$ 195,4 milhões, correspondentes a 15% dos impostos federais transferidos ao governo estadual), porém o item sobre o FUNDEF, logo a seguir, informa a contribuição de R\$ 288,7 milhões, ou seja, uma diferença de R\$ 9 milhões. Também há discrepância nos dados sobre a receita com o FUNDEF. Enquanto o item 4 aponta uma receita de R\$ 112,1 milhões, o item sobre o FUNDEF indica receita de R\$ 116,6 milhões. É possível que esta receita inclua o rendimento financeiro com a receita. De qualquer maneira, o rendimento financeiro deveria ter sido registrado em separado.

Um equívoco das prestações foi contabilizar a complementação federal (que de modo geral não ultrapassou R\$ 10 milhões em cada um dos anos da vigência do FUNDEF) na base de cálculo do percentual mínimo, quando o certo é acrescentá-la ao mínimo, conforme a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional através dos seus Manuais de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (BRASIL. STN. 2003).

Outra deficiência foi não informar ou esclarecer a destinação das receitas integrais vinculadas à educação (salário-educação, convênios e receita diretamente arrecadada pelos órgãos da educação), que, da mesma forma que a complementação federal, devem ser acrescidas ao montante correspondente ao percentual mínimo dos impostos. As contas de 2006 revelam a importância destas receitas adicionais. No órgão “recursos para desenvolvimento da educação básica”, constam receitas de R\$ 102 milhões com convênios. Nas receitas diretamente arrecadadas (outra rubrica), que também devem ser acrescidas ao mínimo, constam R\$ 14 milhões arrecadados pela Universidade Estadual do Piauí. O esclarecimento sobre a destinação destas receitas (sobretudo a de convênios, que é elevada) é fundamental, pois elas podem estar sendo usadas para financiar despesas que devem ser pagas com a verba correspondente ao percentual mínimo dos impostos, não com estes recursos adicionais ao mínimo.

Outra deficiência em algumas prestações foi a não-contabilização da dívida ativa oriunda de impostos e/ou as multas e juros de mora desta dívida na base de cálculo do percentual mínimo.

Uma receita não contabilizada mas que deveria sê-lo é a patrimonial com origem em impostos. Embora os governos e os Tribunais de Contas de todo o Brasil não incluam tal receita, o correto seria contabilizá-la na base de cálculo porque grande parte ou a maior parte dela tem origem em impostos e porque estes têm um percentual vinculado à educação. Tanto isso faz sentido que a lei do FUNDEF (a No. 9.424, de 1996) estipulava que os rendimentos auferidos com a receita do FUNDEF também integrariam o FUNDEF. Ora, se tais rendimentos integram o FUNDEF (e também o FUNDEB, em vigor desde 2007), também um percentual do rendimento obtido com os impostos deveria ser destinado à educação. As contas de 2006 mostram a importância de tal rendimento, R\$ 35 milhões. A propósito dos rendimentos com o FUNDEF, as prestações de contas não trazem nenhuma informação e ficamos sem saber se eles foram auferidos (o que é provável, até porque os governos não gastam toda a receita imediatamente) ou se o governo os incluiu dentro da receita, o que seria um equívoco.

A falta de clareza, pouco detalhamento e contradições também são encontrados nos dados da despesa. Um problema é que as prestações não esclarecem os dispêndios considerados de MDE, que, mesmo realizados pela Secretaria de Educação ou qualquer outro órgão da educação (a Universidade Estadual, por exemplo), não podem ser confundidos com a função orçamentária Educação, termo definido pela lei federal que dispõe sobre o orçamento público (a No. 4.320, de 1964) e mais abrangente do que o conceito de MDE, definido pelos artigos 70 e 71 da LDB. Por exemplo, tais dispêndios podem ter incluído os gastos com merenda e inativos, que não podem ser pagos com o montante correspondente ao percentual mínimo. É possível, pois, que as despesas legalmente admissíveis sejam menores do que as declaradas pelo governo.

Um outro problema é a existência de dados conflitantes. Segundo as contas de 2006, os gastos na função Educação teriam sido de R\$ 437 milhões, porém as despesas no ensino teriam sido superiores: R\$ 588,8 milhões, ou 25,26% dos impostos, que totalizaram R\$ 2,328 bilhões.

As contas de 2004 revelam uma grave contabilização equivocada. Além de não seguirem (equívoco também cometido por outras prestações de contas) a orientação contida no Manual para Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, contabilizaram, como despesa, a contribuição para o FUNDEF (R\$ 242 milhões), denominada de retenção, a receita com o FUNDEF (R\$ 95,7 milhões), denominada de crédito, e a perda com o FUNDEF (R\$ 146 milhões, resultante da diferença entre contribuição e receita), quando o correto seria contabilizar apenas a contribuição, pois ela equivale à soma do crédito e da perda. Ou seja, houve dupla contagem de despesa, sendo R\$ 242 milhões contabilizados duas vezes. O equívoco do governo foi incluir as perdas (146 milhões) mais a receita (95,7 milhões), que totalizam os R\$ 333 milhões indicados na tabela abaixo. O correto é diminuir estes R\$ 242 milhões da despesa alegada pelo governo, de R\$ 664,6 milhões, sendo, pois, de R\$ 422,6 milhões (664,6 menos 242), equivalentes a pouco mais de 25% dos impostos, bem menos do que os 39,6%, resultantes da contagem em dobro da contribuição para o FUNDEF. A tabela a seguir reproduz os dados da tabela contida na prestação de contas estaduais de 2004.

Receitas e despesas em educação em 2004, segundo a prestação de contas do governo estadual

Receitas	Realizadas (em 1.000)
RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS	1.678.465
Receitas de impostos	852.979
Receita resultante do ICMS	763.080
Imposto sobre a produção e circulação – ICMS	674.941
Dívida ativa do ICMS	1.079
Multas, juros de mora e outros encargos do ICMS	1.367
Parcela do ICMS destinado ao FUNDEF (Parte Estado)	85.693
Receita resultante de outros impostos	89.899
Receita de transferências constitucionais e legais	1.043.499
Cota-parte do FPE (85%)	879.213
Transf. financ. ICMS LC 87/96 (85%)	6.538
Cota-parte do IPI-exportação	1.277
Parcela das transferências destinadas ao FUNDEF	156.471
(-) Transf. constitucionais aos municípios	218.013

DESPESAS	LIQUIDADAS
Vinculadas às receitas resultantes de impostos	184.865
Vinculadas ao FUNDEF, no ensino fundamental	333.438
Perdas nas transferências do FUNDEF	146.391
TOTAL DAS DESPESAS PARA FINS DE LIMITE CONSTITUCIONAL	
Limite constitucional 25% - Percentual cumprido pelo Estado	39,60%

Por fim, as prestações de contas quase nunca informam se tais despesas são empenhadas, liquidadas ou pagas, informação fundamental, pois nem todo empenho resulta necessariamente em gasto real, uma vez que pode ser cancelado em exercício posterior e, portanto, se contabilizado como despesa, distorcer o montante aplicado.

22.6 Conclusões

O exame das resoluções e relatórios do TC de 1998 a 2007 permite as seguintes conclusões. Uma é a oscilação e, portanto, pouca clareza e firmeza do TC. Embora a CE de 1989 previsse o percentual mínimo de 30% em MDE, ele só passou a exigir este cumprimento a partir de uma resolução sua de 1998. Mesmo assim, admitiu que, no caso de Teresina e outros municípios, esta exigência só viesse a ser cumprida gradualmente e só alcançasse os 30% em 2002. Em 2004, no entanto, reduziu esta exigência para 25%. Questionado, o TC respondeu com alegações vagas e bastante frágeis. Ou seja, os governos estadual e municipais puderam e podem descumprir a exigência dos 30% porque o TC aceitou e aceita tal descumprimento. Com relação à contabilização de receitas e despesas, os procedimentos do TC também variaram desde 1998 até 2007. A Resolução No. 1.606, de 1998, por exemplo, não era muito detalhada na definição das receitas, levando a equívocos como a inclusão da complementação federal dentro do percentual mínimo pelo governo estadual e também pelo TC. Esta pormenorização insuficiente só veio a ser sanada em 2004, com as Resoluções No. 1.276 e No. 1.277, certamente porque se limitaram a copiar os modelos fornecidos pelo Manual para elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária publicado pela STN para orientar a prestação de contas bimestral dos governos. Ou seja, não foi mérito do TC. Na definição de despesas aceitas como MDE, o TC tomou a liberdade de acrescentar algumas não previstas nos artigos 70 e 71 da LDB, confundindo despesas em MDE com as da função orçamentária 'Educação'. Por exemplo, permitiu equivocadamente que recursos públicos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas fossem contabilizados dentro do percentual mínimo e também dentro dos 40% do FUNDEF, um grave equívoco porque o FUNDEF era reservado exclusivamente ao ensino fundamental **público**. A fragilidade do TC nesta questão fica evidente porque suas resoluções mais recentes, a No. 1.604 e a No. 1.605, de dezembro de 2007, não prevêm o uso de recursos do FUNDEB em tais escolas, embora a No. 1.604 (a No. 1.605 é omissa nesta questão) permita que recursos fora do FUNDEB destinados a tais escolas sejam classificados como MDE. Um outro exemplo da oscilação do TC é a classificação dos inativos em MDE, ora excluídos de MDE (Resolução No. 1.606), ora aceitos como MDE (resolução de outubro de 2002), ora excluídos novamente (resoluções de dezembro de 2004 e Resolução No. 1.604, de dezembro de 2007), ora omitidos (Resoluções No. 1.605, de dezembro de 2007, e No. 2.078, de dezembro de 2008). Por fim, é fundamental saber se e como o TC cumpre as suas resoluções na apreciação das contas dos governos, pois os seus relatórios sobre as contas estaduais de 1998 e 2002 mostram exemplos de descumprimento destas resoluções (como o percentual mínimo de 30%).

Na breve análise das contas estaduais de 1999 a 2007, constatei dados contraditórios, omissão de informações importantes e contabilização equivocada. Um exemplo de dados contraditórios são os gastos em educação para fins do cálculo do percentual mínimo, que em vários anos são bem superiores aos dispêndios na função 'Educação'. Um exemplo de omissão está no fato de as prestações de contas nunca esclarecerem como foram contabilizadas as receitas vinculadas à educação que são adicionais ao percentual mínimo, como o salário-educação, os convênios e as receitas arrecadadas por órgãos da educação. Uma contabilização equivocada grave está nas contas de 2004, que registra como despesa tanto a contribuição quanto a receita e a perda para o FUNDEF, provocando uma dupla contagem de gasto, uma vez que a contribuição equivale à soma da receita e da perda.

Referências bibliográficas específicas

- BRANCO, Anfrísio Neto Lobão Castelo (presidente do TCE/PI). Ofício 156/07, de 19/01/07. Teresina, 2007. Acompanham o ofício do auditor fiscal Jackson Veras, a comunicação interna no. 6, da IV DFAE (Divisão de Fiscalização da Administração Estadual) e a comunicação interna no. 1, da V DFAM (Diretoria de Fiscalização da Administração Municipal), que respondem ao pedido de informações protocolado pela professora Rosana Evangelista de Souza, da Univ. Federal do Piauí.
- BRANCO, Anfrísio Neto Lobão Castelo (presidente do TCE/PI). Ofício 6.248/08, de 30/06/08. Teresina, 2008. Acompanha a comunicação interna no. 1/08, de 1/07/08, da DFAE/DFAM, que responde ao pedido de informações e esclarecimentos protocolado em 27/05/08 sob no. 019632
- CARVALHO, Maria do Socorro Lages de. “Processo de implantação e o impacto do FUNDEF em Teresina, Piauí.” In: LUZ, Liliene Xavier (org.). *Gestão, financiamento e controle social da educação*. Teresina: EDUFPI (Editora da Univ. Federal do Piauí), 2005.
- PIAÚÍ. Assembleia Legislativa. *Constituição Estadual de 1989*. Emenda Constitucional Estadual no. 13, de 21/12/00. Teresina, Diário da Assembleia, edição especial de 25/1/01. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: fev. 2008.
- PIAÚÍ. Estado. Secretaria Estadual de Fazenda. Balanços de 1999 a 2007. Disponível em: http://www.sefaz.pi.gov.br/conteudo_internet.php?p=rd_balancos. Acesso em: mai. 2008.
- PIAÚÍ. TCE. *Relatório Analítico das Contas do Governador do Estado do Piauí - Exercício/98*. TCE: Teresina, 29 de junho de 1999.
- PIAÚÍ. TCE. *Relatório Analítico das Contas do Governador do Estado do Piauí - Exercício/2002*. TCE: Teresina, 2003.
- PIAÚÍ. TCE. *Relatório do Conselheiro-Relator Antonio de Barros Araújo sobre as contas de 1998 do governador*. TCE: Teresina, 24/10/2000.
- PIAÚÍ. TCE. *Relatório sobre as contas de 2000 de Água Branca*. TCE: Teresina, 7/6/01.
- PIAÚÍ. TCE. *Relatório sobre as contas de 2001 de Lagoa do Piauí*. TCE: Teresina, 4/8/03.
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no.3.451*, de 2/12/99. Resposta favorável à consulta pela prefeitura de Teresina e pela Associação Piauiense de Municípios sobre a possibilidade de só cumprir o percentual mínimo em 2002 e aplicar percentuais crescentes entre 1999 e 2002. Teresina, 1999.
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no. 1.194*, de 23/10/02.
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no. 1.276*, de 16/12/04. Dispõe sobre a forma e prazo de prestação de contas da administração pública municipal direta e indireta ao Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008.
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no. 1.277*, de 16/12/04. Dispõe sobre a forma e prazo de prestação de contas ao Tribunal de Contas pelos órgãos e entidades dos Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário do Estado e Ministério Público e dá outras providências. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008.
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no. 1.604*, de 13/12/07. Dispõe sobre a forma e prazo de prestação de contas ao Tribunal de Contas pelos órgãos e entidades dos Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário do Estado e Ministério Público e dá outras providências. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008. [Dispõe sobre os recursos estaduais vinculados ao ensino e o FUNDEB]
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no. 1.605*, de 13/12/07. Dispõe sobre a forma e prazo de prestação de contas da administração pública municipal direta e indireta ao Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008. [Dispõe sobre os recursos municipais vinculados ao ensino e o FUNDEB]
- PIAÚÍ. TCE. *Resolução no. 1.606*, de 18/6/98. Dispõe sobre a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas do Estado sobre a aplicação dos recursos constitucionalmente vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado do Piauí. Publicada no Diário da Justiça do Estado do Piauí no. 3.841, de 23/06/98. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008.

PIAUÍ. TCE. *Resolução no. 1.804*, de 12/11/08. Dispõe sobre a forma e prazo de prestação de contas da administração pública municipal direta e indireta ao Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: nov. 2008. [Dispõe sobre os recursos municipais vinculados ao ensino e o FUNDEB. Revoga a Resolução no. 1.605, de 13/12/07]

PIAUÍ. TCE. *Resolução no. 2.078*, de 04/12/08. Altera dispositivos da Resolução no. 1.604, de 13/12/07. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2009.

PIAUÍ. TCE. *Resolução no. 315*, de 20/03/04. Altera as Resoluções TCE n°s 1.606, de 18/6/98, 1.451, de 11/12/03, 1.452, de 11/12/03, 1.454, de 11/12/03, e 1.455, de 11/12/03. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008.

PIAUÍ. TCE. *Resolução no. 831*, de 19/3/98. Dispõe sobre a aplicação pelo Estado e Municípios, anualmente, do mínimo de trinta por cento de sua receita na manutenção e desenvolvimento do ensino. Disponível em <http://www.tce.pi.gov.br>. Acesso em: jan. 2008.

VERAS, Jackson Nobre (auditor fiscal do TCE). Ofício datado de 19/12/06. Teresina, 2006.

23. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DO RIO DE JANEIRO

23.1 O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*

Examinamos os seguintes aspectos da documentação do TCE-RJ: (a) 3 deliberações sobre receitas e despesas em educação, (b) a confiabilidade e pormenorização dos dados, (c) a contabilização da receita, (d) a contabilização da despesa, e (e) (e) Procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas na apreciação das receitas e despesas em educação de 83 municípios fluminenses em 2003.

(a) 3 deliberações do TC

As 3 deliberações do TC sobre receitas e despesas em educação que encontramos no portal do TCE (www.tce.rj.gov.br) são pouco detalhadas e precisas, além de equivocadas e inexplicavelmente só se referem às prefeituras, não ao governo estadual. Tampouco se referem ao Fundeb.

A Deliberação 199, de 23/01/96, contém uma tabela que pretende listar as receitas de impostos arrecadados pelas prefeituras e a elas transferidos vinculadas à MDE, porém não menciona receitas como a do IPI-exportação, multas e juros de mora dos impostos, a dívida ativa de impostos (DAI), e multa e juros de mora sobre DAI, nem as receitas adicionais ao percentual mínimo (por exemplo, transferências federais para programas como a merenda). Informa que se deve levar em consideração a Lei Orgânica Municipal, porém muitos pareceres do TC se basearam nos 25% da CF, não em percentuais maiores previstos em algumas Leis Orgânicas. Por fim, não esclarece se as despesas consideradas no cálculo são empenhadas, liquidadas ou pagas.

Já a Deliberação No. 210, de 4/5/99, que dispõe sobre a prestação de contas do Fundef, cometeu os seguintes equívocos e inconsistências. O principal foi confundir despesas consideradas de MDE pelo art. 70 da LDB com as que poderiam ser pagas com os recursos do Fundef, o qual se destinou apenas ao ensino fundamental público e, portanto, não poderia ser usado para bolsas de estudo em escolas privadas, o que é permitido pelo Art. 70 da LDB. Um outro exemplo foi considerar que “atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino” podem ser pagas com o Fundef. Ora, os sistemas de ensino referem-se ao conjunto das redes públicas e privadas, não apenas às redes públicas, e, portanto, não faz sentido considerar que o seu funcionamento pudesse ser financiado pelo Fundef. Além disso, tais sistemas abrangem vários níveis de ensino, não apenas o fundamental, vinculação exclusiva do Fundef. Uma contradição desta deliberação foi estipular, na alínea a) do inciso III do art. 1º, que os 60% do Fundef se destinavam à remuneração dos professores do ensino fundamental, e no § 2º do art. 1º, ao pagamento dos profissionais do magistério no ensino fundamental. Ora, segundo a Resolução no. 3, de 1997, do Conselho Nacional de Educação, profissionais do magistério é uma categoria mais ampla do que professores, pois abrangem não só professores, mas diretores, coordenadores, supervisores e todos aqueles que exercem função pedagógica na escola. É verdade que este equívoco tem origem na própria legislação federal, pois a Emenda Constitucional 14, de 1996, que criou o Fundef, estipulou que o percentual mínimo de 60% se destinaria aos professores, ao passo que a Lei 9.424, de 1996, que regulamentou o Fundef, destinou o percentual aos profissionais do magistério. Outro equívoco foi definir que o percentual é 60%, quando o certo pelo menos 60%.

Por fim, a Deliberação No. 215, de 6/4/2000, que alterou o modelo da Deliberação No. 199, não só repetiu os equívocos da Deliberação No. 199, como também não previu a receita com a compensação financeira prevista na Lei Complementar No. 87/96, e a contabilização de ganhos e rendimentos com o Fundef.

(b) A confiabilidade e pormenorização dos dados

* Parte deste texto foi publicada na revista *Advir* (da Associação de Docentes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro), n. 15, em 2002.

Um problema muito comum de prestações de contas e também dos relatórios dos Tribunais de Contas sobre contas governamentais é que os dados não são muito desagregados e/ou confiáveis. As contas estaduais do Rio de Janeiro não fugiram/fogem à regra. Por exemplo, os gastos com o ensino fundamental (EF) estão superdimensionados, provavelmente para atender, no papel, a exigência de que 60% dos 25% dos impostos fossem aplicados no EF de 1997 a 2006, conforme previsto pela Emenda Constitucional No. 14. Isso é demonstrado pelo fato de tais gastos declarados foram durante vários anos bem maior do que os com o ensino médio (EM), segundo as contas estaduais, aceitas pelo TC, embora com ressalvas. Em 2003 os gastos com o EM teriam sido de R\$ 5,5 milhões, enquanto que o montante aplicado no EF teria sido de R\$ 2 bilhões. Mesmo se descontarmos destes R\$ 2 bilhões os R\$ 733 milhões de perda do governo estadual para o Fundef e que estão incluídos nestes R\$ 2 bilhões, o valor supostamente aplicado no EF ainda assim seria astronômico, R\$ 1,2 bilhão, ou 232 vezes maior do que o gasto no EM. A manipulação do gasto no EF fica mais evidente quando levamos em conta o número de matrículas no EF e no ensino médio.

(c) A contabilização das receitas

Durante muitos anos o TCE não incluiu as multas e juros de mora, a dívida ativa de impostos (DAI) e as multas e juros de mora da DAI na base de cálculo. Porém, os relatórios sobre as contas de 1997 (*Revista do TCE* No. 40, abr./jun. 1998) e 1998, assim como o documento *Fundef*, de 1999, elaborado pelo conselheiro José Gomes Graciosa, incluíram a DAI porém não os demais componentes (multas e juros de mora dos impostos do exercício e juros e mora da DAI). Já os relatórios das contas de 2002, 2003 e 2004 incluíram as multas e juros de mora, além da DAI.

Também durante muitos anos, o TCE não contabilizou e/ou não demonstrou fiscalizar a aplicação dos recursos oriundos de convênios e salário-educação como receitas integrais vinculadas à educação. Um exemplo é o relatório das contas estaduais de 1997 ou o documento *Fundef*, de 1999. É verdade que este documento mandou excluir do cálculo do percentual mínimo as despesas com origem no salário-educação e convênios, resolvendo, portanto, o problema de não acréscimo das receitas integrais ao percentual mínimo. Porém, este procedimento não garantiu o controle sobre despesas pagas por tais receitas adicionais. Em outras palavras, o TCE, com base neste procedimento, não demonstrou ter verificado se tais receitas integrais foram aplicadas nos fins devidos. Outro equívoco do TCE foi computar tais receitas adicionais na base de cálculo do percentual mínimo, como atestam os relatórios das contas de 1994, 1995 (p. 141 do n. 40 da *Revista do TCE*) e 1999 (ver folha 693 do relatório das contas). No caso das contas de 1999 o relator Sérgio Quintella contabilizou nos gastos para cálculo do percentual mínimo R\$ 117 milhões de salário-educação e R\$ 17 milhões de convênios, quando o correto seria excluí-los deste cálculo.

A propósito de receitas adicionais, o documento *Fundef*, elaborado pelo conselheiro Graciosa, não esclareceu como seria a contabilização com o ganho e rendimentos financeiros com o Fundef, e o relatório das contas estaduais de 1998 não considerou tais rendimentos. Ainda a respeito das receitas adicionais, o TCE não contabilizou como acréscimo integral ao mínimo o empréstimo de R\$ 296 milhões em 1998, concedido pelo governo federal ao governo estadual (e também a outros governos estaduais) para ressarcimento parcial das perdas com o Fundef, embora o seu relatório sobre as contas de 1998 demonstrasse ciência dele.

A interpretação do TC sobre o percentual mínimo válido no caso de a Constituição Estadual (CE) ou Lei Orgânica estipular valor superior a 25% revela a pouca consistência de seus procedimentos. A CE, por exemplo, estipulava no mínimo 35% para a MDE, que abrangia equivocadamente despesas que não são de MDE, como as da FAPERJ (Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro), e o TC, assim como o governo estadual, alegava tomar como referência este percentual, e não os 25% da CF, mesmo durante vários anos (de 1993 a 1997) depois de deferida a liminar do Supremo Tribunal Federal, em 11 de março de 1993, sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade 780-7, movida pelo então governador Leonel Brizola. A decisão suspendia os efeitos da eficácia de várias disposições da CE, como a que estabelecia que, dos 35% vinculados à MDE, 6% fossem destinados à Universidade do Estado do Rio (UERJ) e 10% para a educação especial. Apesar dessa decisão, o governo estadual continuou alegando, nos orçamentos e prestações de contas pelo menos até 1996, estar aplicando 35%. Depois de denúncia pública, veiculada em jornais (em junho de 1997), de que o governo estadual não aplicava este percentual, o TC aparentemente

tomou ciência dessa decisão (divulgada pelo governo estadual na época para justificar a aplicação de um percentual inferior a 35%, embora o seu orçamento para 1997 não mencionasse tal decisão do STF) e passou a se basear no percentual de 25%, como revela a tabela contida no relatório das contas de 1997, segundo a qual o governo estadual teria aplicado 39,59%, 35,59%, 37,07% e 29,72% respectivamente em 1994, 1995, 1996 e 1997 (p. 141 do n. 40 da *Revista do TCE*). Não deixa de ser uma estranha coincidência o fato de o percentual supostamente aplicado ter tido uma queda enorme, para bem menos do que 35%, justamente no ano em que o governo estadual alegou só ser obrigado a aplicar 25% em MDE.

Dentre os conselheiros e mesmo com o corpo instrutivo houve divergência sobre o percentual mínimo a ser exigido das prefeituras, se os 25% da CF ou o percentual maior previsto em algumas leis orgânicas. Na apostila do TCE sobre o FUNDEF para o 3º Seminário Informativo sobre Controle da Administração Municipal (1998), Domingos Pinto da Rocha, diretor geral do Instituto Serzedello Corrêa, do TCE, afirmava que o percentual mínimo era o previsto na Lei Orgânica, se superior aos 25%. Na análise das contas de 1993 de Duque de Caxias (n. 37 da *Revista do TCE*, jul./set. 1997, p. 95 a 103), o corpo instrutivo, assim como o conselheiro Sérgio Quintella, relator das contas, emitiram parecer prévio contrário à aprovação das contas porque, entre outras razões, a prefeitura teria aplicado menos dos 35% previstos na LO. Outro conselheiro, José Gomes Graciosa, pediu vista do processo, manifestando-se a favor da aprovação das contas com base na alegação de que valia o percentual mínimo de 25%.

No relatório do TCE sobre a prestação de contas de 1994 da prefeitura de Petrópolis, o Corpo Instrutivo do TCE, com a concordância do representante do Ministério Público junto ao TCE, sugeriu a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas porque a prefeitura só teria aplicado 25,19% da receita de impostos, quando a Lei Orgânica estabelecia 35%. O Conselheiro relator, José Luiz de Magalhães Lins, discordou, alegando que valia o percentual mínimo de 25% (*Revista do TCE* n. 34, de out./dez. 1996).

Em 2003, o conselheiro Nolasco rejeitou as contas do município de Iguaba Grande porque a prefeitura não teria aplicado os 35% previstos na LO, porém aprovou as contas de Cachoeiras, que não aplicou os 35% previstos na LO.

O estranho em tudo isso é que o TC não exigiu o mesmo do governo estadual na análise das contas estaduais a partir de 1990, o primeiro ano após a promulgação da CE, em 1989.

(d) Contabilização das despesas

Foram muitos os problemas dos supostos gastos em MDE. Um é que o TCE confundiu despesas na função Educação e Cultura ou Educação com MDE. O relatório sobre as contas estaduais de 1998, de autoria do conselheiro Sérgio Quintella, confundiu estes dois conceitos, embora o de 1997 (elaborado por outro conselheiro) tivesse excluído os empenhos em Cultura, porém não os efetuados em desporto (R\$ 13 milhões) e merenda (R\$ 70 milhões). É verdade que outro conselheiro, José Gomes Graciosa, no documento *Fundef* (1999), reconhece a distinção, excluindo os gastos nos programas 46 (educação física e desporto) e 48 (cultura) do conceito de MDE. Ficou patente, neste caso, a inconsistência na interpretação adotada pelo TCE, o que se deveu à falta de um documento formalizando a interpretação oficial do TCE. Por outro lado, este mesmo conselheiro Graciosa, se corretamente excluiu os programas 46 e 48 de MDE, estranhamente permitiu que os empenhos de Ciência e Tecnologia fossem considerados como MDE (GRACIOSA, p. 20), que foram elevados (R\$ 127 milhões em 1997) e corresponderam basicamente aos empenhos da FAPERJ (Fundação de Amparo à Pesquisa), cujos gastos só raramente referem-se a pesquisas relativas ao ensino e, portanto, não poderiam ser contabilizados como MDE.

Vários conselheiros, na análise das contas estaduais, excluíram os gastos com merenda de MDE, porém o conselheiro das contas de 2004 (Aluísio Gama) adotou posição contrária, alegando que o TCE vem proferindo decisões que consideram a merenda escolar como despesa inclusa no percentual mínimo vinculado à MDE. No mesmo ano, outro conselheiro, José Gomes Graciosa, em artigo publicado na *Revista do TCE* n. 60, em jul./dez 2004, justificou a classificação da merenda escolar como MDE com a alegação de que “a merenda escolar é uma atividade já historicamente integrada e vinculada ao ensino. Volto a afirmar que não há como dissociá-la, na atual conjuntura econômica e social do país, do processo educacional público brasileiro” (p. 29).

O TCE contabilizou os inativos como gastos em MDE com várias alegações. No relatório sobre as contas estaduais de 1997 afirmou, sem nenhuma fundamentação, que os encargos com inativos devem integrar os cálculos para efeito de definição dos gastos com educação. No documento *Fundef* (p. 21), o conselheiro Graciosa afirmou que “Se existisse, no tempo oportuno, a contribuição previdenciária para os profissionais do ensino, esta seria considerada como gasto com ensino. Assim, idêntico critério deve ser adotado com relação aos gastos realizados com pessoal inativos da educação”. Para reforçar sua posição, o conselheiro citou o então Ministro da Educação Paulo Renato, para quem, falando como economista, os inativos deveriam ser pagos com o percentual mínimo. É bastante frágil (para dizer o mínimo) a posição do TCE de se basear numa declaração de ministro para fundamentar uma interpretação. Tão frágil que a *Carta dos Técnicos do MEC e dos TCs do Brasil* excluiu de MDE os gastos com inativos, assim como o parecer n. 26, de dezembro de 1997, do Conselho Nacional de Educação.

Outro problema foi o critério das despesas, se empenhadas, liquidadas ou pagas. O conselheiro Graciosa (1999) optou pela empenhada no ano, embora reconhecesse a existência dos "empenhos frios", que são "anulados no exercício subsequente, através do cancelamento de restos a pagar" (p. 24). Essa manobra contábil seria, segundo ele, combatida através da fiscalização pelos órgãos de controle. A questão é saber se tal fiscalização, a cargo do TCE, foi/vem sendo feita a contento. Isso não parece acontecer, pois ele em alguns anos aprovou as contas do governo estadual em que centenas de milhões de reais em empenhos da educação teriam sido cancelados em ano subsequente. Em 1996, por exemplo, o governo estadual empenhou cerca de R\$ 1,4 bilhão na Secretaria Estadual de Educação porém só pagou R\$ 650 milhões até 31 de dezembro, sendo os R\$ 750 milhões lançados como ‘restos a pagar’ e posteriormente cancelados em sua imensa maioria, se não em sua totalidade. Esta manobra, noticiada pelo jornal *O Globo* (p. 22 do 1º Caderno) em 29/6/97, foi posteriormente confirmada pelo TCE (*O Globo*, 11/6/98). A oscilação nos procedimentos do TCE pode ser observada em seus relatórios sobre as contas estaduais de 1997 e 1998. Enquanto o de 1997 se baseou apenas nas despesas empenhadas, o de 1998 afirmou ter tomado como referência as despesas liquidadas. O de 1999, por sua vez, de autoria do conselheiro José Nader, volta ao critério anterior, de despesas empenhadas.

(e) Procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas na apreciação das receitas e despesas em educação de 83 municípios fluminenses em 2003

Constatei o seguinte:

1) Falta de uniformidade do grau de detalhamento dos relatórios para a contabilização de receitas e despesas em educação.

Uma dificuldade para esta contabilização é que, enquanto uns relatórios são relativamente detalhados, outros são excessivamente sintéticos, não havendo, pois, um mesmo padrão de detalhamento, o que dificulta o conhecimento exato das receitas e despesas. Por exemplo, o relatório sobre as contas de Angra dos Reis detalhou corretamente as receitas vinculadas à educação, bem como os percentuais vinculados, conforme mostra a tabela a seguir. Entretanto, não esclareceu se os impostos incluem a receita da dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora. Muitos outros relatórios também não esclareceram se tal receita foi incluída, porém alguns informam se ela foi contabilizada. Outra deficiência da tabela abaixo e repetida por muitos outros relatórios é que não especifica as despesas que considera de MDE, que não podem ser confundidas com as da função orçamentária Educação, pois, enquanto os gastos em MDE são definidos pelos artigos 70 e 71 da LDB, os gastos na função orçamentária Educação são definidos pela Lei No. 4.320/64 e seus anexos.

RECEITAS	VALOR (R\$)
(A) RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS	129.385.982,96
Receitas de Impostos	32.942.653,16
Receitas de Transferências Constitucionais e Legais	96.443.329,80
Receita Destinada a Formação do FUNDEF (15%) (B)	14.090.156,06
Receita de Transferências após Dedução para o FUNDEF (85%)	82.353.173,74
(C) RECEITAS VINCULADAS AO ENSINO	16.995.124,94
Transferências Multigovernamentais do FUNDEF (retorno do fundo) (D)	16.245.556,82

Contribuição Social do Salário-Educação	
Outras Receitas Vinculadas à Educação (Convênios e Outros Recursos Vinculados)	749.568,12
(E) TOTAL DAS RECEITAS (A+C-B)	132.290.951,84
DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO POR VINCULAÇÃO VALOR (R\$)	
(F) VINCULADAS ÀS RECEITAS RESULTANTES DE IMPOSTOS	20.549.421,44
Despesas com Ensino Fundamental (G)	20.214.161,64
Outras Despesas com Ensino	335.259,80
(H) VINCULADAS AO FUNDEF, NO ENSINO FUNDAMENTAL	17.515.395,20
Pagamento dos Professores do Ensino Fundamental (I)	16.328.145,15
Outras Despesas no Ensino Fundamental	1.187.250,05
VINCULADAS À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO	
OUTRAS DESPESAS VINCULADAS À EDUCAÇÃO (Convênios e Outros Recursos Vinculados)	684.897,44
(J) TOTAL DAS DESPESAS COM ENSINO	38.749.714,08
(L) PERDA/GANHO TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEF (B-D)	(2.155.400,76)
(M) TOTAL DAS DESPESAS CONSIDERADAS P/ FINS DE LIMITE CONSTITUCIONAL (F+B)	34.639.577,50
LIMITES	%
PERCENTUAL DAS RECEITAS RESULTANTES DE IMPOSTOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (M÷A) – CAPUT DO ARTIGO 212 DA CF/88 --> MÍNIMO DE 25%	26,77
PERCENTUAL DAS DESPESAS COM MDE NO ENSINO FUNDAMENTAL - [(G+B)÷(AX0,25)] – CAPUT DO ARTIGO 60 DO ADCT DA CF/88 --> MÍNIMO DE 60%	106,05
PERCENTUAL DO FUNDEF NA REMUNERAÇÃO DO MAGISTÉRIO DO ENSINO FUNDAMENTAL (I÷H) - § 5º DO ARTIGO 60 DO ADCT DA CF/88 --> MÍNIMO DE 60%	93,22

Fonte: Relatório do TC sobre as contas de 2003 de Angra dos Reis

Por outro lado, muitos relatórios não foram tão detalhados na receita e se limitaram ao modelo abaixo, relativo às contas do município de Aperibé. A consequência é que fiquei sem saber os impostos contabilizados e se o total dos impostos inclui o ganho e rendimento financeiro (se existente) com o Fundef e demais receitas (como os convênios), que devem ser acrescidas ao percentual mínimo dos impostos previsto na Lei Orgânica, se maior do que os 25% estipulados na Constituição Federal.

DESCRIÇÃO	Valor R\$	Percentual
Total dos Impostos	7.300.035,88	100%
Valor Gasto na Manutenção e no Desenvolvimento do Ensino	2.549.323,79	34,92%
Valor Mínimo, de acordo com o Art. 212 da Constituição Federal	1.825.008,97	25%
Valor Gasto no Desenvolvimento do Ensino Fundamental	2.467.758,74	96,80%
Valor Mínimo, de acordo com Art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.	1.539.520,58	60%

Fonte: Relatório do TC sobre as contas de 2003 de Aperibé.

A importância deste detalhamento fica evidenciada pela divergência entre o conselheiro (José Lima Nolasco) e o corpo instrutivo do TC na contabilização de Aperibé, reproduzida a seguir.

“Gasto na Manutenção e no Desenvolvimento do Ensino

DESCRIÇÃO	Valores apontados pelo Conselheiro	Corpo Instrutivo	Divergências
Função 12 – Ensino	2.380.396,75	2.380.396,75	---x---
(-) Deduções			
Transferência do FUNDEF (1)	855.597,82	---x---	855.597,82
Convênios	1.500,00	---x---	1.500,00
Merenda Escolar (12.306) (2)	16.543,99	---x---	16.543,99
(+) Contribuição ao FUNDEF (15%) (1)	1.042.568,85	1.042.568,85	---x---
Total gasto na MDE (a)	2.549.323,79	3.422.965,60	873.641,81
Total Receita de Impostos (b)	7.300.035,88	7.546.891,23	246.855,35
Percentual (a/b)	34,92%	45,36%	10,44%

O Corpo Instrutivo não procedeu às devidas deduções da Função 12 – Ensino, quais sejam, todos aqueles gastos com ensino realizados com recursos que não sejam provenientes da receita de impostos, e, por outro lado, adicionou corretamente o valor de contribuição ao FUNDEF.

Com relação às despesas com alimentação (merenda escolar) custeadas com recursos próprios, entendo que não deva prosperar a proposição do Corpo Instrutivo, no sentido de computá-las (despesas c/ alimentação) no cálculo dos gastos mínimos com manutenção e desenvolvimento do ensino estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal.

Gasto na Manutenção e no Desenvolvimento do Ensino Fundamental

DESCRIÇÃO	Valores por mim apontados	Corpo Instrutivo	Divergências
Função 12.361 – Ensino Fundamental	2.282.287,71	2.282.287,71	---x---
(-) Deduções			
Transferência do FUNDEF (*)	855.597,82	---x---	855.597,82
Convênios	1.500,00	---x---	1.500,00
(+) Contribuição ao FUNDEF (15%) (*)	1.042.568,85	1.042.568,85	---x---
Total gasto na MDEF (a)	2.467.758,74	3.324.856,56	857.097,82
Total gasto na MDE (b)	2.549.323,79	3.422.965,60	873.641,81
Mínimo a ser gasto na MDE (25%) (c)	1.825.008,97	1.886.722,81	61.713,84
Percentual (a/b)	96,80%	97,13%	0,33%
Percentual (a/c)	135,22%	176,22%	41%

O Corpo Instrutivo não procedeu às devidas deduções da Função 12.361 – Ensino Fundamental, quais sejam, todos aqueles gastos com ensino fundamental realizados com recursos que não sejam provenientes da receita de impostos, e, por outro lado, adicionou corretamente o valor de contribuição ao FUNDEF” (Extraído do parecer do relator do TC sobre as contas de Aperibé).

2) Discrepâncias entre os procedimentos do corpo instrutivo e os dos conselheiros

A contabilização correta é dificultada também pelas divergências, já indicadas no item anterior, entre o Corpo Instrutivo, de um lado, e o Conselheiro e seus assessores, de outro. São duas as divergências básicas sobre o que consideram despesas em MDE: a merenda escolar e os inativos. Enquanto o Corpo Instrutivo, às vezes chamado de Corpo Técnico ou Instrução, aceitava que a merenda fosse considerada como parte de MDE, os Conselheiros adotavam uma posição contrária. Infelizmente, não consegui encontrar nos relatórios o argumento usado pelo Corpo Instrutivo em defesa da inclusão da merenda escolar nas despesas de MDE, ou seja, a justificativa para que parte dos 25% dos impostos possa ser usada para financiar a merenda escolar.

No caso dos inativos, a interpretação se inverte, com os Conselheiros aceitando que eles sejam considerados como MDE e, portanto, pagos com os 25% dos impostos, e o Corpo Instrutivo adotando posição oposta.

Na análise das contas de Arraial do Cabo, o conselheiro Sérgio Quintella, por exemplo, afirmando “ser este o procedimento reiteradamente adotado por este Tribunal, inclusive em decisões recentes proferidas”, citou o seguinte parecer seu sobre as contas de 2002 de Vassouras:

o Corpo Instrutivo não considerou como gastos em MDE aqueles incorridos com inativos, uma vez que a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional não os define como tal. A afirmação deriva do disposto no artigo 70 da referida legislação que, ao estabelecer quais são as despesas da espécie, definiu entre outras, aquelas com a remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação (inciso I). Dado que a Constituição Federal distingue os termos remuneração (retribuição pecuniária aos funcionários ativos) e proventos (retribuição pecuniária aos inativos), tem-se que a LDB estaria tratando apenas de ativos e não de inativos. Efetivamente assiste razão ao Corpo Instrutivo em sua exposição da interpretação da citada lei. Todavia, por vezes alguns outros fatores precisam ser observados. Muito embora haja a disposição do inciso I do artigo 70, há que se ressaltar que o art. 71 (onde há expressamente determinação do que não pode ser considerado como gasto em MDE) não veda o reconhecimento desta despesa como relativa à educação. Por outro lado, o assunto não se encontra pacificado entre os diversos Tribunais de Contas atuantes em nosso país. Existe ainda a realidade deficitária de muitos sistemas previdenciários municipais, qual seja, a falta de reservas que deveriam sustentá-lo. Desta forma, acabam os Poderes Municipais tendo de arcar com as despesas com inativos, utilizando para tal recursos do Tesouro

local. Além dos fatos apresentados, relembro que esta Corte vem adotando o critério de considerar tais despesas como relativas à MDE (Extraído do relatório sobre as contas de Arraial do Cabo).

Este argumento, repetido pelo conselheiro em outros relatórios, é contraditório, pois o próprio conselheiro, mesmo reconhecendo que o Corpo Instrutivo tem razão na exclusão dos inativos, alegou que os inativos devem ser pagos com o percentual mínimo porque esta questão não se encontra pacificada entre os TCs, a LDB não veda tal inclusão e os sistemas previdenciários municipais não teriam condições financeiras de arcar com esta despesa adicional.

No caso das contas de Barra Mansa, reprovadas pelo Corpo Instrutivo devido à não-aplicação do percentual mínimo, as contas só foram aprovadas pelo conselheiro Jonas Lopes depois que a prefeitura alegou gastos de mais de R\$ 5 milhões com inativos da educação, um valor muito alto quando se considera que, segundo o relatório, a prefeitura teria gasto cerca de R\$ 16 milhões com a remuneração do magistério em exercício no ensino fundamental.

Outra discrepância ocorre quando o percentual mínimo fixado na Lei Orgânica é superior aos 25% previstos na Constituição Federal. Uns conselheiros levam em consideração este percentual mínimo maior, porém outros o ignoram, só se baseando nos 25%. Por exemplo, as contas de Iguaba Grande foram reprovadas porque a prefeitura não aplicou os 35% previstos na Lei Orgânica, mas as de Cachoeiras de Macacu foram aprovadas mesmo com a aplicação de um percentual mínimo inferior aos 35% previstos na Lei Orgânica Municipal. Curiosamente, estes procedimentos contraditórios foram seguidos pelo mesmo conselheiro, José Lima Nolasco. Já as contas do município de Resende, cuja Lei Orgânica prevê o percentual mínimo de 35%, não foram reprovadas por outro conselheiro, Marco Antonio Alencar, que só fez ressalvas ao fato de a prefeitura ter aplicado 29% em educação. As contas de Barra Mansa, que teria aplicado 26,6%, foram aprovadas por Jonas Lopes, que nem mencionou os 30% fixados na Lei Orgânica. Por sua vez, Volta Redonda, embora aplicando menos do que os 30% previstos na Lei Orgânica, teve suas contas aprovadas pelo conselheiro José Nader.

3) Equívocos, omissões e imprecisões dos relatórios do TC

a) Um equívoco muito comum foi confundir professores em efetivo exercício no ensino fundamental com profissionais do magistério. Em todos os relatórios, essas expressões foram usadas com o mesmo sentido. Ora, profissionais do magistério, segundo a Resolução No. 3/97 do Conselho Nacional de Educação, é uma categoria mais ampla do que professores, pois abrange todos aqueles envolvidos em funções pedagógicas nas escolas, como orientadores, supervisores, coordenadores, diretores, não apenas os professores. Por isso, não foi confiável o procedimento adotado pelo TC para a verificação dos 60% do Fundef para a remuneração do magistério, uma vez que confundiu professores com profissionais do magistério. Além disso, os relatórios do TC não esclareceram se houve verificação dos beneficiados com o Fundef e se estão em exercício no ensino fundamental, que podem ter sido todos os que atuam na educação, não apenas no ensino fundamental. O único relatório que entrou em detalhes sobre a destinação dos 60% do Fundef foi o que examinou as contas de Itaperuna, que constatou ter havido inclusão indevida de “despesas com Diárias, Materiais de Consumo e Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica” e que o Departamento de Recursos Humanos “não emite a relação de pessoal vinculado à fonte de recurso, ou seja, não é possível a emissão da relação do pessoal pago com recursos do FUNDEF. ... As últimas relações dos funcionários e respectivas lotações foram emitidas no ano de 1998, ou seja, o Departamento de Recursos Humanos toma, por base, informações desatualizadas”.

b) Outro equívoco dos relatórios foi confundir “capacitação” com “habilitação”. Ora, enquanto a capacitação pode ser um curso de aperfeiçoamento de curta duração e não resulta necessariamente em habilitação, esta requer um curso mais demorado e resulta num diploma que habilita o seu titular ao exercício do magistério num determinado nível ou segmento - por exemplo, no segundo segmento do ensino fundamental e ensino médio. Além disso, como os 60% do Fundef só podiam ser usados para o pagamento de cursos de habilitação de professor leigo até 2001, alguns relatórios do TC equivocaram-se ao mencionar que tal percentual podia ser empregado nesta finalidade em 2003.

c) Outro equívoco cometido por muitos relatórios (praticamente todos, na verdade) do TC foi separar gastos com o Fundef e gastos com o ensino fundamental na suposição de que fossem duas coisas distintas. Ora, o Fundef só pode ser gasto no ensino fundamental e, portanto, essa distinção é equivocada. Se a intenção foi distinguir os recursos do Fundef dos demais recursos vinculados ao ensino fundamental (os 15% dos demais impostos que não entram no Fundef), o correto seria designar tais outros recursos como “15% dos demais impostos vinculados ao EF”.

d) Uma imprecisão dos relatórios do TC foi não esclarecer se eles se basearam em valores empenhados, liquidados ou pagos, embora tenham usado a expressão “valores aplicados ou gastos em educação”. É possível que os valores supostamente gastos sejam apenas valores empenhados e, portanto, não reflitam gastos reais. Só no caso do Fundef os relatórios às vezes informam se são valores empenhados ou pagos. A importância do conhecimento dos valores pagos é revelada pelo relatório do TC sobre as contas de Itatiaia, o único que registrou o cancelamento de restos a pagar da educação feito pela prefeitura, transcrito a seguir:

‘Em 19 de fevereiro de 2004, por meio do Decreto nº 1242 (fls. 598 doc.), o Chefe do Executivo de Itatiaia cancela, integralmente, em todos os órgãos e unidades orçamentárias daquele Poder, os restos a pagar processados e não processados inscritos em 2003 e em exercícios anteriores, que não tiverem sido pagos até 15 de março de 2004.

De posse da relação de restos a pagar da Prefeitura Municipal (fls. 599/630 doc.), verificamos que foram cancelados, daqueles inscritos em 2003, as quantias de R\$ 2.532.438,67 de restos a pagar processados e R\$ 454.774,00 referentes a restos a pagar não processados. Não obtivemos a relação dos cancelamentos relativos às inscrições em exercícios anteriores.

Na função 12 (Educação) foi cancelado o seguinte montante:

1 – RP processados: R\$ 632.936,44, ”

Fonte: Relatório do TC sobre as contas de 2003 de Itatiaia

e) Muitos relatórios não especificaram as despesas de exercícios anteriores, impossibilitando uma análise precisa dos gastos do exercício.

f) Um grande número de relatórios não informou se as prefeituras tiveram ganho ou perda com o Fundef, o montante do Fundef pago aos professores ou profissionais do magistério, as despesas que não podem ser pagas com o montante vinculado à educação.

4) Observações adicionais

a) Em muitos casos, os gastos com o Fundef num ano foram superiores à receita com o Fundef, o que permite concluir que foram financiados com recursos de anos anteriores, ou seja, o Fundef não foi gasto no exercício. Vários municípios acumularam saldos significativos do Fundef de anos anteriores.

b) São muitos os casos em que o Corpo Instrutivo emitiu parecer prévio contrário à aprovação das contas, mas o Conselheiro fez o contrário, após ouvir as alegações e apreciar a documentação apresentada pela prefeitura. Isso permite levantar as seguintes hipóteses: (1) o Corpo Instrutivo é excessivamente rígido; (2) a prefeitura é incompetente na prestação de contas, e (3) o conselheiro é bastante “compreensivo” com as alegações e documentação apresentadas pela prefeitura.

c) Os dados de receitas do Fundef nos relatórios muitas vezes divergiram dos dados da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) e do próprio TC, no seu relatório das contas de 2003 do governo estadual do Rio de Janeiro (p. 21).

d) Em quatro municípios (Nova Friburgo, Quatis, Queimados, São João de Meriti), o TC emitiu parecer prévio favorável à aprovação das contas, embora o montante devido não tenha sido aplicado.

e) A imensa maioria dos conselhos do Fundef que encaminharam seus pareceres aprovaram as contas do Fundef, sem apontar nenhuma irregularidade ou falha, seguindo um padrão burocrático. Duas hipóteses podem ser levantadas para esta aprovação maciça pelos Conselhos. Uma, otimista, é que fizeram o acompanhamento e controle devidos dos recursos do Fundef exigidos pela Lei No. 9.424/96, que regulamentou o Fundef. Outra é que sua existência e funcionamento foi meramente formal, burocrática, ou, em outras palavras, o acompanhamento e controle não foram verdadeiramente realizados. A segunda hipótese me

parece mais plausível por várias razões. Uma é que vários levantamentos e estudos (por exemplo, o relatório da Subcomissão criada pela Comissão de Educação da Câmara dos Deputados em 2001 para apurar as irregularidades do Fundef) já apontaram a predominância do caráter meramente formal, burocrático dos Conselhos do Fundef. Outra razão é que alguns relatórios do TC apontaram irregularidades no Fundef que, no entanto, não foram detectadas por tais conselhos, o que pressupõe que, ou tais conselhos não fizeram o acompanhamento e controle exigido, ou não tiveram a competência e/ou vontade para fazê-lo. Por exemplo, o conselho de Vassouras aprovou as contas da prefeitura, mas elas foram rejeitadas pelo TC. O parecer do Conselho de Resende, por sua vez, teria sido elaborado em abril de 2003, quando o período certo seria após o ano de 2003. O de Rio das Ostras só abrangeu o período de janeiro a setembro de 2003. O de Magé teria encaminhado o parecer porém não teria se pronunciado sobre a regularidade ou não da gestão do Fundef. O de Itaperuna teria aprovado as contas, embora o relatório do TC teria apontado irregularidades no emprego dos recursos do Fundef, como o pagamento de diárias, materiais de consumo e outros serviços de terceiros (pessoa jurídica) com parte dos 60% reservados à remuneração dos profissionais do magistério. Além disso, o relatório do TC sobre as contas de Itaperuna teria constatado a não-identificação do pessoal pago com recursos do Fundef desde 1999, irregularidade aparentemente não apontada no parecer do conselho do Fundef, pelo menos de acordo com o relatório do TC.

Segundo o TC, os pareceres dos conselhos do Fundef dos seguintes municípios, de um total de 83, não teriam sido encaminhados: Araruama, Barra do Pirai, Cambuci, Campos, Mendes, Nilópolis, Tanguá, Volta Redonda. O TC não mencionou se os pareceres dos Conselhos do Fundef de Nova Friburgo, Paracambi e São Gonçalo foram encaminhados ou se o conselheiro, por qualquer razão, não os levou em conta. Ou seja, os pareceres dos Conselhos do Fundef de 11 prefeituras não foram objeto de apreciação pelo TC. Os únicos conselhos que teriam apontado falhas nas contas do Fundef teriam sido os de Itatiaia e Três Rios. O de Três Rios teria detectado o pagamento de professores do ensino médio com recursos do Fundef.

23.1 O Tribunal de Contas do Município (TCM) do Rio de Janeiro *

O estudo se baseou em relatórios do TCM sobre as contas da prefeitura do Rio de Janeiro de 1990 a 2011 ou em resumos destes relatórios publicados na *Revista do TCM*, em cartilhas do TCM sobre o Fundef e o Fundeb, em relatórios de vários anos da própria prefeitura. Inicialmente, cabe lembrar que o TCM tem pelo menos três instâncias que emitem pareceres sobre as contas: a CAD (a Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento), o corpo instrutivo ou técnico que elabora o relatório técnico preliminar, o conselheiro-relator, que elabora o relatório e o projeto de parecer prévio sobre as contas (que, via de regra, coincidem com o relatório elaborado pela CAD), e o plenário dos conselheiros, que apreciam o relatório e projeto de parecer prévio do conselheiro-relator e emitem o parecer prévio final. Em alguns casos, outras instâncias do TCM emitem pareceres divergentes do relatório da CAD. Foi o caso, por exemplo, do Secretário Geral do TCM, que divergiu do relatório da CAD que mandava excluir as despesas com uniformes dos gastos de MDE nas contas de 2007, 2008 e 2009.

Este texto compõe-se das seguintes partes: (a) confiabilidade e detalhamento da documentação, (b) contabilização das receitas, (c) contabilização das despesas, (d) um breve comentário sobre os manuais do TCM sobre o Fundef e o Fundeb e a composição/funcionamento do Conselho do Fundeb, e (e) um estudo detalhado das contas da educação da prefeitura do Rio de Janeiro de 1998 a 2006.

(a) Confiabilidade e detalhamento da documentação

O estudo enfrentou várias dificuldades. Uma é que os dados nunca foram apresentados de maneira pormenorizada. Em muitos casos (praticamente todos) não há como averiguar se as despesas consideradas pela prefeitura ou mesmo pelo TCM se enquadram na classificação legal de MDE, conforme previsto nos artigos 70 e 71 da LDB. A falta de detalhamento gerou, por exemplo, o problema detectado pelo TCM em seu relatório sobre as contas de 2002 (p. 149): “A CAD destacou que as despesas

* Partes deste texto foram publicadas em *Movimento* (revista da Fac. de Educação da Univ. Fed. Fluminense), em 2001, e no *Jornal de Políticas Educacionais*, de Curitiba, em 2007.

com pessoal foram alocadas na Subfunção Administração Geral, fato que impossibilitou a análise desses gastos com o ensino fundamental e a educação especial, e, também, impossibilitando que fossem feitas comparações com exercícios anteriores”.

Outro problema foi a inconsistência ou discrepância dos dados. Segundo o relatório da CAD sobre as contas de 2006, o item 8.1.1 (folha 388) informa que os gastos com inativos foram de R\$ 524.196.928, porém a folha 560 do relatório do conselheiro-relator (Antônio Carlos Flores de Moraes) registra que tais gastos foram de R\$ 699.930.800 (despesa realizada, o mesmo que despesa empenhada) ou R\$ 645.092.066 (despesa paga). O total empenhado pela prefeitura na função ‘Educação’ foi de R\$ 1.977.980.151, segundo o relatório da CAD, porém as despesas (o relatório não esclarece se autorizadas, empenhadas ou liquidadas) foram de R\$ 1,741 bilhão, de acordo com a folha 524 do relatório do conselheiro, cuja folha 550, no entanto, registra R\$ 1,614 bilhão na função ‘Educação’. Já a prestação de contas da prefeitura (p. 60) registra a despesa liquidada de R\$ 2,120 bilhões em MDE. Também as despesas na Sec. de Educação apresentam inconsistências. A folha 527 registra despesas de R\$ 1,697 bilhão, porém a folha 550 aponta outro dado: R\$ 1,571 bilhão.

Outro problema é que o TCM muitas vezes não esclareceu se as despesas eram autorizadas, empenhadas, liquidadas ou pagas.

A avaliação do uso dos recursos do Fundef foi outro problema. O relatório do TCM (p. 99) sobre as contas de 2001, por exemplo, apontou a necessidade de que “as folhas de pagamento dos profissionais em efetivo exercício do magistério no ensino fundamental sejam elaboradas separadamente das folhas de pagamento do pessoal administrativo e de outras atividades-meio, permitindo maior transparência na demonstração dos profissionais que estão exercendo atividades na educação fundamental”, recomendação presente do parecer prévio (item 18), que recomenda também, no item 20, que “os recursos do Fundef sejam aplicados em órgãos que cuidam exclusivamente do ensino fundamental e que seja observado com maior rigor o disposto nos artigos 70 a 71 da LDB, que relaciona as despesas permitidas e não permitidas, respectivamente, pois a SME vem pagando com recursos do Fundef despesas de órgãos que cuidam parcialmente ou integralmente de outros segmentos do ensino que não o Fundamental”.

(b) Contabilização das receitas

A contabilização das receitas oscilou desde o início da década de 1990 até 2011. Durante muitos anos o TCM (assim como a prefeitura) não contabilizou multas e juros de mora dos impostos do exercício, a dívida ativa dos impostos (DAI) e as multas e juros de mora e demais encargos da DAI, só passando o TCM a computar tal receita a partir das contas de 2002.

O TCM ou a CAD tampouco acrescentaram ao percentual mínimo por muitos anos receitas integrais vinculadas à educação, como as de transferências federais do salário-educação (a partir de 2004) e para programas como a merenda escolar, dinheiro direto na escola e outras, nem demonstraram em seus relatórios atenção para o emprego de tais receitas adicionais. Este acompanhamento foi e é sumamente importante porque de 2004 a 2011 houve sempre discrepância grande entre tais receitas e despesas por elas supostamente financiadas. A CAD não demonstrou atenção para tal discrepância e pareceu verificar apenas os empenhos com origem nos impostos, porém não os das demais receitas (as adicionais). Os dados abaixo mostraram estas discrepâncias entre o total de receitas adicionais e despesas por elas financiadas entre 2004 e 2011

Ano	Receita (em R\$ milhões)	Despesa liquidada (em R\$ milhões)
2004	114,111	88,807
2005	154,041	106,051
2006	225,462	142,072
2007	193,742	Não informada
2008	216,027	305,241 (inclui restos a pagar não processados)
2009	232,038	160,513 (inclui restos a pagar não processados)
2010	335,742	256,882 (inclui restos a pagar não processados)
2011	329,354	399,842 (inclui restos a pagar não processados)

Fonte: Prestações de contas da prefeitura do Rio de Janeiro de 2004 a 2011.

Outro prejuízo foi o TCM não considerar os rendimentos financeiros auferidos com 25% dos impostos e das receitas adicionais aos 25% (salário-educação e transferências federais para programas de educação). O prejuízo foi enorme em períodos de inflação alta, conforme registram os relatórios sobre as contas de vários anos da década de 1990. Em 1990, quando o prefeito era Marcelo Alencar, os rendimentos totais corresponderam a 33,7% da arrecadação da prefeitura, subindo para 40,5% em 1991 (RIO DE JANEIRO. TCM, 1992, p. 116). Em 1991, os rendimentos, de Cr\$ 343.448.901.444, quase igualaram a receita de impostos (Cr\$ 384.917.843) (RIO DE JANEIRO, TCM, 1992). Em 1992 (RIO DE JANEIRO. TCM, 1993) equivaleram a 37,46% do total da receita, sendo de 38,44% da receita total em 1993 (1994, p. 152). No primeiro semestre de 1994, último período de inflação altíssima, corresponderam a 55% da receita total. A importância de tais rendimentos para a receita total da prefeitura fica evidente no segundo semestre de 1994, quando, em consequência do Plano Real (decretado em 1º de julho de 1994), a inflação caiu enormemente e os rendimentos foram de 14,95% da receita total. Desde então até hoje os rendimentos não têm tido tanta importância na arrecadação, embora nada desprezíveis tendo em vista as receitas astronômicas da prefeitura. Mesmo assim, em 1995 eles foram de R\$ 430 milhões, ou 17,15% da receita total.

O grande equívoco da prefeitura e também do TCM e da CAD na contabilização da receita foi não considerarem o ganho com o Fundef/Fundeb e o rendimento financeiro com a receita do Fundo como acréscimos ao percentual mínimo, conforme orientação correta do MEC e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Afinal, esta foi/é uma receita extra, que a prefeitura não teria se não houvesse o Fundef ou, desde 2007, o Fundeb. De 1998 (quando o Fundef entrou em vigor) até 2001 o TCM aceitou a contabilização errada da prefeitura, que incluiu o ganho e o rendimento financeiro com o Fundef na base de cálculo. O ganho consistiu na diferença entre a contribuição (15% do ICMS, FPM, IPI-exportação e compensação financeira prevista na Lei Complementar No. 87/96) da prefeitura para o fundo e a sua receita, baseada no número de matrículas no ensino fundamental regular. Porém, no relatório sobre as contas de 2002 o TCM alegou, sem apresentar nenhum argumento, que o acréscimo do ganho e do rendimento financeiro ao mínimo não encontrava “respaldo no texto constitucional”, alegação repetida no relatório sobre as contas de 2003.

Formulação algo diferente foi apresentada pela primeira vez no relatório da CAD sobre as contas de 2004, segundo o qual a prefeitura “descumpriu a Portaria STN ao considerar as despesas custeadas com o ganho do Fundef no mínimo constitucional” (folha 412). No entanto, a CAD repetiu a sua contabilização equivocada anterior. A inconsistência/confusão do TCM prosseguiu no relatório sobre as contas de 2005, pois, embora incorrendo no mesmo equívoco da prefeitura, afirmou que ela “descumpriu a portaria da STN ao considerar as despesas custeadas com o ganho do Fundef e as receitas financeiras do Fundo no cômputo do mínimo constitucional, conforme explicitado na 4ª edição do Manual de Elaboração do Relatório de Execução Orçamentária, aprovado pela Portaria STN N° 471/2004. O citado manual prescreve a evidenciação das despesas custeadas pelo ganho do Fundef, para posterior eliminação da base de cálculo, o que foi descumprido pela prefeitura” (p. 115 do relatório).

A mesma inconsistência constou do relatório da CAD sobre as contas de 2006 (e também do das contas de 2007), assim como no do Conselheiro Antônio Carlos Flores (folha 562), que inicialmente adotou o mesmo procedimento equivocado, porém observou, mais adiante (folha 566), que “o município está incluindo o valor adicional recebido do Fundef e a receita financeira desse fundo na base de cálculo da MDE. Tal procedimento está desvirtuando o valor a ser aplicado”, que seria de R\$ 1.295.643.511 (25% dos impostos) + o valor extra recebido do FUNDEF (R\$ 528.916.308), totalizando R\$ 1.824.449.819 (folha 576). No mesmo relatório, o conselheiro-relator acatou a sugestão da CAD (folhas 670-671) de contabilizar gradativamente (à base de 25% por ano) o ganho e o rendimento financeiro com o Fundeb a partir de 2008 como acréscimos ao mínimo ou, o que daria no mesmo, descontar das despesas tal receita extra. Assim, os percentuais sugeridos seriam de 25% em 2008, 50% em 2009, 75% em 2010 e 100% em 2011%. O estranho é que nem a CAD nem o relator justificaram tal contabilização gradativa, não prevista na legislação nem em orientações do MEC e da STN.

A sugestão, no entanto, não foi acatada pela prefeitura nas contas de 2008, segundo a CAD (folha 351), ou seja, os 25% do ganho com o Fundeb não foram acrescidos ao mínimo, ou, o que dá no mesmo, as despesas contabilizadas como MDE não foram deduzidas de 25% do ganho. A propósito desta dedução, o relatório da CAD sobre as contas de 2009 (folha 430) registra que a prefeitura teria solicitado a revisão desta determinação pois teria pleiteado na Justiça Federal a “declaração de que o ganho

do FUNDEB compõe a base de cálculo do art. 212 da CF” e proposto deduzir 10% ao ano do ganho com o Fundeb, “respeitando os limites de remanejamento das leis orçamentárias”. Segundo o relatório da CAD, através do Ofício GBP No. 175, de 19/5/10, a prefeitura teria proposto alteração nos percentuais de exclusão do ganho a partir de 2010. Em 2010, o percentual do ganho a ser excluído seria de 5%, nos oito anos seguintes seria de 10% por ano, e, no último ano (2019), seria de 15% (folha 431), “sem a utilização dos recursos do Fundeb para pagamento de inativos”, proposta aprovada pelo plenário do TCM em 31/5/2010.

No entanto, o relatório da CAD sobre as contas de 2010 repetiu a contabilização equivocada da prefeitura e registrou que nem os 5% do ganho propostos pela prefeitura foram excluídos, e apontou a irregularidade do emprego de R\$ 39,8 milhões de superávit financeiro do Fundeb em 2009 para pagar despesas de 2010. Indagou (folha 434) à Procuradoria do TCM como deveria ser a contabilização do ganho tendo em vista a decisão de 2010 da Justiça Federal no processo 2004.710.005205-9, relativo a “Ação Civil Pública movida contra o Município em virtude dos procedimentos adotados entre 1999 e 2003, relativos à inclusão indevida das despesas com inativos, não inclusão de receitas (dívida ativa, juros e multas de impostos e da dívida ativa de impostos) e irregular incidência do Ganho do FUNDEF e de suas receitas patrimoniais na base de cálculo da MDE”. Na sessão de 15 de junho de 2011, o Plenário do TCM decidiu que o ganho deveria ser excluído do cálculo da MDE a partir de 2011, “caso não ocorram modificações nas decisões judiciais proferidas nos processos citados”. No relatório sobre as contas de 2011, o TCM repetiu a decisão de excluir o ganho do cálculo da MDE.

Em síntese, o TCM oscilou em sua contabilização do ganho com o Fundef/Fundeb. Durante toda a vigência do Fundef, não o computou como acréscimo, com a alegação de que isso não teria “respaldo constitucional”, contrariando a interpretação do MEC, da STN e de inúmeros tribunais de contas. Em 2006 sugeriu (sem nenhuma justificativa ou fundamentação técnica ou jurídica) que o ganho deveria ser excluído à base de 25% a partir de 2008, de modo que em 2011 todo o ganho com o Fundeb seria excluído da base de cálculo. Em 2010 o TCM mudou o seu procedimento ao aceitar a proposta da prefeitura de excluir o ganho gradativamente em percentuais menores desde 2010 até 2019. Porém, em 2011, muito provavelmente (os relatórios da CAD não são muito claros quanto a isso) em função da decisão da Justiça Federal relativa à Ação Civil Pública No. 2009.51.01.0186678-6, obrigando a prefeitura a aplicar em educação mais de R\$ 2,2 bilhões que ela deixara de aplicar entre 1999 e 2003 por conta de contabilização ilegal de receita (o ganho com o Fundef, por exemplo) e despesa (pagamento dos inativos, por exemplo), o TCM mudou a sua contabilização determinando a exclusão total do ganho a partir de 2011.

(c) Contabilização das despesas

Também a contabilização das despesas apresentou muitas deficiências. Uma é que o TCM, assim como a prefeitura, utilizou, na década de 1990, o conceito orçamentário de Educação e Cultura como sinônimo de MDE, um equívoco, pois a função Educação e Cultura (desde o ano 2001 a função é apenas de Educação) é definida pela Lei 4.320 (BRASIL, 1964), do orçamento público, enquanto a MDE é definida pelos artigos 70 e 71 da LDB. Os relatórios das contas de 1992 e 1995 mostram a importância desta distinção. Em 1992 as despesas empenhadas na função Educação e Cultura teriam sido de Cr\$ 1.391.934.147.740, muito maiores do que as empenhadas na Secretaria Municipal de Educação (Cr\$ 1.082.523.082.932). Em 1995 os empenhos em ‘educação e cultura’ teriam sido de R\$ 547 milhões, abrangendo empenhos na Secretaria de Obras (R\$ 56 milhões), no Meio Ambiente (R\$ 4,6 milhões), em Esporte e Lazer (R\$ 11,5 milhões), em Cultura (R\$ 31 milhões), em Encargos Gerais do Município (R\$ 105 milhões, para pagamento de inativos). Já os empenhos na Secretaria Municipal de Educação teriam sido bem menores, R\$ 338 milhões, sendo que apenas R\$ 287 milhões foram pagos até o fim de 1995. Entretanto, o TCM aceitou que os R\$ 547 milhões empenhados em Educação e Cultura fossem contabilizados no cálculo do percentual mínimo em MDE e alegou que a prefeitura teria gasto 36,75% do total de impostos. A tabela abaixo mostra a diferença enorme entre os empenhos na função Educação e Cultura e na Secretaria de Educação entre 1995 e 1999.

	Despesa empenhada em R\$ milhões				
	1995	1996	1997	1998	1999
Educação e cultura	547	667	687	993	1.010

Sec. de Educação	338	400	417	575	565
------------------	-----	-----	-----	-----	-----

Fonte: p. 70 do relatório do TCM sobre as contas de 1999 da prefeitura do Rio de Janeiro

As inúmeras inconsistências do TCM ficam evidentes na declaração de voto do Conselheiro Jair Lins Neto sobre as contas de 1994 (1995, p. 184), quando diz que "4.1 A manutenção do ensino, na Secretaria Municipal de Educação, alcançou os percentuais de 28% (1º sem.) e 27,4% (2º sem.) do total da receita de impostos, atendendo, assim, ao disposto no artigo 212 da Constituição Federal, o qual estabelece o piso de 25% como piso para tal destinação de recursos. 4.2 Com relação ao artigo 321 da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro, que estabelece um mínimo de 35% da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público, verificamos que este valor também foi alcançado nas funções Educação e Cultura (1º semestre: 45,51% e 2º semestre: 39,07%)." Ora, o percentual mínimo, de 35%, segundo a Lei Orgânica, é vinculado à MDE, não à Educação e Cultura.

Outro equívoco do TCM durante muitos anos foi supor que valores empenhados tenham sido efetivamente aplicados, não atentando para o fato de que empenhos não liquidados e pagos no exercício podem ser cancelados em exercícios posteriores, distorcendo, assim, o cálculo do valor efetivamente aplicado em MDE. Alguns dados mostram a importância desta distinção. Em 1995 foram empenhados R\$ 547 milhões em 'educação e cultura', porém só R\$ 437 milhões haviam sido pagos até o final do exercício. Na Secretaria Municipal de Educação foram empenhados R\$ 338 milhões, porém R\$ 287 milhões foram pagos até o final do exercício. O TCM só demonstrou atenção para cancelamento de restos a pagar a partir do relatório sobre as contas de 2004, assim como a excluir, a partir das contas de 2002, despesas de exercícios anteriores contabilizadas como se fossem do exercício.

Outra deficiência foi que o TCM nunca se perguntou porque os supostos gastos em educação e cultura aumentaram de R\$ 687 milhões, em 1997, para R\$ 993 milhões, em 1998, porém sem reflexo equivalente no número de matrículas da rede e na remuneração dos profissionais da educação, que praticamente não cresceram, conforme reconheceu o TCM em vários de seus relatórios após a implantação do FUNDEF, em 1998. Ora, o aumento das despesas se reflete principalmente em aumento de matrículas, número e remuneração de profissionais da educação e, se isso não ocorreu, o TCM deveria ter investigado o destino do crescimento exponencial de gastos empenhados sobretudo depois da implantação do FUNDEF e, mais recentemente, do FUNDEB.

Também o TCM não se perguntou por que o percentual supostamente aplicado em educação caiu abaixo de 35% (o percentual previsto na Lei Orgânica) depois que o prefeito Luiz Conde conseguiu, em julho de 1999, no Tribunal de "Justiça" do Estado do Rio de Janeiro, uma liminar declarando inconstitucional este percentual, permitindo, assim, que a prefeitura passasse a aplicar no mínimo 25%, o percentual fixado na Constituição Federal. Coincidência ou não, em todos os anos antes de 1999, a prefeitura alegou, com a concordância do TCM, ter aplicado mais de 35%. Foram os seguintes os percentuais: 1991 (35,17%), 1992 (39,62%), 1993 (39,10%), 1995 (36,75%), 1996 (36,72%), 1997 (35,75%), 1998 (35,64%). Já em 1999 o percentual caiu para 31,31%, continuando inferior aos 35% em 2000 (31,23%), 2001 (31,77%). Isso com a inclusão errada (tendo em vista a orientação do MEC e da Secretaria do Tesouro Nacional) do ganho com o Fundef na base de cálculo e com a contabilização do pagamento dos inativos no cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE.

Outro equívoco do TCM foi aceitar que o pagamento de inativos fosse contabilizado no cálculo do percentual mínimo de 1994 (quando, segundo o TCM, tal inclusão teria começado) a 1999. Foi só a partir das contas de 2000 que o TCM passou a excluir o pagamento neste cálculo, com o argumento de que a LDB não previa isso (p. 14), não explicando a mudança da sua interpretação. Com a exclusão dos inativos em 2000, o percentual supostamente gasto teria caído de 31,23% para 21,38%. Em 2001, teria diminuído de 31,77% para 20,54%. Obviamente, o percentual seria muito menor se o TCM tivesse excluído do cálculo o ganho da prefeitura com o FUNDEF e, posteriormente, com o FUNDEB e o rendimento financeiro com tais fundos.

Apesar desta posição, durante muitos anos a prefeitura continuou ignorando a recomendação do TCM para que o pagamento dos inativos não fosse incluído no cálculo do percentual mínimo. O montante gasto com eles cresceu exponencialmente desde 1994, quando a prefeitura "resolveu considerar como gastos de manutenção e desenvolvimento do ensino

os encargos com os inativos na função de educação e cultura” (RIO DE JANEIRO. TCM, 1995, p. 170). Em 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999 foram, respectivamente, R\$ 105 milhões, R\$ 159 milhões, R\$ 203 milhões, R\$ 296 milhões, R\$ 316 milhões.

Outra determinação do TCM não acatada pela prefeitura previu que os recursos da educação fossem transferidos imediatamente para o órgão responsável pela educação, com base no art. 69 da LDB. O TCM recomendou tal repasse em seus relatórios sobre as contas de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, porém a SME não acatou tal recomendação alegando, segundo o relatório da CAD sobre as contas de 2009 (folha 436), que os “recursos são assegurados na Lei Orçamentária e disponibilizados para os programas da área” e que “diante do tamanho e complexidade da Prefeitura, os recursos financeiros pertinentes às atividades da área educacional, incluindo as enquadradas como manutenção e desenvolvimento do ensino, estão diluídos por diversas contas bancárias geridas pela SMF”. Acredita a SME que “a sistemática adotada não compromete a execução orçamentária da área educacional, uma vez que não ocorre descompasso entre a velocidade do ciclo orçamentário para a realização da despesa, até a etapa final, e a do ingresso de receitas que garantem o cumprimento integral dos compromissos assumidos”.

Outra determinação do TCM, também não acatada pela prefeitura, foi estipular, a partir das contas de 2006, que somente as despesas realizadas sob a responsabilidade da Secretaria de Educação, do Conselho Municipal de Educação e da Multirio poderiam ser computadas como MDE, pois só elas fazem parte do sistema de ensino. Segundo o relatório da CAD sobre as contas de 2007 (folha 360 em diante), a CGM (Controladoria Geral do Município) teria solicitado parecer à Procuradoria Geral do Município (PGM), segundo a qual (item 8.1.1.2.2 do relatório da CAD) o percentual mínimo era de 20% para os municípios e “com o advento de alguns instrumentos legislativos definidores das classificações e enquadramentos das despesas, como a Lei nº 4.320/64, a LDB deixa de ser a única a estabelecer as diretrizes para os gastos com a MDE”. A conclusão da PGM era que despesas realizadas por órgãos como a Secretaria Municipal de Esporte e Lazer e a FUNLAR, embora não vinculados diretamente ao Sistema de Ensino, contribuem para a formação educacional do indivíduo e, por isso, podem ser pagas com as verbas da educação. A CAD apontou dois equívocos do parecer da PGM: o percentual mínimo de 20% não estava mais em vigor e a Lei nº 4.320/64 era bem anterior à LDB. Além disso, a CAD ressaltou que “as normas mencionadas têm finalidades distintas, pois a Lei nº 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, enquanto a Lei editada 32 anos após, tem a função de estabelecer as diretrizes e bases da educação nacional, detalhando inclusive as fontes de financiamento da educação”.

Segundo a CAD (folha 361), não “cabe à Lei nº 4.320/64 definir o enquadramento das despesas que compõe a manutenção e desenvolvimento do ensino para os fins do art. 212 da CF. Permite, como ferramenta, apenas localizar as despesas, através da codificação orçamentária, para então, com base na Constituição de 1988 e na LDB definir o que compõe ou não a aplicação obrigatória.”

Outra despesa irregular detectada pela CAD foi com as bibliotecas públicas nas contas da Secretaria Municipal de Educação em 2011 (item 6.1.13 do relatório), que não devem ser computadas na MDE pois as bibliotecas atendem ao público em geral e não apenas aos alunos e professores da rede municipal. A CAD não conseguiu mensurar tais despesas porque elas estavam “diluídas em diversos programas de trabalho, em conjunto com outras despesas típicas da educação”.

(d) Os manuais do TCM sobre o Fundef/Fundeb e a composição/funcionamento do Fundeb

Constatarei os seguintes equívocos nos 2 manuais do TCM (de 2002 e 2005) sobre o Fundef. O editado em outubro de 2002 continha os seguintes erros e inconsistências:

- (1) Na definição dos recursos que compunham o Fundef (item 3), incluiu os impostos municipais (ISS, IPTU, IVVC, ITBI);
- (2) No item sobre a distribuição dos recursos do Fundef, afirmou que o critério dessa distribuição era o número de matrículas no ensino fundamental, quando o certo era apenas no ensino fundamental regular, pois as matrículas do ensino fundamental supletivo (atualmente chamado de EJA - educação de jovens e adultos) não eram levadas em conta;

(3) No tratamento a ser dado aos rendimentos financeiros com a receita do Fundef, o manual informou que eles deviam integrar os recursos do Fundef. Entretanto, a prefeitura do Rio não contabilizou tais rendimentos dentro dos recursos do Fundef, nem o TCM, pelo menos em alguns anos;

(4) No item sobre o percentual a ser aplicado no ensino fundamental, o manual informou que "até 2007 pelo menos 60% dos recursos da educação deverão ser direcionados ao ensino fundamental, para eliminar o analfabetismo e universalizar o ensino fundamental". Em primeiro lugar, o ano não era 2007, mas sim 2006 (31 de dezembro). O manual confundiu a Década da Educação (que terminou em 2007) com o prazo de vigência da EC nº 14 (31/12/2006). Em segundo, o montante não correspondia a 60% dos recursos da educação, mas sim 60% dos 25%, ou seja, 15% dos impostos, uma vez que os recursos da educação são maiores do que 25% dos impostos, abrangendo o ganho com o Fundef, a complementação federal para o Fundef (quando houvesse), o salário-educação, receitas de convênios (merenda escolar, programa dinheiro direto na escola, por exemplo), rendimentos financeiros com as receitas da educação. Em terceiro, os 60% dos 25% (15%) dos impostos objetivavam assegurar a universalização do ensino fundamental e a remuneração condigna do magistério (ver Emenda Constitucional nº 14), não eliminar o analfabetismo, objetivo que constava do art. 60 do ADCT do texto original da CF de 1988 mas foi suprimido pela EC nº 14;

(5) O item 11 (utilização dos recursos) deu a entender que o Fundef podia ser usado no ensino fundamental supletivo e que 60% do Fundef deviam ser usados na remuneração dos profissionais do magistério e 40% em outras despesas classificadas de MDE no ensino fundamental. A redação correta era "pelo menos 60%" e "até 40%". A segunda edição, de 2005, corrigiu este erro. No caso dos 40%, nem todas as ações classificadas de MDE no art. 70 da LDB podiam ser financiadas com recursos do Fundef, destinados exclusivamente ao ensino fundamental público, não podendo, por exemplo, ser usados na compra de bolsas de estudo em escola particular, que é uma das ações classificadas de MDE no art. 70 da LDB. O próprio manual do TCM corrige esta falha no item 14.13.

Vários destes equívocos foram corrigidos pelo segundo manual, editado em maio de 2005, que, no entanto, cometeu os seguintes, além de não mencionar a Lei Orgânica municipal na listagem da legislação aplicada:

(1) No item 3 - Dos recursos do Fundef (p. 8) - não incluiu os rendimentos financeiros com a receita do Fundef, que, no entanto, são incluídos no item 7.1 (p. 18 - Contabilização);

(2) O item 10 (p. 21 - Percentual aplicado na educação) informou que o percentual que devia ser aplicado no ensino fundamental é de "pelo menos 60% dos recursos da educação, tratados no art. 212 da Constituição Federal". Ver o meu comentário no item 4), acima, sobre a primeira edição do manual.

Ao contrário dos manuais do Fundef, a cartilha do Fundeb editada pelo TCM em 2008 é bem detalhada e precisa. Baseou-se no documento de perguntas frequentes elaborado pelo MEC porém acrescentou outros elementos interessantes. Por exemplo, definiu que o Fundeb não pode pagar despesas com cursos para profissionais da Secretaria de Educação que não "guardam relação com a educação básica, como cursos práticos de orçamento público, recursos humanos, Lei de Responsabilidade Fiscal, desenvolvimento de atividades gerenciais". Também excluiu despesas com aquisição de material permanente (armários, aparelhos de ar condicionado) para uso da área administrativa da Secretaria de Educação, "uma vez que estes materiais, devido às suas características de permanência prolongada, poderão ser utilizados por outros órgãos/Secretarias sempre que houver remanejamento de espaço físico".

A propósito do conselho do Fundef, o TCM não comentou em seus relatórios sobre sua composição e funcionamento, só vindo a fazê-lo no caso do Conselho do Fundeb, no qual detectou, através da CAD, várias irregularidades. No seu relatório sobre as contas de 2009 a CAD registrou a ilegalidade de os representantes de estudantes secundaristas, professores e servidores no Conselho do Fundeb terem sido indicados pelo Conselho Escola-Comunidade, uma criação da prefeitura, que não representa estudantes, nem professores, nem servidores. Segundo a CAD, isso contraria a Lei Federal nº 11.494/07, que regulamentou o FUNDEB. O relatório sobre as contas de 2011 (item 4.3.6), por sua vez, registrou alteração nesta composição, atendendo à exigência legal de indicar um representante da entidade sindical de professores e um dos servidores, porém apontou a ilegalidade na nova proporção dos representantes no Conselho do Fundeb, com uns segmentos representados em excesso (do ponto de vista legal) e outros sub-representados. A alteração da proporção não seria permitida pela Lei nº 11.494, segundo a CAD. Além disso, a

prefeitura manteve as vagas de professor, servidor e secundaristas indicadas pelo Conselho Escola-Comunidade, o que não é previsto pela Lei nº 11.494. A CAD apontou ainda as seguintes falhas: (a) a terceira gestão do Conselho do Fundeb deveria ter começado em junho de 2011, porém só teve sua designação pública em janeiro de 2012; (b) em 2010 foram realizadas reuniões mensais do conselho apenas de fevereiro a agosto, não havendo reuniões de setembro de 2010 a janeiro de 2011. Além disso, somente as atas das reuniões de fevereiro, março e agosto foram aprovadas.

(e) Estudo sobre as receitas e despesas declaradas pela prefeitura do Rio de Janeiro em educação de 1998 a 2006 e sua apreciação pela CAD e/ou pelo Tribunal de Contas do Município (TCM)

Apresento a seguir um estudo sobre as receitas e despesas contabilizadas em educação pela prefeitura do Rio de Janeiro de 1998 a 2006 e sua apreciação pelo TCM. Constatei vários procedimentos equivocados da prefeitura e também da CAD (Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento) e do TCM, que resultaram na não-aplicação de R\$ 4.434.046.784 no período, conforme mostra a tabela abaixo.

Evolução das despesas em educação de 1998 a 2006

Ano	A - Despesas* em educação (inclui inativos e talvez merenda)	B - Despesas só com merenda e inativos	C = (A - B) Despesa* em educação	D - Montante legalmente devido (% mínimo dos impostos + ganho com Fundef + rendimento financeiro com Fundef e receitas de convênios)*	E = (D - C). Verba devida legalmente porém não aplicada em MDE
1998**	872.393.136	355.859.241***	516.533.895	R\$ 1.049.290.002	R\$ 532.756.107
1999	869.909.285	372.269.444***	497.639.841	926.442.093	428.802.252****
2000	968.031.365	358.647.967	609.383.398	1.063.736.715	454.353.317
2001	1.089.175.097	429.966.297	659.208.800	1.162.364.784	503.155.984
2002	1.381.831.936	431.330.499	950.501.437	1.306.300.772	355.799.335
2003	1.581.789.094	498.262.596	1.083.526.498	1.402.227.730	318.701.232
2004	1.645.373.895	501.961.043	1.143.412.892	1.746.294.505	602.881.653
2005	1.775.519.463	530.046.767	1.245.472.696	1.886.386.495	640.913.799
2006	1.977.980.151	577.003.383	1.400.976.768	2.060.430.966	596.683.105
Total					4.434.046.784

* Quase sempre as despesas são empenhadas.

* *O percentual mínimo em 1998 foi de 35%, previsto na Lei Orgânica do Município. Em julho de 1999, a prefeitura obteve liminar do Tribunal de Justiça para a sua Ação de Inconstitucionalidade dos 35% e considerou em 1999 o percentual mínimo de 25%, previsto na Constituição Federal, embora a liminar só tivesse sido concedida em julho de 1999. De 1999 a 2005 considerei o percentual de 25%. Convém lembrar que, como o cálculo se baseou quase sempre nas despesas empenhadas pela prefeitura, é possível que o montante devido mas não aplicado seja ainda maior, uma vez que empenhos de um exercício podem ser cancelados no seguinte, sendo difícil o seu controle.

***Inclui R\$ 5.952.154 em 1998 e R\$ 7.454.313 em 1999 de despesas de exercícios anteriores.

****Se considerarmos o percentual de 35% em 1999, a verba devida porém não aplicada teria sido de R\$ 718.567.601.

A seguir uma lista dos procedimentos equivocados adotados pela prefeitura e às vezes também pelo TCM:

(A) não-contabilização, em quase todos os anos, das multas e juros de mora, da receita da dívida ativa de impostos (DAI) e suas multas e juros de mora no cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE. Somente a partir de 2002 a prefeitura passou a contabilizar a dívida ativa de impostos, porém não as multas e juros de mora da DAI. Já o TCM passou a contabilizar os dois itens desde 2002, em torno de R\$ 100 milhões por ano.

(B) não-contabilização do ganho total (ganho + rendimentos financeiros) com o Fundef como um acréscimo aos 35% (em 1998, tomando como referência o percentual previsto na Lei Orgânica do Município) ou 25% (de 1999 em diante, com base na Liminar deferida em julho de 1999 pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro à Ação de Inconstitucionalidade dos 35% movida pelo então prefeito Luiz Conde), totalizando um prejuízo de cerca de R\$ 3,465 bilhões de 1998 a 2006. Ora, este é dinheiro novo, extra, adicional para a prefeitura e, conforme orientação do MEC, de inúmeros tribunais de contas pelo Brasil afora e também da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) deveria ser computado *integralmente* como acréscimo ao mínimo legal, e não como parte do percentual mínimo. Tais ganhos são reproduzidos mais adiante.

(C) não-contabilização dos convênios ou transferências (merenda escolar, programa dinheiro direto na escola, salário-educação) como um acréscimo aos 35% (em 1998) ou 25% (de 1999 em diante), que constituem, a exemplo do ganho e rendimentos financeiros com o Fundef, um acréscimo ao montante correspondente ao percentual mínimo.

(D) não-inclusão dos rendimentos financeiros dos impostos na base de cálculo, que alcançaram valores significativos. Tal inclusão se justifica porque eles têm origem nos impostos e porque a LDB determina que valores não aplicados num trimestre sejam corrigidos e aplicados no seguinte. Como essa correção não foi feita pela prefeitura, nem pelo TCM, a inclusão dos rendimentos seria uma forma de corrigir ou pelo menos atenuar as perdas dos valores reais devidos em MDE. Além do que, se a Lei nº 9.424 (que regulamentou o Fundef) estipulou que os rendimentos financeiros com o Fundef sejam considerados como receita vinculada à MDE, parece lógico inferir que os rendimentos auferidos com as demais receitas vinculadas à MDE (não incluídas no Fundef) sejam também computados no montante devido à MDE. Não incluí tais rendimentos porque as prestações de contas não discriminaram a sua origem (impostos, taxas, contribuições etc.). Se fossem incluídos, representariam centenas de milhões de reais a mais para a educação.

(E) Pelo lado da despesa, a irregularidade maior foi o cômputo dos inativos (centenas de milhões de reais por ano) e possivelmente a merenda como gastos em MDE, bem como a inclusão de despesas de exercícios anteriores (R\$ 6 milhões em 1998 e 7 milhões em 1999, por exemplo) como gastos do exercício.

(F) O percentual mínimo fixado na Lei Orgânica é de 35%, porém a prefeitura conseguiu uma liminar de representação de inconstitucionalidade, de nº 61/98, deferida em 19/7/99 pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, permitindo que ela só aplique o mínimo de 25% de impostos previsto na Constituição Federal. Vale lembrar que a LDB determina, no Art. 69, que o percentual mínimo é o que consta da Constituição Estadual (no caso do Estado) ou da Lei Orgânica (no caso do município). Portanto, a meu ver, vale a disposição da LDB, e não a liminar de inconstitucionalidade. Mesmo se aceitássemos o percentual de 25%, seria o caso de se perguntar sobre o início de sua vigência. Afinal, a liminar só foi concedida em 19 de julho de 1999. Teria efeito retroativo a 1º de janeiro? Se valesse apenas a partir da data de concessão, a prefeitura deveria aplicar o percentual de 35% até 18 de julho de 1999 e não, como fez, se basear nos 25% para o ano todo.

(G) É interessante observar que, no ano de concessão dessa liminar permitindo a aplicação de 25%, a prefeitura pela primeira vez alegou aplicar 31,31%, ou seja, menos do que os 35% previstos na Lei Orgânica, o que permite se levantar a hipótese de que não aplicava o mínimo legal antes mas só aguardava um amparo “legal” para não cumprir a lei.

(H) Outra irregularidade foi a não-aplicação da receita do Fundef no exercício e a consequente geração de saldo financeiro, conforme apontado pelo TCM. Foram os seguintes os saldos financeiros acumulados até 2003:

(a) até dez. 1998: R\$ 89.548.010;

(b) até dez. 1999: R\$ 95.650.264;

- (c) até dez. 2000: R\$ 102.268.367;
- (d) Até dez. 2001: R\$ 128.386.680;
- (e) até dez. 2002: R\$ 145.716.136;
- (f) até dez. 2003: R\$ 79 milhões.

(I) É lamentável que o TCM tenha aceito por vários anos parte desses procedimentos equivocados da prefeitura, embora provavelmente estivesse ciente dos procedimentos corretos (indicados neste estudo) formalizados em documento do MEC e de representantes dos Tribunais de Contas do Brasil em julho de 1999, intitulado *Carta dos técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef*, subscrito por um representante seu. Este documento mostra, por exemplo, claramente que a dívida ativa de impostos devia ser incluída na base de cálculo e que os ganhos com o Fundef e as receitas de convênios eram acréscimos *integrais* ao mínimo, assim como os gastos com os inativos e merenda não podiam ser considerados como MDE. O TCM passou a incluir a dívida ativa de impostos na base de cálculo só a partir de 2002, porém continuou a aceitar a inclusão do ganho com o Fundef na base de cálculo durante toda a vigência do FUNDEF.

(J) Uma despesa que pode ter sido e estar sendo manipulada contabilmente pela prefeitura é a sua contribuição obrigatória para a seguridade social dos servidores, instituída pela Lei municipal nº 3.344, de 28/12/01. Até 2001, segundo a p. xxii da prestação de contas de 2001, a “Administração Municipal não participou da formação de qualquer patrimônio com contribuição patronal, que somente passou a ser devida a partir de 01/01/02”. Se a lei tivesse vigorado em 2001, a prefeitura teria contribuído com R\$ 116 milhões para a seguridade social dos ativos e R\$ 84 milhões, para a dos inativos, ou seja, R\$ 200 milhões, segundo estimativa feita nesta p. xxii, onde a prefeitura alegou que tampouco “os servidores - quando de seu período de atividade - contribuíram para a formação de qualquer fundo previdenciário que garantiria sua aposentadoria”. A manipulação consiste no fato de que a contribuição da prefeitura e a dos servidores da educação foram contabilizadas apenas como despesas da educação, porém representam, ao mesmo tempo, receitas da prefeitura, uma vez que o dinheiro não sai dos cofres da prefeitura, sendo usado provavelmente para financiar, não os futuros aposentados e pensionistas da educação, mas sim os atuais. Em outras palavras, se a contribuição é contabilizada como despesa e é totalmente ou em grande parte usada para financiar os atuais aposentados, deveria também, por uma questão lógica, ser considerada, no mesmo montante, como receita. Só não faria sentido classificá-la como receita se ela fosse reservada para financiar os futuros aposentados, o que é provável que não tenha acontecido ou esteja acontecendo, uma vez que o senso de futuro dos governantes se limita às próximas eleições. O que é mais grave é que esta contribuição, tanto da prefeitura quanto dos servidores da educação, vai para um fundo geral da previdência para pagar todos os inativos, não apenas os da educação, uma vez que tal fundo não faz a distinção entre quem é ou não da educação. Em outras palavras, a despesa contabilizada como da educação pode estar financiando pelo menos parcialmente os aposentados que não são da educação. Portanto, quando a prefeitura contabilizou as suas contribuições para a seguridade social dos ativos e inativos como despesa em educação, pode estar distorcendo enormemente os supostos gastos em educação.

(K) A valorização (qualquer que seja o seu significado) do magistério no ensino fundamental, que o Fundef supostamente iria propiciar, para não falar dos demais profissionais da educação no ensino fundamental e também nas creches e pré-escolas, se ocorreu, ficou muito aquém do possibilitado pelos astronômicos ganhos da prefeitura com o Fundef e o aumento dos demais recursos vinculados à MDE, conforme apontado em vários relatórios do TCM. O relatório do TCM sobre as contas de 2001, por exemplo, informou, no item 3.4.1.1 (p. 290), que “desde a entrada em vigor do Fundef, em 1998, o magistério do Município não teve um centavo de acréscimo salarial decorrente da existência dessa fonte de recursos.” No item 3.4.1.2 o relator das contas apontou outro desvirtuamento do Fundef: “... temos insistido em realçar outro aspecto relacionado com a aplicação das dotações do Fundef, qual seja, a destinação do baixíssimo volume de recursos ao treinamento e aperfeiçoamento da Educação”. Os vultosos saldos financeiros do Fundef de 1998 a 2003, informados no item (H), acima, são outro indicador da não-utilização do Fundef para a valorização do magistério.

Se entendermos valorização como melhoria salarial, ela deixou muito a desejar porque a prefeitura usou os ganhos do Fundef (recursos adicionais ao percentual mínimo), não para aumentar os salários, mas basicamente para pagar os salários que, de qualquer maneira, já eram pagos com recursos do percentual mínimo, antes da implantação do Fundef. Este uso dos ganhos do Fundef é uma distorção, pois o Fundef em tese se destinava a valorizar o magistério, não a pagar salários, para o que não seria preciso criar um fundo. Em quase todo o período de 1998 a 2006, o ganho com o Fundef, ao invés de ser usado para melhorar os salários, representou no mínimo 80% do gasto com profissionais do magistério no ensino fundamental. Mesmo quando houve um aumento significativo das despesas com pessoal, a partir de 2002 (mais de R\$ 200 milhões com pessoal ativo da Secretaria de Educação), isso não se deve a aumento salarial, mas muito provavelmente à inclusão da contribuição da prefeitura para a seguridade social dos ativos e inativos, decorrente da entrada em vigor, em janeiro de 2002, da lei municipal 3.344, de 28/12/01.

(L) Vale ressaltar que a rede municipal de ensino praticamente cresceu pouco de 1997 a 2006, embora a prefeitura tenha tido ganhos fabulosos com o Fundef e aumentado significativamente a sua receita de impostos. As matrículas aumentaram de 683.747, em 1997, para 752.281, em 2006, ou seja, cerca de 10% e desde 2006 vêm caindo, embora venham crescendo as matrículas privadas na educação infantil e no ensino fundamental, níveis de atuação constitucional prioritária dos municípios.

Por último, cabe ressaltar a grande dificuldade de cálculos exatos da receita e sobretudo da despesa classificável como MDE, demonstrada, por exemplo, pelas muitas divergências entre os dados apresentados pela CGM (Controladoria Geral do Município) e os indicados pelo TCM.

Referências bibliográficas específicas

BRASIL. MEC. *Manual de orientação do Fundef*. Brasília, junho de 2004.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. *Portaria 117*, de 12/11/98. Altera a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º da Lei nº 4.320, de 17/3/64. Brasília, DF, 1998.

BRASIL. STF (Supremo Tribunal Federal). Liminar sobre a ADIN nº 780-7. *Diário da Justiça*, Seção I, p. 6431, 16/4/93.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. A responsabilidade fiscal e a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, nº 93, agosto 99 (texto de palestra proferida no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999).

CONDE quer mudar gasto mínimo de 35% na educação. *O Globo*, Rio de Janeiro, 14/1/98.

DAVIES, Nicholas. Educação do município do Rio de Janeiro perdeu mais de R\$ 1 bilhão em 1998 e 1999. *Movimento* (revista da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense), nº 3, maio 2001.

DAVIES, Nicholas. Governo estadual do Rio de Janeiro tira mais de meio bilhão da educação. *Advir* (revista da Associação de Docentes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro), nº 10, outubro de 1997.

ELEUTÉRIO, Regina. Estado exagera gastos com educação. Com truque contábil, secretaria finge que gastou mais do que de fato investiu em 1996. *O Globo*, Rio de Janeiro, p. 14, 28/9/97.

ELEUTÉRIO, Regina. Gastos com educação na mira do TCE. Técnicos investigarão se Governo usou truque contábil para registrar investimentos fictícios. *O Globo*, Rio de Janeiro, p. 12, 9/10/97.

FUNDEF: professores e pais de alunos criticam cálculo feito pela Prefeitura. *O Globo*, Rio de Janeiro, 20/10/97.

GASTOS com educação, polêmica na campanha. Conde é acusado de investir menos, desde criação do Fundef, mas Prefeitura diz que cálculos estão errados. *O Globo*, Rio de Janeiro, 13/9/00, p. 8.

GRACIOSA, José Gomes (conselheiro do TCE do Rio de Janeiro). *Fundef*. Rio de Janeiro: TCE, jun. 1999.

GRACIOSA, José Gomes (presidente do TCE na época). Aquisição de merenda escolar com recursos do Fundef. *Revista do TCE*, Rio de Janeiro, nº 60, jul./dez. 2004.

MACHADO Jr., J. Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 28ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

- MENOS R\$ 42 milhões para educação. Orçamento da Prefeitura para 1998 faz uso incorreto do Fundo de Valorização do Magistério. *O Globo*, Rio de Janeiro, 19/10/97.
- R\$ 125 milhões sem uso. Recurso contábil já fora usado em 95. *O Globo*, Rio de Janeiro, 28/9/97.
- REIS, Heraldo da Costa. *Efeitos do Fundef na Administração Municipal*. Aspectos orçamentários, financeiros e contábeis. Rio de Janeiro: IBAM/APMC, 1998. 24 p.
- REIS, Heraldo da Costa. *Gestão e Controle na Área de Educação*. 2ª edição. Rio de Janeiro: IBAM (Instituto Brasileiro de Administração Municipal), 1997. 74 p.
- RIO DE JANEIRO. *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*, 5 de outubro de 1989. Texto anotado com as alterações decorrentes de Emendas Constitucionais e de Declarações de Inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Tribunal de Justiça do Estado/ Roberto Paraíso Rocha. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 1997.
- RIO DE JANEIRO. Governo estadual. Prestação de contas de 1992. Rio de Janeiro: *Diário Oficial do Estado*, parte I, 19/4/93.
- RIO DE JANEIRO. Governo estadual. Prestação de contas de 1992. Rio de Janeiro: *Diário Oficial do Estado*, parte I, 19/4/93.
- RIO DE JANEIRO. Governo estadual. Prestação de contas de 1998. Rio de Janeiro: *Diário Oficial do Estado*, suplemento ao n. 68, parte I, 12 de abril de 1999.
- RIO DE JANEIRO. Governo estadual. Prestação de contas de 1999. Rio de Janeiro: *Diário Oficial do Estado*, suplemento ao n. 95, parte I, 22 de maio de 2000.
- RIO DE JANEIRO. Governo estadual. Prestação de contas de 2000. Rio de Janeiro: *Diário Oficial do Estado*, suplemento ao n. 92, parte I, 17 de maio de 2001.
- RIO DE JANEIRO. Governo estadual. Prestação de contas de 2001. Rio de Janeiro: *Diário Oficial do Estado*, suplemento ao n. 59, parte I, 1 de abril de 2002.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM (Controladoria Geral do Município). *Prestação de contas de 2002*. Rio de Janeiro. 2003. Disponível em www.rio.rj.gov.br/cgm. Acesso em 15/12/05.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2000*. Rio de Janeiro. 2001.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2001*. Rio de Janeiro, 2002.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2003*. Rio de Janeiro. 2004. Disponível em www.rio.rj.gov.br/cgm. Acesso em 4/9/04.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2004*. Rio de Janeiro. 2005. Disponível em www.rio.rj.gov.br/cgm. Acesso em 15/12/05.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2005*. Rio de Janeiro. 2006. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 24/8/12.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2006*. Rio de Janeiro. 2007. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 24/8/12.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2007*. Rio de Janeiro. 2008. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 24/8/12.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2008*. Rio de Janeiro. 2009. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 24/8/12.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2009*. Rio de Janeiro. 2010. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 24/8/12.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2010*. Rio de Janeiro. 2011. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 17/11/11.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. CGM. *Prestação de contas de 2011*. Rio de Janeiro. 2012. Disponível em <www.rio.rj.gov.br/cgm> Acesso em 24/8/12.
- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. *Prestação de Contas de 1998*. Rio de Janeiro, 1999.

- RIO DE JANEIRO. Prefeitura do Rio de Janeiro. *Prestação de Contas de 1999* (publicada no *Diário da Câmara Municipal* em 6 de abril de 2000). Rio de Janeiro, 2000.
- RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado (TCE). *Contas de Gestão 2002*. Rio de Janeiro: TCE, 2003.
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Contas de Gestão 2003*. Rio de Janeiro: TCE, 2004.
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Contas de Gestão 2004*. Rio de Janeiro: TCE, 2005.
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Contas de Gestão 2005*. Rio de Janeiro: TCE, 2006.
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Contas de Gestão do Governador – Exercício 1998*. Rio de Janeiro: TCE, 1999.
- RIO DE JANEIRO. TCE. Deliberação nº 199, de 23/1/96. Dispõe sobre o exame das contas da administração financeira dos Municípios sob a jurisdição do TC. Rio de Janeiro.
- RIO DE JANEIRO. TCE. Deliberação nº 210, de 4/5/99. Dispõe sobre a prestação de contas dos recursos do Fundef. *Diário Oficial do Estado*, Seção I, p. 24, 17/5/1999. Disponível em <http://www.tce.rj.gov.br>.
- RIO DE JANEIRO. TCE. Deliberação nº 215. Altera tabela de receitas e despesas de educação da Deliberação nº 199, de 6/4/2000. *Diário Oficial do Estado*, Seção I, p. 27-28, 22/5/2000. Disponível em <http://www.tce.rj.gov.br>.
- RIO DE JANEIRO. TCE. Instituto Serzedello Corrêa. *Fundef*, 1998a (documento distribuído no 3º Seminário Informativo sobre Controle da Administração Municipal, realizado em Niterói, em agosto de 1998). 15 p.
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Revista do TCE*, Rio de Janeiro, nº 40, abr./jun. 1998 (contém relatório sobre as contas estaduais de 1997).
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Revista do TCE*, Rio de Janeiro, nº 48, abr./jun. 2000 (contém relatório sobre as contas estaduais de 1999).
- RIO DE JANEIRO. TCE. *Revista do TCE*, Rio de Janeiro, nº 53, jul./set. 2001 (contém relatório sobre as contas estaduais de 2000).
- RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Município (TCM). CAD. *Contas de gestão 2006*. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. CAD. *Contas de gestão 2007*. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. CAD. *Contas de gestão 2008*. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. CAD. *Contas de governo 2009*. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. CAD. *Contas de governo 2010*. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 20/11/11.
- RIO DE JANEIRO. TCM. CAD. *Contas de governo 2011*. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 22/8/12.
- RIO DE JANEIRO. TCM. CAD. *Prestação de Contas de gestão 2003*. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 27/8/0404.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Prestação de contas do governo da cidade do Rio de Janeiro relativa ao exercício de 2008*. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Prestação de contas do governo da cidade do Rio de Janeiro relativa ao exercício de 2009*. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Prestação de contas do governo da cidade do Rio de Janeiro relativa ao exercício de 2010*. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 20/11/11.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Prestação de contas do governo da cidade do Rio de Janeiro relativa ao exercício de 2011*. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 22/8/12.

- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio de contas*. Gestão janeiro a dezembro. Exercício - 2004. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio de contas*. Gestão janeiro a dezembro. Exercício - 2005. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio de contas*. Gestão janeiro a dezembro. Exercício - 2006. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio de contas*. Gestão janeiro a dezembro. Exercício - 2007. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio de contas*. Gestão janeiro a dezembro. Exercício - 2003. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 27/8/04.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do município do Rio de Janeiro*. Contas de 1999. Relator: Conselheiro Fernando Bueno Guimarães. Rio de Janeiro, 2000.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do município do Rio de Janeiro*. Contas de 2000. Prefeito Luiz Conde. Relator: Sérgio Cabral. Rio de Janeiro, 2001.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do Município do Rio de Janeiro*. Contas de 2001. Prefeito César Maia. Relator das contas: Nestor Rocha. Rio de Janeiro, 2002.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio sobre as contas de 2002 do Município do Rio de Janeiro*. Prefeito César Maia. Relator: Maurício Azedo. Rio de Janeiro, 2003.
- RIO DE JANEIRO. TCM. Relatório e parecer prévio sobre as contas de gestão do governo do município do Rio de Janeiro - Exercício de 1998. In: *Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro*, Ano XVI, nº 19, dezembro de 1999.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Relatório e parecer prévio*. Contas de gestão. Exercício de 2005. Relator conselheiro: Nestor Guimarães Martins da Rocha. Rio de Janeiro; TCM, 2006. Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 5/11/10.
- RIO DE JANEIRO. TCM. Relatório sobre o processo nº 40/00574/2001, referente ao estudo apresentado pelo prof. Nicholas Davies sobre as contas de 1998 e 1999 da prefeitura do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2001.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano IX, nº 11, set. 1992 (contém relatório sobre contas de 1991 do município).
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano X, nº 12, nov. 1993 (contém relatório sobre contas de 1992 do município). Prefeito Marcelo Alencar.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano XI, nº 13, set. 1994 (contém relatório sobre contas de 1993 do município). Prefeito César Maia.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano XII, nº 14, set. 1995 (contém relatório sobre contas de 1994 do município). Prefeito César Maia.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano XIII, nº 15, set. 1996 (contém relatório sobre contas de 1995 do município). Prefeito César Maia.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano XIV, nº 16, set. 1997 (contém relatório sobre contas de 1996 do município). Prefeito César Maia.
- RIO DE JANEIRO. TCM. *Revista do TCMRJ*, Rio de Janeiro, ano XV, nº 17, set. 1998 (contém relatório sobre contas de 1997 do município).
- RIO DE JANEIRO. TCM. Secretaria de Controle Externo. 3ª Inspeção Geral. *Programa de visitas às escolas da rede municipal de ensino*. Rio de Janeiro, 2004. 20 p.
- RIO DE JANEIRO. TCM. Secretaria de Controle Externo. Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento. *Fundef*. Estudo de caso do Município do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, out. 2002.
- RIO DE JANEIRO. TCM. Secretaria de Controle Externo. Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento. *Fundef*. Estudo de caso do Município do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, maio 2005. 40 p.

RIO DE JANEIRO. TCM. Coordenação de Auditoria e Desenvolvimento (CAD). *Contas de gestão 2004*. Rio de Janeiro, 2005.

Disponível em <www.tcm.rj.gov.br> Acesso em: 16/10/05.

TCE confirma que educação perdeu R\$ 585 milhões em 1996. *O Globo*, Rio de Janeiro, 11/6/98.

Truque contábil fraudava orçamento da educação. *O Globo*, Rio de Janeiro, 29/6/97.

24. O TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO NORTE

A análise foi bastante prejudicada pelo fato de quase nenhuma resolução ou instrução normativa conter tabelas ou formulários detalhando receitas e despesas em MDE ou, pelo menos, tais tabelas ou formulários, se existentes, não estarem disponíveis no portal do TCE. É o caso, por exemplo, das resoluções n.º 5, de 2003, 7, de 2005, 16, de 2006. Mais de uma vez solicitei informações e documentos ao TCE, porém as respostas não foram claras ou satisfatórias. Por exemplo, em 2012 enviei uma segunda mensagem ao TCE perguntando se ele considerava inativos e despesas de exercícios anteriores como despesas de MDE e a resposta foi “as despesas realizadas na educação infantil e no ensino fundamental”. Ou seja, não respondeu ao solicitado, além de tomar como referência apenas os municípios, não o governo estadual.

O estudo se baseia apenas nas resoluções e instruções normativas do TC que encontramos em seu portal. Infelizmente, não tivemos acesso a relatórios detalhados do TC sobre contas estaduais e municipais em seu portal, o que permitiria que conhecêssemos como o TC avalia concretamente as receitas e despesas vinculadas à MDE. O único material sobre contas estaduais foi publicado, de maneira muito sintética, em números da *Revista do TCE*, focalizando as contas de 2007 a 2011.

A primeira resolução examinada foi a de n.º 6, de 15/12/92 (RIO GRANDE DO NORTE. TCE, 1992), que equivocou-se ao exigir que as prefeituras demonstrem a aplicação de pelo menos 25% da receita tributária municipal no ensino público pré-escolar e fundamental. É um equívoco porque a exigência se baseava nos impostos, não na receita tributária municipal (rubrica mais ampla do que impostos), e porque nem a Constituição Federal nem a legislação federal em vigor na época exigiam a aplicação no pré-escolar e ensino fundamental. A CF estipulava apenas que municípios atuariam prioritariamente no pré-escolar e ensino fundamental, o que é bem diferente de que deveriam aplicar o percentual mínimo nestes níveis de ensino.

A Resolução n.º 4, de 10/10/95 (RIO GRANDE DO NORTE. TCE, 1995), e a Instrução Normativa n.º 1, de 1997 (RIO GRANDE DO NORTE. TCE, 1997), por sua vez não continham tabelas de receitas e despesas em MDE.

A Instrução Normativa n.º 1 (RIO GRANDE DO NORTE. TCE, 1998), pretendeu cobrir os impostos e o Fundef, porém o seu conteúdo só menciona o Fundef. Demonstrou inconsistência ao exigir discriminação das despesas do Fundef com pagamento de professores nos termos da Lei n.º 9.424, que, no entanto, se referiu a profissionais do magistério, não a professores. Só a EC n.º 14 mencionava pagamento de professores. O inciso II do seu artigo 3º fixou a exigência de apresentação de relatório resumido de execução orçamentária, “evidenciando receitas de impostos e aplicação nos programas de trabalho da função educação”, um equívoco pois o art. 72 da LDB previu a identificação das despesas em MDE, conceito diferente da função orçamentária Educação.

A Resolução n.º 13, de 28/12/99 (RIO GRANDE DO NORTE, TCE, 1999) prevê demonstrativo da receita e despesa do Fundef, que, no entanto, não contém item para a complementação federal (tabela 1). Além disso, ao vincular na tabela 2 as despesas a profissionais do magistério, contraria a IN n.º 1/98, que se referia a professores, e equivocou-se ao incluir nas despesas a contribuição do município ao Fundef, pois a tabela se baseia nas receitas do município com o Fundef, não na sua contribuição, incluída corretamente na tabela 1.

Tabela 1 – Especificação das receitas com o Fundef

ORIGEM DOS RECURSOS	PREVISTO PARA O ANO	REALIZADO	RELAÇÕES (%)
.VR. DA CONTRIBUIÇÃO DO MUNICÍPIO			
.VR.TRANSFERIDO PELO FUNDO			
SUB-TOTAL			
<i>Equívoco: faltou rubrica para complementação federal</i>			
.RENDIM. APLICAÇÃO FINANCEIRA			
RECEITA TOTAL			

Tabela 2 - DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS DIVERSAS REALIZADAS COM RECURSOS DO FUNDEF

1. DESPESAS COM PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO E CAPACITAÇÃO	EMPENHADO	PAGO
1.1. COM PESSOAL		
1.2. CAP.PROF.LEIGO		

2. OUTRAS DESPESAS C/ MAN. E DESNV.(40%)
3.VR. TRANSFERIDO AO FUNDO(15%) <i>Inclusão equivocada</i>
T O T A L

Outro equívoco, na Resolução n.º 16, de 28/12/06 (RIO GRANDE DO NORTE. TCE, 2006), foi fixar normas para o uso do Fundef, que iria terminar 3 dias depois, em 31 de dezembro de 2006. O certo seria mencionar o Fundeb, que entraria em vigor em 1º de janeiro de 2007.

Nas sínteses excessivamente sintéticas dos relatórios sobre contas estaduais de 2007, 2008, 2010 e 2011 publicadas na *Revista do TCE*, constatei o equívoco de considerar a Lei n.º 9.424 como legislação pertinente, pois esta lei regulamentou o Fundef, que deixou de vigorar a partir de 2007.

Outro equívoco, nas sínteses sobre as contas de 2007 e 2008, foi não mencionar a LDB e a Lei n.º 11.494 (que regulamentou o Fundeb) como legislação pertinente e se a receita vinculada à educação havia sido aplicada. Já a síntese sobre as contas estaduais de 2010 informa como legislação pertinente a Lei n.º 11.494 e que o governo teria aplicado o percentual mínimo em MDE. A síntese sobre as contas de 2011 é a primeira a informar que o pagamento dos inativos foi considerado no cálculo do percentual mínimo, recomendando, no entanto, tal pagamento seja excluído do cálculo. Isso indica que pelo menos até as contas de 2011 o TC aceitava tal pagamento no cálculo do percentual mínimo, contrariando a orientação do MEC, do SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação) e da Secretaria do Tesouro Nacional, cujos manuais para elaboração do relatório resumido da execução orçamentária excluem os inativos desde a edição de 2007 (BRASIL. STN, 2007). Tal inclusão equivocada pelo governo estadual e aceita pelo TC foi confirmada por notícia divulgada pela Agência Brasil (CIEGLINSKI, 2012), informando que o governo estadual do Rio Grande do Norte não teria aplicado o percentual mínimo em 2010, pois teria computado no cálculo os gastos com aposentados, fato admitido pela Secretária Estadual de Educação, Betania Ramalho, que afirmou que iria retirar tais gastos em “escalamento”, ou seja, gradualmente. A notícia, no entanto, não informou o grau de escalamento (pode ser 0,0001% ao ano, por exemplo).

Por fim, a síntese sobre as contas de 2009 é a única que menciona o percentual supostamente aplicado em MDE (28,68%), do qual 22,94%, ou seja, mais de 1/5, seriam gastos indiretos, uma vez que seriam perdas do governo estadual para as prefeituras por conta do FUNDEB. Ou seja, se não houvesse o FUNDEB, o governo estadual teria aplicado diretamente 21% ou 22% da receita de impostos, descumprindo, assim, a exigência constitucional. Na explicação desta perda, o relatório se equivoca ao dizer (p. 39) que “tais recursos foram transferidos para o respectivo Fundo e rateado com outros entes da Federação brasileira”. Ora, os recursos do Fundeb não saem do âmbito estadual, sendo rateados apenas entre o governo estadual e as prefeituras.

Referências bibliográficas específicas

CIEGLINSKI, Amanda. Dois estados e 52 municípios não cumpriram regra de investimento mínimo em educação. Agência Brasil, 4/6/2012, Brasília, DF.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Instrução Normativa n.º 1*, de 2/12/97. Dispõe sobre a forma de apresentação dos balancetes mensais dos órgãos da administração direta do Estado, inclusive dos fundos especiais, e dá outras providências. Natal, 1997. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Instrução Normativa n.º 1*, de 27/7/98. Estabelece normas a serem obedecidas pelo Estado e Municípios no cumprimento do art. 212 da Constituição Federal e alterações decorrentes da Emenda Constitucional n.º 14, de 12/09/96, e Leis n.º 9.394, de 20/12/96, e n.º 9.424, de 24/12/96. Natal, 1998. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. Ouvidoria. Resposta eletrônica ao nosso pedido de informações e documentos. Natal, RN, 5 nov. 2009.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. Ouvidoria. Resposta eletrônica ao nosso pedido de informações e documentos. Natal, RN, 7 ago. 2009.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Resolução n.º 13*, de 28/12/99 Estabelece normas para apresentação do balanço e orçamento anuais, balancetes mensais e outros documentos das Administrações Municipais do Rio Grande do Norte. Natal, 1999. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Resolução n.º 4*, de 10/10/95. Estabelece normas para apresentação de balancetes mensais e outros documentos das administrações municipais do Estado do Rio Grande do Norte.. Natal, 1995. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Resolução n.º 5*, de 20/5/03. Estabelece normas para apresentação de prestações de contas dos Poderes e órgãos do Estado e de seus respectivos municípios. Natal, 2003. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Resolução n.º 6*, de 15/12/92. Estabelece normas para apresentação da documentação mensal da receita e despesa, da prestação de contas anual de prefeituras. Natal, 1992. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Resolução n.º 7*, de 14/6/05. Regula os modos de composição, elaboração e organização das contas públicas e de demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte e dos seus respectivos Municípios, estabelece formas e prazos para sua apresentação ao Tribunal de Contas e dá outras providências.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Resolução n.º 16*, de 28/12/06. Regula os modos de composição, elaboração e organização das contas públicas e de demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte e dos seus respectivos Municípios, estabelece formas e prazos para sua apresentação ao Tribunal de Contas e dá outras providências. Natal, 2006. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 27/6/2012.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Revista do TCE*, v. 10, n. 1, 2008, Natal, RN. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 15 fev. 2013.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Revista do TCE*, v. 11, n. 1, 2009, Natal, RN. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 15 fev. 2013.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Revista do TCE*, v. 12, n. 1, 2010, Natal, RN. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 15 fev. 2013.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Revista do TCE*, v. 13, n. 1, 2011, Natal, RN. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 15 fev. 2013.

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. *Revista do TCE*, v. 14, n. 1, 2012, Natal, RN. Disponível em www.tce.rn.gov.br. Acesso em: 15 fev. 2013.

25. O TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO SUL

O TCE/RS parece bastante atento aos problemas relacionados à definição das receitas e despesas vinculadas à MDE. No I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização, promovido pelo TCE de São Paulo, em São Paulo, em maio de 1998, apresentou o extenso documento *O Papel dos Tribunais de Contas na reforma educacional*, pormenorizando 37 despesas lançadas indevidamente como MDE, como “construção de ginásio ou centro esportivo comunitário”, “pavimentação de ruas de acesso ou fronteiriças a prédios/instalações escolares”, “realização de festivais musicais e de teatro, shows, rodeios” e outras (p. 57 a 60).

A sua Resolução n.º 512, de 24 de junho de 1998, que tratou da prestação de contas das prefeituras, apresentou muitos pontos positivos. Um é a exigência da “relação dos recursos recebidos pelo Município através de auxílios, convênios, contratos ou ajustes firmados no exercício, para aplicação em educação, indicando-se as respectivas finalidades específicas”, o que permite a identificação clara de uma parte dos recursos adicionais ao mínimo, os quais, sem essa separação, poderiam ser considerados pela prefeitura como parte do mínimo, e não como acréscimo.

A resolução também fez a interessante exigência de “relação dos restos a pagar, por exercício, das despesas com educação, indicando-se aqueles processados e não-processados”, impedindo, assim, que empenhos não processados num exercício sejam computados como gastos em MDE. O TCE parece estar atento para esse problema, pois, segundo o Ofício GP n.º 283/98, a despesa empenhada anulada nos restos a pagar seria excluída do valor do cálculo do montante devido em MDE. Outro ponto positivo da resolução é a exigência de 3 folhas de pagamento distintas: uma para os professores do ensino fundamental em efetivo exercício, outra para os demais profissionais da educação, e uma terceira para os demais servidores envolvidos nas atividades-meio.

Todas essas exigências, no entanto, embora constantes da resolução, não constavam das tabelas dos anexos 11, 12 e 13 do documento *Aspectos da reforma do ensino*, de janeiro de 1998, de Cesar Miola e José Carlos Garcia de Mello, auditores públicos externos do TCE/RS. Por fim, a base de cálculo deve incluir a dívida ativa oriunda de impostos bem como a atualização monetária, as multas e juros de mora.

Entretanto, detectei falhas na documentação a que tive acesso. A própria Resolução n.º 512 (Art. 5º, § 1º) só parece considerar gastos em MDE os realizados pelas prefeituras nos programas 41 (educação de 0 a 6 anos) e 42 (ensino fundamental), baseando-se no inciso V do art. 11 da LDB, que atribui aos municípios a responsabilidade de “oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e, com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal à MDE”.

Equívocou-se a resolução nessa questão porque muitos dos projetos e atividades englobados nos programas 45 (ensino supletivo), 47 (assistência ao educando) e 49 (educação compensatória), conforme a definição da Lei n.º 4.320, podem ser classificados na rubrica da educação de 0 a 6 anos e no ensino fundamental.

Também o texto *Aspectos da reforma do ensino*, embora contivesse muitas informações e análises corretas, cometeu erros inaceitáveis num documento que pretende oferecer orientação para as prefeituras. O Anexo I, por exemplo, ao explicar a constituição do Fundef, não inclui o FPE, que, embora contribuição do Estado para o Fundef, se reverteu para os municípios de acordo com o número de suas matrículas no ensino fundamental regular. Também não levou em conta nem a possível complementação federal, nem os rendimentos financeiros com o Fundef. O equívoco do Anexo 5 de não incluir a complementação federal foi corrigido pelo documento posterior *O Papel dos Tribunais de Conta*, de maio de 1998.

Um sério equívoco continha o Anexo 8, oferecido como exemplificação pelo TCE e parcialmente transcrito a seguir:

Educação da criança de 0 a 6 anos	
Creche	
Educação pré-escolar	
Ensino fundamental	
1 - Valor a ser aplicado na MDE: 10% (25% - 15%) das receitas de FPM, ICMS, IPI/exp. e LC 87/96	35.000,00
No máximo 40% dos 25% (10%) sobre as receitas de IPTU, ISS, ITBI, ITR, IPVA, IRRF e dívida ativa/impostos (principal e encargos)	40.000,00
2 - Valor a ser aplicado no ensino fundamental (além do previsto no Fundef): . pelo menos 60% dos 25% (15%) sobre as receitas de IPTU, ISS, ITBI, ITR, IPVA e IRRF e dívida ativa/impostos (principal e encargos).	60.000,00

O item 1 foi lançado equivocadamente na rubrica do ensino fundamental (programa de trabalho 42), pois pretendeu se referir às despesas com a educação da criança de 0 a 6 anos (programa de trabalho 41), que deveria receber **no máximo** 10% do FPM, ICMS, IPI-exp. e LC n.º 87/96 e no máximo 10% de todos os demais impostos. A expressão “no máximo” deveria constar do item 1 porque este é o seu limite máximo, e não apenas “10%”, que dá a entender que a prefeitura tinha de aplicar 10% dos impostos na educação de 0 a 6 anos. É bom lembrar que esse percentual, embora se destine ao ensino público, não tem uma subvinculação específica para nenhum nível ou modalidade de ensino, podendo ser utilizado integralmente (= 10%, se o percentual mínimo da Lei Orgânica for 25%) ou parcialmente na educação de 0 a 6 anos.

O TC, em resposta à minha indagação sobre esse equívoco, explicou que os “anexos servem apenas como ponto de partida para os trabalhos de Auditoria” (Resposta do Auditor Público externo Edison Imar Oliveira Mello, em 1999), o que não me pareceu satisfatório, pois os anexos, certamente, serão utilizados por prefeituras nem sempre competentes para o cálculo dos valores devidos em educação.

Sobre a inclusão dos inativos nas despesas de MDE, o TCE apresenta interpretações oscilantes. Enquanto o texto *Aspectos da reforma do ensino* (p. 23) afirmava que os inativos poderão ser pagos com os 40% do Fundef, o auditor Edison Imar Oliveira Mello entendia que “os inativos não devem constar das despesas com o Fundef e que, com o passar do tempo, nem mesmo do [sic] MDE”. Entretanto, na Informação n.º 249, de 1998, o TCE parece ter acolhido a interpretação de que “a despesa com os proventos relativos aos servidores inativos pode ser custeada com os recursos atinentes à manutenção e desenvolvimento do ensino, excluídos aqueles concernentes ao Fundef.”

A interpretação oferecida nessa Informação n.º 249, no entanto, não parece ter base sólida. Inicialmente, afirma que a análise “pura e simples” dos artigos 70 e 71 da LDB “não esclarece a questão”. Ora, ainda que tais artigos não explicitem a classificação ou não dos inativos em MDE, fica claro que o seu espírito é o de exclusão, haja vista o inciso VI do Art. 71, que exclui de MDE o “pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à MDE”. Se o pessoal em desvio ou em atividade alheia à MDE não pode ser computado, deduz-se que os inativos também não podem ser incluídos, uma vez que não contribuem para a MDE.

O raciocínio tortuoso do TCE prossegue linhas adiante, quando, sem fundamento legal nenhum, alegou que se os inativos fossem excluídos dos gastos em MDE, a “execução de investimentos e a manutenção da máquina pública nas demais áreas” ficariam inviabilizadas. A se basear neste raciocínio, seria o caso de se perguntar se os juros da dívida pública, a corrupção, os privilégios de alguns setores da administração estatal (como os TCEs) e tantos outros males da administração estatal não estariam também inviabilizando a máquina “pública”. Com essa tortuosa interpretação, o TCE contribuiu efetivamente para aprovar a diminuição dos recursos disponíveis para expandir e melhorar a educação pública. A contabilização dos gastos com inativos no cálculo do percentual mínimo foi feita pelo menos desde 1998 a 2011, inclusive com o emprego dos recursos do Fundeb desde 2007, como revelado no relatório do TCE sobre as contas estaduais de 2011, quando do total de R\$ 3 bilhões de despesas com o

Fundeb, R\$ 923 milhões foram pagos com os inativos. O peso dos inativos no cálculo dos supostos gastos em educação foi/é tão grande que do total de R\$ 4,485 bilhões de despesas com pessoal em 2011 R\$ 2,150 bilhões foram despendidos com inativos e R\$ 2,250 bilhões com ativos.

Com relação à verificação da aplicação trimestral dos recursos devidos, os documentos de orientação do TC foram omissos, assim como não esclareceram sobre a receita patrimonial oriunda da aplicação dos impostos. A importância de tal receita, sobretudo quando não se faz a verificação da aplicação trimestral, é revelada no relatório do TC sobre as contas estaduais de 1998, que aponta uma receita patrimonial de R\$ 296 milhões, a qual, embora não obtida apenas com base nos impostos, é bastante significativa e mostra a perda de recursos para a educação. Supondo-se que apenas R\$ 100 milhões dessa receita originem-se de impostos, as perdas para a educação teriam sido de R\$ 35 milhões (35% é o percentual mínimo fixado na Constituição Estadual).

Este relatório esclareceu algumas questões não respondidas nos ofícios e documentos que o TC me enviou, porém deixou a desejar em outros pontos. Por exemplo, não apresentou uma tabela relacionando claramente todas as receitas vinculadas parcialmente (os impostos) e integralmente (salário-educação, convênios etc.). Aparentemente, não incluiu a receita da dívida ativa oriunda de impostos nem contabilizou a de convênios e salário-educação. No caso do salário-educação, mais de R\$ 117 milhões arrecadados em 1998 deixaram de ser empenhados e, aparentemente, não tiveram uma parte distribuída aos municípios, como previsto por lei estadual, mas o TC não fez nenhuma ressalva com relação a essa não aplicação (nem empenhamento) no exercício. O não-empenhamento e/ou não liquidação das despesas realizadas com o salário-educação foi uma irregularidade constante dos governos estaduais desde então até 2011, sempre apontada pelos relatórios do TC sobre as contas estaduais. Até 31/12/11 o valor não aplicado (que inclui os rendimentos financeiros e também parte da quota municipal devida porém não repassada pelo governo estadual às prefeituras) teria totalizado R\$ 613,7 milhões.

A atenção para a diferenciação entre os empenhos pagos e os não pagos no exercício, contida na Resolução n.º 512 (referente às contas municipais), não se manifestou na análise dos gastos estaduais, que teriam sido de R\$ 1,568 bilhão, ou 35,56%, atendendo, assim, ao percentual mínimo da Constituição Estadual. Este valor provavelmente correspondeu ao empenhado, e não ao pago, embora o relatório das contas de 1998 não explicitasse isso na seção dedicada à educação e cultura. Como os empenhos não processados (e, portanto, passíveis de cancelamento no ano seguinte) foram vultosos (R\$ 338 milhões), essa distinção era fundamental.

Pelo lado da despesa, o relatório confundiu gastos na função Educação e Cultura com MDE, aceitando a inclusão de subvenções sociais (R\$ 16 milhões), vales-refeição (R\$ 55 milhões), a contribuição de R\$ 43 milhões ao IPE (Instituto Previdenciário do Estado), e o gasto astronômico de R\$ 573 milhões com os inativos, cuja exclusão reduziria bastante o percentual supostamente aplicado, que cairia abaixo de 25%.

Observei, assim, uma certa incongruência entre alguns procedimentos indicados na Resolução n.º 512 e os adotados pelo TC na análise das contas estaduais de 1998, o que ressalta a importância do conhecimento dos relatórios e pareceres prévios emitidos pelos TCs.

Referências bibliográficas específicas

RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Informação n.º 249*, de 8/12/98. Porto Alegre, 1998a. 6 p.

RIO GRANDE DO SUL. TCE. *O papel dos tribunais de contas na reforma educacional*. Procedimentos de auditoria adotados com relação à aplicação no ensino, em face das novas regras estipuladas pela EC n.º 14/96 e Leis Federais n.º 9394 e 9424, ambas de 1996. Posição técnica do TCE-RS. São Paulo, 1998b. (Painel apresentado no I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização, promovido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em São Paulo, maio de 1998).

RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Ofício GP* (Gabinete da Presidência) n.º 283, de 4/3/98. Porto Alegre, 1998c.

RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Parecer n.º 64*, de 23/10/98. Porto Alegre, 1998d.

- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício de 1998. Porto Alegre, 1999a. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício de 1999. Porto Alegre, 2000. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício de 2000. Porto Alegre, 2001. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício de 2001. Porto Alegre, 2002. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício de 2002. Porto Alegre, 2003. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado*. Exercício de 2003. Porto Alegre, 2004. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado*. Exercício de 2004. Porto Alegre, 2005. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado*. Exercício de 2005. Porto Alegre, 2006. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado*. Exercício de 2006. Porto Alegre, 2007. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas da governadora do Estado*. Exercício de 2007. Porto Alegre, 2008. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas da governadora do Estado*. Exercício de 2008. Porto Alegre, 2009. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas da governadora do Estado*. Exercício de 2009. Porto Alegre, 2010. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas da governadora do Estado*. Exercício de 2010. Porto Alegre, 2011. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado*. Exercício de 2011. Porto Alegre, 2012. Disponível em: www.tce.rs.gov.br. Acesso em: 20/4/2013.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Resolução n.º 512*, de 24/6/98. Estabelece normas para o processamento das tomadas de contas dos gestores municipais da educação e dá outras providências. Porto Alegre, 1998e.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Resposta do Auditor Edison Imar Oliveira Mello* [online]. Porto Alegre, 1999b.
- RIO GRANDE DO SUL. TCE. *Aspectos da reforma do ensino*. Porto Alegre, jan. 1998f. 28 p + 15 anexos.

26. O TRIBUNAL DE CONTAS DE RONDÔNIA*

A análise se baseou nas instruções normativas (INs) n.º 4, de 1999, n.º 14, de 2005, e n.º 22, de 2007. Desconheço se as INs n.º 6, de 2001, e n.º 11, de 2004, revogadas pela n.º IN 14, continham disposições relativas à educação, pois elas não estavam disponíveis na página do TC em agosto de 2009. Também não tive acesso a relatórios do TC sobre contas estaduais e municipais, o que permitiria o confronto entre o conteúdo das INs e o seu cumprimento efetivo.

Não é possível saber como o TC avaliava as contas antes de 1999 porque em agosto de 2009 não havia em sua página nenhuma informação sobre tais procedimentos (instruções normativas) e porque ele não respondeu ao meu pedido de informações e documentos. Mesmo no caso das contas posteriores a 1999, não há como saber se o TC seguiu as orientações contidas em suas instruções normativas, uma vez que sua página não disponibilizava relatórios sobre contas do governo estadual e de prefeituras. O conhecimento de tais relatórios é importante porque já constatei que às vezes tais instruções normativas não são obedecidas pelo corpo técnico ou pelos conselheiros do TC.

Um aspecto que chama a atenção nos procedimentos do TC da Rondônia e também de outros TCs é que eles raramente seguem fielmente as orientações contidas nos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a contabilização da receita e despesa em educação. Os procedimentos previstos nas INs variaram (e não por causa do FUNDEF ou FUNDEB) ao longo do tempo e contêm pontos positivos e negativos, comentados a seguir.

Fortemente inspirada na *Carta dos Técnicos do MEC e dos TCs do Brasil*, a IN 4, com 20 páginas, é bastante detalhada e precisa, contendo 10 anexos. Inclui 2 anexos especiais bastante detalhados para restos a pagar, que raramente encontrei em documentos de outros TCs. Um anexo lista os restos a pagar pagos com recursos do exercício anterior e outro com os recursos do exercício subsequente. Este último parece infringir a Lei n.º 4.320 e as orientações contidas na própria *Carta* supracitada, pois os restos a pagar têm de ser pagos apenas com os recursos do exercício de referência.

Um ponto positivo da IN n.º 4/99, que permaneceu em todas as INs e é incomum em instruções de TCs, prevê demonstrativo de restos a pagar pagos com recursos arrecadados no exercício subsequente. Isso é importante porque evita confundir despesas de exercícios diferentes. Outro aspecto positivo da IN n.º 4, que continuou nas INs seguintes, foi determinar que os recursos vinculados à educação, não só os do FUNDEF, fossem mantidos numa conta bancária específica, a ser gerida pelo gestor do órgão da educação.

Um terceiro item positivo da IN n.º 4 foi prever a correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, conforme previsto no art. 69 da LDB. Entretanto, a IN n.º 4 não apresentou tabela para este controle. Este item positivo, no entanto, foi suprimido nas INs posteriores (n.º 14 e 22).

Um quarto positivo de todas as INs é se basearem em despesas pagas, não nas empenhadas. Por exemplo, o §1º do Art. 6.º da IN n.º 4 prevê que "Só serão consideradas como integrantes do percentual mínimo de 25% das receitas provenientes de impostos e transferências a ser aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino, as despesas empenhadas e pagas no mesmo exercício, ou, se inscritas em restos a pagar, somente quando transferidos para o exercício subsequente recursos financeiros suficientes para suportar aquelas despesas, em conta vinculada ao respectivo programa".

Um quinto ponto positivo da IN n.º 4 é que seus anexos preveem o registro de receitas de convênios e despesas pagas por elas, assim com as receitas de salário-educação, cuja despesa, no entanto, não é discriminada. Este é ponto importante porque era muito comum os governos, e também os TCs, não registrarem tais receitas adicionais ao mínimo. Entretanto, as INs posteriores deixaram de exigir o registro de tais receitas, que podem ter sido ou ser utilizadas para pagar despesas financiáveis apenas com os 25% dos impostos e dos ganhos com o FUNDEF/FUNDEB. O anexo V da IN n.º 4 é um demonstrativo de despesas pagas com convênios, porém a IN n.º 4 não prevê demonstrativo de despesas pagas com salário-educação nem receitas outras ou seus rendimentos financeiros.

* Texto incluído no artigo "Os Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins e seus procedimentos de contabilização da receita e despesa em educação", publicado na *Revista Histedbr On-Line*, Campinas, n. 45, p. 200-222, mar. 2012.

Uma das deficiências da IN n.º 4 e também da IN n.º 14 foi determinar uma série de despesas do FUNDEF em atividades no ensino fundamental dificilmente separáveis de outros níveis e modalidades de ensino. Por exemplo, o § 3º do art. 9 prevê gastos do FUNDEF, entre outras coisas, na "a) remuneração de profissionais em efetivo exercício no ensino fundamental público, desenvolvendo atividades de natureza técnico-administrativa, de limpeza, conservação, vigilância e serviços em geral, inclusive merendeiras, dentre outras que necessariamente concorram para a garantia do funcionamento das escolas e unidades administrativas do respectivo sistema de ensino; c) aquisição, manutenção, conservação e limpeza de instalações e equipamentos necessários ao ensino fundamental público; d) conclusão, ampliação, construção (terreno e obra de engenharia) e recuperação de instalações utilizadas no ensino fundamental público.". Ora, é praticamente impossível separar despesas na educação infantil das realizadas no ensino fundamental ou médio.

Uma falha de todas as INs é apresentar as receitas e despesas em tabelas separadas, dificultando a comparação de maneira clara entre receitas vinculadas e despesas devidas. Ou seja, as receitas são informadas numa tabela e as despesas, em outra.

No caso da IN n.º 14, de 2005, um ponto positivo é que ela explicita receitas de impostos pouco consideradas pelos TCs durante muito tempo, que é a da dívida ativa de impostos (principal, juros e multas), e receita de multa e juros de mora sobre atrasos de impostos não inscritos em dívida ativa.

Outro aspecto positivo, raramente encontrado em instruções de TCs, é definir, no art. 7º, que "As receitas provenientes dos rendimentos de aplicação são consideradas fontes adicionais de recursos para a área da manutenção e desenvolvimento do ensino, não sendo computadas no cálculo do mínimo estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, por não se constituir de receitas resultantes de impostos e transferências constitucionais.", repetida na IN n.º 22, em 2007. Entretanto, as tabelas não contêm nenhum campo para lançamento de tais receitas, o que provavelmente resultou na omissão dos dados de tais rendimentos.

Um terceiro item positivo é que não se limita a copiar os artigos 70 e 71 da LDB na definição de MDE, sendo muito mais detalhada. Por exemplo, estipula que os recursos despendidos na concessão de benefícios pecuniários a famílias carentes, nos termos da Lei n.º 10.219/01 (renda mínima vinculada à educação - bolsa-escola), não serão consideradas MDE.

Equivoca-se, no entanto, quando restringe o conceito de MDE aos profissionais da educação no ensino fundamental e médio, no caso do Estado, e aos que atuam na educação infantil e no ensino fundamental, no caso do Município. A alínea a) do inciso II do seu art. 4 prevê que as despesas de MDE abarcam "vencimentos e salários do pessoal docente e dos demais profissionais que atuam na área da educação, compreendendo aqueles que exercem a regência de classe e que desempenham atividades que dão suporte direto à docência, aí incluídas as de administração, planejamento, inspeção, supervisão e orientação educacional, no caso do Estado, no Ensino Fundamental e Médio e no caso dos Municípios na Educação Infantil (Creche e Pré – Escolar) e Ensino Fundamental".

O TC se confundiu neste caso, muito provavelmente baseado na interpretação (equivocada) do art. 211 da CF (reformulado pela Emenda Constitucional n.º 14, de 1996), que prevê a atuação prioritária dos Municípios na educação infantil e no ensino fundamental e dos Estados, no ensino fundamental e no ensino médio. As várias INs confirmam a confusão do TC neste caso, uma vez que os seus anexos só prevêm despesas do governo municipal com a educação infantil, nunca do governo estadual. Ou seja, pelos anexos das INs as despesas estaduais com a educação infantil nunca seriam consideradas para efeitos do cálculo do percentual mínimo de 25% dos impostos vinculados à MDE.

Entretanto, isso foi retificado pela IN n.º 22, que, na definição de MDE, se limita a reproduzir os artigos 70 e 71 da LDB, não esclarecendo como interpreta tais artigos. Por exemplo, não informa se aceita que os inativos sejam pagos com os 25% dos impostos.

A IN n.º 22, de 16/5/07, é bastante detalhada, com muitos anexos, e contém alguns pontos positivos já mencionados anteriormente. No entanto, apresenta alguns equívocos. O principal é tomar como referência a Medida Provisória n.º 339, de dezembro de 2006, e não a Lei n.º 11.494, de junho de 2007. A propósito, o TC do Acre também cometeu o mesmo equívoco. Isso levou o TC a estipular erradamente que somente 10% do FUNDEB poderiam ser usados em EJA (educação de jovens e adultos), que constava da Medida Provisória n.º 339, quando o correto é 15%, o percentual previsto na Lei n.º 11.494. Um segundo

equivoco é omitir as receitas que não devem ser incluídas na base de cálculo do percentual mínimo, como as do salário-educação, convênios, transporte escolar, nem os rendimentos financeiros obtidos com as receitas de impostos não incluídas no FUNDEB. A exemplo da IN n.º 14, tais rendimentos (que acertadamente não devem ser incluídos no cálculo dos 25%) são mencionados no texto mas as tabelas não preveem um campo para o seu registro. Uma terceira falha é não prever correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, a exemplo do que constava da IN n.º 4, de 1999. Um quarto equivoco (Art. 10) é prever que até 40% do FUNDEB possam ser empregados em despesas de MDE conforme definidas no art. 70 da LDB. Ora, o FUNDEB é destinado apenas ao ensino público, ao passo que o conceito de MDE é mais amplo, abrangendo, por exemplo, bolsas de estudo em escolas privadas. Portanto, o conceito de MDE no caso do FUNDEB é mais restrito, limitado às escolas públicas.

Após constatar estes equívocos do TC, encaminhei a ele várias vezes a mensagem abaixo desde outubro de 2009, porém até fevereiro de 2010 não obtive resposta.

1) A IN n.º 4 previa, corretamente, a correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, conforme previsto no art. 69 da LDB. Como o TC fez este controle, uma vez que a tabela da IN 4 não continha tabela para o registro deste dado? Por que esta exigência foi suprimida nas INs posteriores (14 e 22).

2) Um ponto positivo da IN 4 é que seus anexos preveem o registro de receitas de convênios e despesas pagas por elas, assim com as receitas de salário-educação. Por que não há registro da despesa paga com o salário-educação? Por que as INs posteriores (14 e 22) deixaram de exigir o registro de tais receitas, que podem ter sido ou ser utilizadas para financiar despesas financiáveis apenas com os 25% dos impostos e dos ganhos com o FUNDEF/FUNDEB.

3) A IN n.º 4 e também a IN n.º 14 determinaram a discriminação de despesas do FUNDEF em atividades no ensino fundamental dificilmente separáveis de outros níveis e modalidades de ensino. Por exemplo, o § 3º do art. 9 prevê gastos do FUNDEF, entre outras coisas, na "a) remuneração de profissionais em efetivo exercício no ensino fundamental público, desenvolvendo atividades de natureza técnico-administrativa, de limpeza, conservação, vigilância e serviços em geral, inclusive merendeiras, dentre outras que necessariamente concorram para a garantia do funcionamento das escolas e unidades administrativas do respectivo sistema de ensino; c) aquisição, manutenção, conservação e limpeza de instalações e equipamentos necessários ao ensino fundamental público; d) conclusão, ampliação, construção (terreno e obra de engenharia) e recuperação de instalações utilizadas no ensino fundamental público. ". Como o TC procedeu a esta separação?

4) Um aspecto positivo da IN n.º 14 é definir, no art. 7º, que "As receitas provenientes dos rendimentos de aplicação são consideradas fontes adicionais de recursos para a área da manutenção e desenvolvimento do ensino, não sendo computadas no cálculo do mínimo estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, por não se constituir de receitas resultantes de impostos e transferências constitucionais.", repetida na IN n.º 22, em 2007. Entretanto, as tabelas não contêm nenhum campo para lançamento de tais receitas. Como o TC verificou o lançamento de tais receitas?

5) Por que as INs restringem o conceito de MDE aos profissionais da educação no ensino fundamental e médio, no caso do Estado, e aos que atuam na educação infantil e no ensino fundamental, no caso do Município, quando este conceito é muito mais abrangente, abarcando também profissionais de outros níveis de ensino? Parece-me que neste caso o TC se confundiu, muito provavelmente baseado na interpretação (equivocada) do art. 211 da CF (reformulado pela Emenda Constitucional n.º 14, de 1996), que prevê a atuação prioritária dos Municípios na educação infantil e no ensino fundamental e dos Estados, no ensino fundamental e no ensino médio. As várias INs confirmam a confusão do TC neste caso, uma vez que os seus anexos só preveem despesas do governo municipal com a educação infantil, nunca do governo estadual. Ou seja, pelos anexos das INs as despesas estaduais com a educação infantil nunca seriam consideradas para efeitos do cálculo do percentual mínimo de 25% dos impostos vinculados à MDE. Entretanto, isso foi retificado pela IN n.º 22, que, na definição de MDE, se limita a reproduzir os artigos 70 e 71 da LDB, não esclarecendo como interpreta tais artigos. Por exemplo, não informa se aceita que os inativos sejam pagos com os 25% dos impostos.

6) Por que a IN n.º 22, de 16/5/07, toma como referência a Medida Provisória n.º 339, de dezembro de 2006, e não a Lei n.º 11.494, de junho de 2007? Este equivoco levou o TC a estipular erradamente que somente 10% do FUNDEB poderiam ser usados em EJA (educação de jovens e adultos), que constava da Medida Provisória 339, quando o correto é 15%, o percentual previsto na Lei n.º 11.494.

7) Por que a IN n.º 22 omite as receitas não incluídas na base de cálculo do percentual mínimo, como as do salário-educação, convênios, transporte escolar, nem os rendimentos financeiros obtidos com as receitas de impostos não incluídas no FUNDEB? A exemplo da IN n.º 14, tais rendimentos (que acertadamente não devem ser incluídos no cálculo dos 25%) são mencionados no texto mas as tabelas não preveem um campo para o seu registro.

8) Por que a IN n.º 22 não prevê correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, como constava da IN n.º 4, de 1999?

9) Por que a IN n.º 22 prevê (Art. 10) que até 40% do FUNDEB possam ser empregados em despesas de MDE conforme definidas no art. 70 da LDB, quando o FUNDEB se destina apenas ao ensino público, ao passo que o conceito de MDE é mais amplo, abrangendo, por exemplo, bolsas de estudo em escolas privadas. Portanto, o conceito de MDE no caso do FUNDEB é mais restrito, limitado às escolas públicas.

Referências bibliográficas específicas

RONDÔNIA. TCE. *Instrução Normativa n.º 14*, de fevereiro de 2005. Dispõe sobre as informações e documentos a serem encaminhados pelos gestores estaduais e municipais responsáveis pelas áreas de Educação e Saúde, e dá outras providências. Disponível em www.tce.ro.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

RONDÔNIA. TCE. *Instrução Normativa n.º 22*, de 16/5/07. Dispõe sobre as informações e documentos a serem encaminhados pelos gestores estaduais e municipais responsáveis pelas áreas de Educação e Saúde, e dá outras providências. Disponível em www.tce.ro.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

RONDÔNIA. TCE. *Instrução Normativa n.º 4*, de 17/11/99. Estabelece normas a serem observadas pelo estado e municípios de Rondônia para o cumprimento do artigo 212 da Constituição Federal e das regras introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 14, de 12/9/96, e pelas leis federais n.º 9.394, de 20/12/96, e n.º 9.424, de 24/12/96. Disponível em www.tce.ro.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

27. O TRIBUNAL DE CONTAS DE RORAIMA*

A análise sobre o TC de Roraima se baseou apenas em duas instruções normativas e um prejulgado, disponíveis na página do TC (www.tce.rr.gov.br) em setembro de 2009, que não continha relatórios sobre contas estaduais e municipais, que permitiriam avaliar com mais precisão os procedimentos adotados pelo TC.

A IN n.º 2, de 22/9/99, tem o mérito de ser bastante detalhada e conter muitas tabelas, permitindo visualizar de maneira clara o que o TC considera receita e despesa em MDE. Curiosamente, é bastante semelhante à IN n.º 4, de 22/11/99, do TC de Rondônia, embora com equívocos (apontados a seguir) não constantes da IN de Rondônia. Outro ponto positivo é que as tabelas identificam claramente as despesas empenhadas e as pagas, evitando-se o equívoco tão comum de se confundir umas com as outras.

Entretanto, a IN n.º 2 contém alguns erros. Um é que a sua ementa se refere ao FUNDEF, porém o seu conteúdo abrange o conjunto dos recursos vinculados à MDE, não apenas os do FUNDEF. Outro está no seu formulário VA, que não menciona as multas e juros de impostos atrasados do exercício (que não é a dívida ativa de impostos), e equivoca-se ao estipular que os 15% incidem sobre o salário-educação, quando o certo é 15% sobre os impostos. É verdade que o equívoco se originou da numeração errada das rubricas da tabela, mas de qualquer maneira isso pode ter criado a interpretação entre os governantes de que os 15% incidem sobre o salário-educação, o que era incorreto, pois esta contribuição social era destinada integralmente ao ensino fundamental. Os equívocos são mostrados a seguir em negrito e se originam de cópia errada de formulário idêntico contido na *Carta dos Técnicos de Tribunais de Contas*, documento de julho de 1999.

Demonstrativo de receitas da educação	Formulário V.A	
1. Governo (estadual ou municipal)	2. Ano	
3. Especificação da receita	Receita efetivada	
	Estado	Município
A) IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS		
A.1) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA		
A.2) Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações – ITCD;		
A.3) Total do Imposto de Renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos pela administração pública estadual;		
A.4) Imposto de Renda retido na fonte, incidente sobre os rendimentos pagos pela administração pública municipal;		
A. 5) Quota-Parte do Imposto sobre Operações Financ. Incidente s/ ouro;		
A.6) Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS;		
A. 7) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU;		
A. 8) Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis – ITBI		
A. 9) Quota-Parte do Imposto Territorial Rural – ITR		
B) IMPOSTOS/TRANSFERÊNCIAS COM INCIDÊNCIA DO FUNDEF		
B.1) Quota-Parte do ICMS		
B.2) Fundo de Participação dos Estados – FPE;		
B.3) Fundo de Participação dos Municípios – FPM;		
B.4) Quota-Parte do Imposto sobre Produtos Industrializados, distribuída proporcionalmente às exportações desses produtos – IPExp;		
B.5) Compensação financeira decorrente da desoneração de exportações, devida ao Estado na forma da Lei Complementar n.º 87/96;		
CRÉDITOS BANCÁRIOS EM FAVOR DO FUNDEF -(FALTOU C PARA IDENTIFICAR ESTE ITEM)		
C.1) Receita do FUNDEF (valor creditado na conta bancária do FUNDEF)		
C.2) Rendimentos de aplicações financeiras de recursos do FUNDEF		
C) RECEITAS DA EDUCAÇÃO ORIGINÁRIAS DE CONVÊNIOS - (O CERTO É D)		
D.1) Receitas de Convênios - Educação Infantil		
D.2) Receitas de Convênios – Ensino Fundamental		
D.3) Receitas de Convênios – Ensino Médio		
D.4) Receitas de Convênios – Ensino Superior		
D) RECEITAS ORIGINÁRIAS DA DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS - (O CERTO É E), NÃO D)		
E) QUOTA-PARTE DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO - A IDENTIFICAÇÃO CORRETA É F), NÃO E)		
5. ESPECIFICAÇÃO	6. Valor	
G) Contribuição ao FUNDEF = (15% de B)		

* Texto incluído no artigo “Os Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins e seus procedimentos de contabilização da receita e despesa em educação”, publicado na *Revista Histedbr On-Line*, Campinas, n. 45, p. 200-222, mar. 2012.

H) Aplicação mínima de 25% de impostos e transferências na manutenção e desenvolv. do ensino, conf. Art. 212 da CF = 25% de (A + B + E) - O CERTO É D, NÃO E		
I) Aplicação mínima de 60% dos recursos da educação no Ensino Fundamental, conf. Art. 60 do ADCT = (15% de A + 15% de E + G) - O CERTO É F NO LUGAR DE E		
J) Recursos totais vinculados à educação = D + F + H + resultado positivo de (C - G)		
L) Recursos totais vinculados ao Ens. Fund. = D2 + F + I + resultado positivo de (C - G)		

Na definição das despesas em MDE, o TC, através do seu prejulgado n.º 4, de 1998, determina que os inativos não podem ser pagos com o percentual mínimo dos impostos. A questão é saber se o TC verifica se os governos cumprem esta determinação.

Muito detalhada é também a IN n.º 4, de 2007, com um grande número de tabelas, que reproduzem, se não todas, pelo menos um grande número das tabelas contidas no manual da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária.

Entretanto, comete alguns equívocos. Um é definir que o FUNDEB pode ser usado em bolsas de estudos a alunos de escolas privadas (inciso IX, art. 8º). Ora, o FUNDEB se destina apenas à educação básica pública e o TC neste caso, assim como outros TCs, confundiu o conceito de MDE, que inclui tais bolsas, com os gastos do FUNDEB, admissíveis somente na educação pública.

Outro equívoco (inciso X do art. 8º) é considerar como manutenção e desenvolvimento da educação básica pública "o dispêndio de recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos e conveniadas com o poder público, desde que atendam obrigatória e cumulativamente às exigências contidas no art. 8º, §§ 2º e 6º, da Lei Federal nº 11.494/2007". É um equívoco porque este dispêndio, mesmo permitido pela lei do FUNDEB (a qual me parece inconstitucional, pois a Emenda do FUNDEB prevê recursos apenas para a educação pública), não corresponde rigorosamente ao conceito de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

Outro equívoco (art. 9º) é estipular que, para efeito de utilização dos 40% do FUNDEB não vinculados à remuneração dos profissionais do magistério, serão consideradas "outras ações de manutenção e desenvolvimento do ensino **fundamental**". (grifo meu) O TC confundiu o FUNDEB com o FUNDEF (vinculado apenas ao ensino fundamental) e a formulação correta seria que: serão consideradas outras ações de manutenção e desenvolvimento (MDE) da educação infantil e ensino fundamental, no caso de municípios, e de MDE do ensino fundamental e ensino médio, no caso do Estado, níveis de ensino estes que abrangem as várias modalidades de ensino (educação especial, EJA etc.).

Equívoco semelhante cometem as tabelas que, embora minuciosas, não estipulam, assim como o texto, que o FUNDEB estadual só pode ser usado no ensino fundamental e no ensino médio, que o municipal só pode ser usado na educação infantil e no ensino fundamental. Na falta da identificação da aplicação destas despesas, o município pode utilizar parte do FUNDEB (o que não é permitido) ou mesmo dos 25% dos impostos no ensino médio, não permitido pelo art. 11 da LDB.

Transcrevo a seguir a mensagem enviada pela internet para o TC, para a qual não recebi resposta até fevereiro de 2010.

- 1) Por que o formulário VA da Instrução Normativa n.º 2, de 1999, estipulou que os 15% incidiriam sobre o salário-educação, quando o certo é 15% dos impostos?
- 2) Por que a Instrução Normativa n.º 4, de 2007, permite que o FUNDEB possa ser usado em bolsas de estudos a alunos de escolas privadas (inciso IX, art. 8º), quando ele se destina apenas à educação básica pública, que obviamente não inclui tais bolsas?
- 3) Por que o art. 9º da IN n.º 4 estipula que, para efeito de utilização dos 40% do FUNDEB não vinculados à remuneração dos profissionais do magistério, serão consideradas "outras ações de manutenção e desenvolvimento do ensino **fundamental**", quando o certo é educação infantil e ensino fundamental, no caso de municípios, e de ensino fundamental e ensino médio, no caso do Estado, níveis de ensino estes que abrangem as várias modalidades de ensino (educação especial, EJA etc.)?
- 4) Por que as tabelas da Instrução Normativa n.º 4, de 2007, embora minuciosas, não estipulam, assim como o texto, que o FUNDEB estadual só pode ser usado no ensino fundamental e no ensino médio, e que o municipal só pode ser usado na educação infantil e no ensino fundamental?

Referências bibliográficas específicas

RORAIMA. TCE. *Instrução Normativa n.º 1*, de 22/9/99. Dispõe sobre a normatização de mecanismos e formas de comprovação da aplicação dos recursos do FUNDEF. Disponível em www.tce.rr.gov.br. Acesso em: set. 2009.

RORAIMA. TCE. *Instrução Normativa n.º 4*, de 13/8/07. Dispõe sobre os mecanismos e formas de comprovação da aplicação dos recursos destinados constitucionalmente à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e do FUNDEB. Disponível em www.tce.rr.gov.br. Acesso em: set. 2009.

RORAIMA. TCE. *Prejulgado n.º 4*, de 1998. Ementa: O pagamento dos servidores inativos não se inclui no percentual de 25% previsto no artigo 212 da Constituição Federal dos recursos públicos gastos na educação. Disponível em www.tce.rr.gov.br. Acesso em: set. 2009.

28. O TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA*

28.1 Introdução

O estudo se baseou nos relatórios impressos do TCE sobre as contas estaduais de 1998, 1999, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e eletrônicos de 2000, 2006, 2007 e 2008, identificados nas referências bibliográficas. Pretendia incluir o relatório sobre as contas de 2009, porém ele deixa bastante a desejar, sendo uma cópia do relatório fornecido pela Secretaria Estadual de Fazenda, que não menciona supostos gastos com inativos nem as despesas por órgão. Não pude utilizar norma ou instrução do TC sobre a contabilização da receita e despesa em MDE ou sobre o Fundef ou Fundeb, porque até 2010 não a encontrei em seu portal na internet (www.tce.sc.gov.br).

O estudo compõe-se das seguintes partes. A primeira comenta a contabilização da receita da educação, a segunda, as despesas classificadas pelo TCE como MDE, a terceira faz uma análise específica sobre o salário-educação. A quarta apresenta 4 tabelas. Uma informa todas as receitas de impostos e as despesas classificadas pelo TCE como MDE entre 1998 e 2008. A seguinte registra a receita de impostos e os 15% de impostos vinculados ao ensino fundamental de 1998 a 2006. A terceira contém dados sobre a receita e despesa do Fundef e a remuneração destinada aos profissionais do magistério no ensino fundamental. A quarta contém os dados sobre o Fundeb.

28.2 Contabilização da receita

De modo geral, o TCE contabilizou corretamente as receitas vinculadas à educação, ou seja, impostos, as multas e juros de mora de impostos, a dívida ativa de impostos (ou seja, de anos anteriores) (DAI) e as multas e juros de mora da DAI. Entretanto, as multas e juros de mora da DAI só parecem ter sido computadas a partir de 2002. De qualquer modo, não são receitas significativas. As receitas adicionais aos 25% (salário-educação, convênios etc.) corretamente não foram incluídas pelo TCE na base de cálculo do percentual mínimo, que só se baseia nos impostos. A importância das despesas pagas por tais receitas adicionais é mostrada no relatório sobre as contas de 2004, quando elas teriam totalizado mais de R\$ 80 milhões (SANTA CATARINA. TCE, 2005, p. 171), sendo o salário-educação a mais importante.

Além disso, o TCE demonstrou atenção para mecanismos que subtraíram recursos da educação. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 1999 (SANTA CATARINA. TCE, 2000a, p. 67) registra que o “governo estadual deixou de registrar R\$ 52,7 milhões de receita de ICMS, correspondente aos benefícios concedidos às empresas através do PRODEC. Conclui-se que a educação estadual foi prejudicada em R\$ 9,8 milhões.” Embora o relatório não informe sobre o prejuízo para a educação municipal, é provável que isso tenha acontecido também, pois 25% do ICMS são destinados aos municípios.

Um prejuízo muito maior para a educação (e também para a saúde, o outro setor que conta com a garantia constitucional de um percentual mínimo de impostos para o seu financiamento) teria acontecido de 2005 a 2008 (e talvez em 2009 e 2010), segundo o relatório do TC sobre as contas de 2008 (SANTA CATARINA. TCE, 2009), que registra que desde 2005 impostos têm sido desviados da educação e saúde através do SEITEC (Sistema Estadual de Incentivo à Cultura, ao Turismo e ao Esporte) e do Fundo Social. O prejuízo seria causado pelo fato de as empresas poderem recolher uma parte do ICMS aos Fundos Estaduais de Incentivo à Cultura, Turismo e Esporte, em vez de pagar a integralidade do imposto à Sec. de Fazenda. A consequência é que esta parte do ICMS recolhido para financiar projetos no âmbito de tais fundos não é incluída na base de cálculo do percentual mínimo vinculado à saúde e a educação. O Fundo Social também é financiado por uma parte do ICMS que as empresas recolhem diretamente a ele e também não entra no cálculo dos impostos vinculados à saúde e educação. O prejuízo para a saúde e educação foi significativo entre 2005 e 2008. Segundo o TC, os fundos do SEITEC teriam diminuído em R\$ 91 milhões os recursos para a educação e em R\$ 43 milhões para a saúde. Já o Fundo Social teria provocado um prejuízo ainda maior: R\$ 163 milhões, na

* Uma versão ampliada deste texto foi publicada em *Perspectiva* (revista da Faculdade de Educação da Universidade Federal de Santa Catarina) em 2011.

educação, e R\$ 78 milhões, na saúde. O prejuízo total provocado pelos dois mecanismos teria sido de R\$ 254 milhões, na educação, e R\$ 122 milhões, na saúde.

O TCE critica estes mecanismos alegando serem inconstitucionais, com base no art. 167, inciso IV da Constituição Federal, que veda

a vinculação de receita de impostos a órgão, **fundo** ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para a manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo (SANTA CATARINA. TCE, 2009, item 4.2.1, grifo do TCE).

O TCE frisa que “não encontra respaldo legal a vinculação de receita do ICMS a fundo de fomento à cultura, turismo e esporte” (SANTA CATARINA. TCE, 2009, item 4.2.1).

O TCE também critica o fato de o governo estadual contabilizar as receitas destes fundos como contribuições, quando são receitas tributárias, pois têm origem no ICMS. Esta contabilização foi motivo de ressalva pelo TCE sobre as contas de 2008 e, segundo o TCE, contraria o disposto no art. 11 da Lei federal n.º 4.320/64 e no art. 4º da Lei (estadual) n.º 13.336/05.

Os municípios também foram prejudicados pelo sistema SEITEC, pois o governo estadual deixou de repassar a eles R\$ 121 milhões por conta dele no período, resultando num prejuízo de R\$ 30 milhões (25%) para a educação. Vale lembrar que os mecanismos do SEITEC e do Fundo Social, ao excluírem parte da receita do ICMS, distorceram e diminuíram também o cálculo do montante vinculado ao ensino fundamental (pelo menos 15% dos impostos), ao Fundef e à remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental.

Segundo o TCE, esta prática de criação de fundos para desvincular receitas de certos setores

tem sido frequente na administração pública brasileira, sobretudo nas esferas estaduais, que buscam assim aumentar o poder discricionário do Poder Executivo na aplicação de parte da sua arrecadação, seja pelas diminuições do repasse constitucional aos municípios e da distribuição da receita entre os poderes, Ministério Público e Tribunal de Contas, seja pela exclusão de tais valores da base de cálculo de aplicação mínima em educação e saúde, permitindo assim um maior poder discricionário na aplicação destes recursos que, invariavelmente, são destinados a ações de alta visibilidade política (SANTA CATARINA. TCE, 2009, item 4.2.3).

28.3 A contabilização das despesas

Esta rubrica apresenta vários problemas. O primeiro é que o TCE não define o que entende por manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) nem explica se verifica se os gastos empenhados, liquidados ou pagos se enquadram em MDE ou, ao contrário, na função orçamentária Educação (definida pela Lei n.º 4.320), que não é sinônimo de MDE (definida pelos artigos 70 e 71 da LDB). Por exemplo, as despesas com merenda escolar podem ser classificadas na função Educação, porém não em MDE, pois elas (e outras) são excluídas pelo art. 71 da LDB. Aliás, o TCE não demonstra atenção em nenhum dos relatórios examinados para gastos em merenda, que podem ter sido ilegalmente contabilizados como MDE.

Outra fragilidade é a frouxidão terminológica do TCE, ao usar o verbo “aplicar” com significados muito diferentes. Ora significa empenhar, ora liquidar, ora pagar, três categorias bastante distintas.

Uma terceira dificuldade é o fato de os empenhos contabilizados em MDE terem sido dispersos pelos mais variados órgãos, impedindo ou pelo menos dificultando enormemente o controle dos empenhos. A partir de 2004 esta dispersão ficou maior ainda com a distribuição dos recursos por um grande número de secretarias regionais, que não são órgãos específicos da educação e, portanto, podem ter desviado recursos da educação para os mais variados fins. Para se ter uma idéia da importância do montante da educação destinado às Secretarias Regionais, ele foi de R\$ 127 milhões em 2005. Vale lembrar que esta dispersão está em desacordo com a LDB, que prevê a realização das despesas da educação por secretaria ou órgão específico.

Este descumprimento transparece no relatório sobre as contas de 2004, que mostra a contradição entre as alegações das Secretarias de Educação e da Fazenda sobre o controle do uso dos recursos do salário-educação (SE). Enquanto a de Educação

alegava (SANTA CATARINA. TCE, 2005, p. 380) que no exercício de 2004 esta Secretaria não havia aplicado a totalidade do SE porque a Fazenda não repassara o saldo financeiro disponível para suplementar o orçamento de 2005, a de Fazenda dizia (p. 381) que os recursos do SE desde 2004 ficaram à disposição da Secretaria de Educação e que em 2005 os valores foram disponibilizados à Secretaria de Educação sempre quando requerido pelo órgão.

Um quarto problema é a confiabilidade dos dados. Um exemplo é o relatório do TCE sobre as contas de 2005, que registra uma grande desproporção entre número de matrículas estaduais no ensino fundamental regular (440.714) e no ensino médio regular (236.360) e suas respectivas despesas empenhadas: R\$ 558 milhões (ensino fundamental) e R\$ 132 milhões (ensino médio). Se considerarmos que o número de matrículas no ensino médio regular equivale a pouco mais da metade do número de matrículas no ensino fundamental regular, o lógico seria que suas despesas fossem pelo menos ligeiramente superiores à metade das realizadas no ensino fundamental, ou seja, pelo menos R\$ 280 milhões, e não os R\$ 132 milhões. Por isso, é provável que estes empenhos no ensino médio tenham sido computados no ensino fundamental para atender à exigência de aplicação dos 60% dos 25% dos impostos no ensino fundamental e/ou 60% do Fundef no pagamento dos professores (conforme previa a Emenda Constitucional n.º 14) ou profissionais do magistério (conforme estabelecia a Lei n.º 9.424, que regulamentou o Fundef) no ensino fundamental. Isso é mais do que provável porque o TC não demonstrou em seus relatórios ter verificado se os empenhos no ensino fundamental foram realmente neste nível de ensino. Vale lembrar que constatei esta mesma desproporção nos gastos do governo estadual do Rio de Janeiro durante a vigência do Fundef. Outro exemplo de pouca confiabilidade está nos relatórios de 2007 e 2008, que numa página registram valores empenhados e liquidados, porém na p. seguinte os empenhados são designados como liquidados.

A oscilação na contabilização é outro problema adicional. Um exemplo é a exclusão, das despesas do Fundef, das subvenções sociais às Associações de Pais e Professores do Ensino Fundamental (APPs), que supostamente usavam tais recursos para contratar merendeiras e serventes para as escolas. O argumento do TCE, só adotado a partir de 2003, era de que, com base na LDB, não eram despesas legais de MDE. Curiosamente, antes de 2003 o TCE não apresentara tal argumento, assim como nunca rejeitou as contas estaduais por causa da inclusão do pagamento dos inativos para fins de cálculo das despesas mínimas em MDE. Contraditoriamente, o relator das contas de 2008 aceita que tais subvenções sejam contabilizadas no cálculo do percentual mínimo (SANTA CATARINA. TCE, 2009).

Outro exemplo de oscilação é que em muitos anos se baseou no critério de despesas orçamentárias (as empenhadas no exercício), porém em 2001 tomou como referência o de despesas financeiras (as efetivamente pagas no exercício, que misturavam e, portanto, confundiam despesas do exercício com os restos a pagar (RP) de exercícios anteriores pagos no exercício). A oscilação continuou a partir de 2005, quando o TCE decidiu que não iria se basear em valores empenhados mas sim em valores liquidados, embora desde 2001 a Secretaria do Tesouro Nacional já recomendasse na instrução para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (BRASIL. STN, 2001) o critério de despesas liquidadas, assim como o parecer n.º 26, de 1997, do Conselho Nacional de Educação. Esta é uma questão importante porque nem todos os empenhos são liquidados, pois podem ser cancelados em exercício posterior. Portanto, não correspondem necessariamente a gastos efetivos. O critério de valores liquidados seria, pois, o mais confiável.

A oscilação também se manifestou na apreciação das contas estaduais por um mesmo conselheiro, Luis Roberto Herbst, que declarou voto contrário à aprovação das contas de 2001 (SANTA CATARINA. TCE, 2002) afirmando corretamente, com base no relatório do TCE, que o governo não aplicara 15% dos impostos no ensino fundamental (como determinado pela Emenda Constitucional n.º 14), que havia pago os inativos com o Fundef e depositado os recursos do Fundef e do salário-educação na conta única do Tesouro Estadual, quando o correto seria que tais recursos tivessem conta própria. Contraditoriamente, estas e outras irregularidades foram/continuaram sendo praticadas pelo governo estadual em todos os anos anteriores e posteriores a 2001, mas o conselheiro não reprovou as contas, inclusive quando foi relator das contas.

Um exemplo de oscilação num mesmo documento é a Instrução Técnica n.º 4, de 1999 (SANTA CATARINA. TCE, 1999b), que permite aos municípios gastarem ora no ensino fundamental e pré-escolar, ora no ensino fundamental e educação infantil.

Um quinto problema é que o TCE às vezes incluiu nas despesas do exercício os restos a pagar (RP) de exercícios anteriores. Por exemplo, nas contas de 1999 foram contabilizados R\$ 57 milhões de RP de exercícios anteriores. Nas contas do Fundef de 2001, dos R\$ 395 milhões “efetivamente aplicados”, R\$ 381 milhões são do exercício de 2001 e o restante é de exercícios anteriores. Contraditoriamente, o TC, no relatório sobre as contas de 1999, diz, citando o Manual do Fundef editado pelo MEC, que “despesas de exercícios anteriores, mesmo as de educação, devem ser efetivadas com os recursos do exercício correspondentes, visto que as contas públicas são regidas pelo regime de competência e não de caixa” (SANTA CATARINA. TCE, 2000, p. 79).

Outro problema é não esclarecer se o TCE verificou se os profissionais do magistério pagos pelo Fundef eram de fato professores ou profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental ou se a nomenclatura abrangia todos os que atuavam no ensino fundamental, não apenas os professores ou profissionais do magistério. A falta de rigor neste controle é demonstrada na versão simplificada das contas de 2002 (SANTA CATARINA. TCE, 2003b), que refere-se ora a professores, ora a profissionais do magistério, além de errar ao dizer que o Fundef recebe 60% de tudo que for destinado à educação (p. 37), quando o certo é que a **contribuição** (não receita) é de 60% dos 25% de **alguns** impostos, ou, em outras palavras, 15% de alguns impostos, não tudo.

A seguir comento a contabilização dos inativos no cálculo do percentual mínimo. Quatro razões justificam o comentário. Uma é que os empenhos ou pagamento (o TCE nem sempre esclarece se são valores empenhados ou pagos) dos inativos representaram sempre uma proporção grande de todos os empenhos contabilizados (cerca de 30% do total em vários anos). Segundo o relatório sobre as contas de 2008 (SANTA CATARINA. TCE, 2009, folha 3034, versão eletrônica), o governo estadual teria deixado de aplicar R\$ 805 milhões de 2006 a 2008, se “desconsiderados os valores com os inativos da educação”. Outra é que, sem tais empenhos, o percentual contabilizado foi sempre inferior ao mínimo de 25%. Uma terceira é que o TCE, embora discordando da contabilização dos inativos no percentual mínimo, nunca rejeitou as contas estaduais, limitando-se a fazer ressalvas e recomendações de exclusão gradativa de tais despesas do total empenhado em MDE. Uma quarta é que os argumentos apresentados sobretudo pelo Executivo e também pelo Ministério Público junto ao TCE para justificar a inclusão dos inativos na contabilização de MDE variaram ao longo do tempo, o que pode indicar oportunismo do Executivo e do Ministério Público.

Corretamente, o TCE, em vários dos seus relatórios, argumentou que os inativos não podiam ser pagos com os 25%, porque isso estaria em desacordo com a LDB e porque os inativos não recebem “remuneração”, conforme previsto no inciso I do artigo 70, mas sim “proventos”. Segundo o TCE (SANTA CATARINA. TCE, 2002, p. 37),

o inciso I do referido artigo [70 da LDB] destaca o termo ‘remuneração’, não comportando o dispêndio de recursos para pagamento de inativos, que percebem ‘proventos’. Além disso, o termo ‘remuneração’ está acompanhado da expressão ‘e aperfeiçoamento’, que, por sua vez, encaminha os gastos exclusivamente para os servidores em efetivo exercício, posto que seria desnecessário o aprimoramento desses que não mais laboram em prol da consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais.

Esta é uma observação interessante que nunca encontrei em documentos de TCs e que só veio a ser mencionada pela primeira vez pela Secretaria do Tesouro Nacional em seu Manual para Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária editado em 2007 (BRASIL. STN, 2007).

Aparentemente, o TC não teve uma posição clara e firme sobre isso. Por exemplo, no ofício que me encaminhou no ano de 2000 o então presidente do TCE (conselheiro Salomão Ribas) informou que os inativos não devem ser considerados MDE porém nas contas municipais de 1997 e 1998 foram aceitos tal inclusão (SANTA CATARINA. TCE, 2000b). Também os relatórios do TCE sobre as contas estaduais, embora não considerassem inativos como MDE, nunca rejeitaram as contas, só fazendo “recomendações” para sua exclusão gradual. O relatório das contas de 2001 afirma que

até o momento este Tribunal não tem recomendado a rejeição das contas do Governo do Estado ou feito qualquer ressalva em razão da inclusão das despesas com inativos para apuração do percentual mínimo de 25% de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino. Mas já é tempo de assumir o compromisso para exclusão gradual dessas despesas (SANTA CATARINA. TCE, 2002, p. 34).

Posteriormente, o TCE várias vezes fez ressalvas semelhantes, mas o governo estadual não demonstrou ter se preocupado muito com elas e com outras também, tanto que reincidiu nas mesmas irregularidades ao longo dos anos.

O TCE só parece ter sido mais claro e firme na rejeição do pagamento de inativos com recursos do Fundef, embora nunca tenha rejeitado as contas estaduais pelo fato de o governo estadual ter pago inativos com parte das verbas do Fundef.

Em resposta às ressalvas do TCE, a Secretaria Estadual de Fazenda apresentou alegações que variaram ao longo do tempo. Para as contas de 1999, alegou que poderia pagar os inativos com o Fundef porque esta permissão constava do *Balanço do Primeiro Ano do Fundef*, documento do MEC, segundo o qual

os 40% restantes [do Fundef] devem ser aplicados em outras ações de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, como construção, ampliação, conclusão ou reforma de escolas, capacitação de professores, aquisição de material didático e de equipamentos, serviços diversos e pagamento de **inativos** (SANTA CATARINA. 2000, p. 409 - grifo meu).

No caso das contas de 2004, o Executivo discordou da exclusão dos inativos recomendada pelo TCE alegando, com a concordância do Ministério Público junto ao TCE, que o art. 71 não menciona inativos na definição do que não é MDE.

O TCE, por sua vez, se contrapôs ao Executivo dizendo que a regra da Administração pública é fazer apenas o que a lei permite, e a LDB não prevê gastos com inativos como MDE. Aliás, o Ministério Público junto ao TCE sempre acompanhou a interpretação do Executivo, apresentando, no caso das contas de 2008 (SANTA CATARINA. TCE, 2009), um novo “argumento”: os gastos com pagamento dos inativos com recursos do Tesouro nada mais são do que obrigações patronais não recolhidas tempestivamente para formação de um fundo previdenciário.

A fragilidade das alegações do governo estadual fica evidente no fato de ele ter aceito excluir 5% dos gastos dos inativos por ano, ao longo de 20 anos, com base em plano que apresentou ao TCE em 2007, conforme consta do relatório do TCE sobre as contas de 2007 (SANTA CATARINA. TCE, 2008). Ora, se o governo estadual tinha tanta certeza que os inativos podiam ser incluídos na contabilização do mínimo, não fazia sentido ter apresentado um plano de exclusão dos inativos deste cálculo.

De qualquer modo, sem a inclusão do pagamento dos inativos no cálculo dos 25% pelo governo estadual, o percentual mínimo nunca teria sido cumprido, na suposição, é claro, de que o governo não tenha cometido outras ilegalidades, não detectadas pelo TC, que estranhamente nunca rejeitou as contas com base nesta ilegalidade.

28.4 O salário-educação

A propósito do salário-educação (SE), a análise do TCE contém pontos positivos e negativos e inconsistências. Um positivo é ele registrar e verificar esta receita e despesa, acompanhamento que muitos TCs não fazem. Um segundo ponto positivo é a crítica que faz ao fato de o governo estadual ter colocado a receita do SE na conta única do Tesouro, e não numa conta separada, própria do SE, impedindo o controle sobre o emprego do SE. Este depósito na conta única do Tesouro pode, por exemplo, ter gerado rendimento financeiro não revertido para financiar o ensino fundamental (vinculação legal do SE até o final de 2006, pois desde 2007 ele passou a financiar a educação básica).

Entretanto, esta crítica não se repete em todos os relatórios que analisei. Um exemplo deste rendimento é o obtido nas contas de 2006: R\$ 3,1 milhões. Ele deve ter sido significativo sobretudo porque em todos os anos de 1999 a 2006 o governo estadual não empenhou toda a receita. Segundo a publicação *Para onde vai o seu dinheiro - contas de 2006*, do TCE (SANTA CATARINA. TCE, 2007b, p. 26), dos R\$ 559 milhões de receita de 1999 a 2006, R\$ 77,6 milhões não teriam sido empenhados, valores que, atualizados monetariamente e acrescidos do provável porém não declarado rendimento financeiro em todos os exercícios, talvez ultrapassassem R\$ 100 milhões. Isso até 2006. A não-aplicação do valor devido continuou pelo menos em 2007 e 2008, quando R\$ 24 milhões e R\$ 8,6 milhões, respectivamente, deixaram de ser aplicados, segundo o relatório do TCE sobre as contas de 2008 (SANTA CATARINA. TCE, 2009). Em síntese, até 2008 mais de R\$ 130 milhões (se considerarmos os prováveis rendimentos não contabilizados) do SE não teriam sido aplicados.

Apesar destes pontos positivos, o TCE não demonstra, nos relatórios, ter verificado a aplicação real do SE, baseando-se apenas em dados contábeis, que não correspondem necessariamente a gastos reais nas atividades devidas.

Outro ponto frágil é ele ter cometido vários erros na informação sobre a legislação do SE. Durante vários anos (nos documentos de 1999 a 2006 pelo menos), informou que as empresas poderiam abater do valor devido em SE os investimentos feitos na educação fundamental de funcionários ou seus dependentes, quando isso só foi permitido até 1996, quando a EC 14, de 1996, determinou que as empresas deveriam recolher todo o salário-educação ao FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação) e que as empresas só poderiam abater tais gastos no caso de funcionários e dependentes que já estivessem cursando o ensino fundamental antes da Lei n.º 9.424, de 1996.

Outro equívoco (presente nos relatórios do TCE sobre as contas de 1999 e 2002, por exemplo) foi dizer que

O repasse do salário educação é distribuído entre o governo estadual e seus respectivos municípios proporcionalmente ao número de alunos matriculados no ensino fundamental regular. Essa redistribuição é equivalente a pelo menos 50% do valor da quota estadual, devendo ser regulamentado por lei estadual.

O correto é repasse da cota estadual do SE e o critério da redistribuição é o número de alunos no ensino fundamental (não ensino fundamental regular). O TCE deveria informar que, enquanto não houvesse lei estadual (prevista na Lei federal n.º 9.766, de 1998) regulamentando tal repartição entre estado e municípios, a cota estadual seria totalmente do governo estadual.

Além de equívocos, o TCE é inconsistente na interpretação da legislação. Por exemplo, no exame das contas de 2001 (SANTA CATARINA. TCE, 2002, p. 40-41), o relator, Wilson Wan-Dall, concordou com a alegação do governo de que não haveria determinação legal para o SE ser aplicado integralmente no mesmo exercício, discordando da ressalva feita pelo corpo técnico. Segundo o relator (SANTA CATARINA. TCE, 2002, p. 41),

o parágrafo único do art.8º da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que ‘os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso’. Significa dizer que se os recursos vinculados não puderem ser vinculados em um exercício, podem ser aplicados nos exercícios subsequentes, mas não podem ter outra destinação pelo fato de que não foram aplicados no exercício em que ingressaram no Tesouro do ente. Assim, o que deve ser verificado é se os recursos financeiros recebidos do salário-educação, e não aplicados, se encontram registrados e disponíveis em contas bancárias específicas e se foram aplicados nos exercícios subsequentes.

Entretanto, no relatório sobre as contas de 2004, outro relator, Otávio Gilson dos Santos (SANTA CATARINA. TCE, 2005, p. 259), declarou que

Embora a Lei Complementar n.º 101/00 não tenha explicitado que os recursos vinculados não aplicados no exercício devem ser aplicados no exercício seguinte (art. 8º), é indesejável que os recursos financeiros fiquem disponíveis para aplicação nos exercícios seguintes, pois se tratam de recursos vinculados. E não se pode admitir que a ausência de aplicação de saldos ultrapasse o exercício seguinte.

Este problema continuou nas contas seguintes (por exemplo, nas de 2008), com o governo alegando não ser obrigado a aplicar a integralidade do SE no exercício em que foi arrecadado, e o TCE afirmando que, embora a legislação não menciona a “obrigatoriedade de aplicação no ano, a permanência de tais recursos na formação de superávits financeiros não se justifica, sobretudo perante as deficiências ainda encontradas no ensino público” (SANTA CATARINA. TCE, 2009, item 5.2.5, folha 3259 da versão eletrônica).

28.5 Receitas e despesas vinculadas à MDE entre 1998 e 2008 (tabela 1), receitas e despesas vinculadas ao ensino fundamental entre 1998 e 2006 (tabela 2), receitas e despesas vinculadas ao Fundef e à remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental (tabela 3), receitas e despesas vinculadas ao Fundeb e à remuneração dos profissionais do magistério em exercício na educação básica (tabela 4) - governo estadual de Santa Catarina

Para facilitar a visualização e os cálculos, os valores abaixo se referem a R\$ milhões, salvo quando indicado em contrário (R\$ bilhões), e foram arredondados para cima, quando a casa decimal foi superior a 0,5, ou para baixo, quando inferior a 0,5. As iniciais N.I. (Não informado) significam que os dados não foram encontrados nos relatórios. Cabe ressaltar que os cálculos foram

dificultados pelo fato de o TCE nem sempre seguir uma mesma metodologia e/ou fornecer todos os dados. Após cada tabela, seguem meus comentários.

TABELA 1 - Receita líquida de impostos, (A), % mínimo (25%) legalmente devido, (B), despesa e % empenhada (inclui inativos e perdas com Fundef), (C), despesa empenhada com inativos, (D), restos a pagar (RP) de exercícios anteriores contabilizados como gastos do exercício pelo TC, (E), despesa e % empenhada ou paga (sem inativos e RP cancelados), (F), despesa e % empenhada (sem inativos e RP de exercícios anteriores), (G), e despesa empenhada a maior ou menor do mínimo devido, (H)

	Receita líquida de impostos, (A)	% mínimo dos imp. (25%), (B)	Desp. e % emp., (C)	Emp. c/ inativos, (D)	RP de exercícios anteriores contab. pelo TC, (E)	Desp. e % emp. ou paga (sem inativos e RP cancelados) (cálculo do TC), (F)	Desp. e % emp. (sem inativos e RP de exercícios anteriores) (meus cálculos), (G) = (C - D - E)	Desp. emp. a maior ou menor do mínimo devido (meus cálculos), (H) = (G - C)
1998	2,015 bi	504	658 (32,6%)	N.I. (150 - est.)	78	554 (27,5%) paga	430 (20,9%)	-74
1999	2,254 bi	563	645 (28,6%)	193	57	N.I.	395 (17,5%)	- 168
2000	2,685 bi	671	702 (26,1%)	N.I. 200 - estim.)	N. I.	N. I.	502 (18,7%)	- 169
2001	3,115 bi	779	867 (27,8%)	257	53	610 (19,5%)	557 (17,9%)	- 222
2002	3,681 bi	920	1,089 bi (29,5%)	305	N.I.	N.I. (21,3%)	784 (21,3%)	-136
2003	4,407 bi	1,102 bi	1,279 bi (29%)	348	N.I.	N.I. (21,1%)	931 (21,1%)	- 171
2004	4,846 bi	1,211 bi	1,406 bi (29%)	372	N.I.	N.I. (21,3%)	1,034 bi (21,3%)	- 177
2005	5,490 bi	1,373 bi	1,446 bi (26,3%)	292	N.I.	N.I.	1,154 bi (21%)	- 219
2006	5,885 bi	1,471 bi	1,628 (27,6%)	435	N.I.	1,193 bi (20,2%)	1,193 bi (20,2%)	- 278
2007	6,603 bi	1,651 bi	1,692 bi (25,6%)	328	N.I.	1,364 bi (20,6%)	1,364 bi (20,6%)	- 287
2008	7,554 bi	1,888 bi	1,940 bi (25,6%)	292	N.I.	1.648 (21,8%)	1,648 (21,8%)	- 242
Total								- 2,143 bi

Comentários:

(a) O governo estadual deixou de aplicar R\$ 2,143 bilhões em MDE de 1998 a 2008, com base nos dados contidos nos relatórios do TCE sobre as contas estaduais, o que se deve quase que totalmente à inclusão equivocada do pagamento com inativos no cálculo do valor mínimo devido (25% dos impostos).

(b) Em 1998 o TCE utilizou critérios diferentes de cálculo da despesa. Inicialmente considerou as despesas empenhadas (R\$ 658 milhões) e depois as pagas (R\$ 554 milhões), sendo que estas últimas excluíram R\$ 181 milhões de restos a pagar (RP) processados e não processados de 1998, porém incluíram R\$ 78 milhões de RP de exercício anterior pagos em 1998. O resultado disso é que os percentuais supostamente aplicados caíram de 32,6% (no caso de despesas empenhadas, sem os R\$ 78 milhões de RP) para 27,5%, no caso de despesas pagas, sem os R\$ 181 milhões de empenhos não pagos porém com os R\$ 78 milhões de RP. O relatório deixa a desejar porque não informa os empenhos não pagos no ensino fundamental e no Fundef no exercício, assim como a receita do Fundef destinada à remuneração dos professores ou profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental.

Com relação a estes R\$ 181 milhões de RP de 1998, o estranho é que eles não correspondem à totalidade dos RP pagos em exercícios posteriores (por exemplo, R\$ 57 milhões em 1999 e R\$ 52 milhões em 2001). Por isso, é provável que parte significativa deles tenha sido cancelada em exercícios posteriores e, portanto, deixado de ser aplicada na educação, porém o TCE não demonstrou atenção para esta manobra típica dos governos de cancelar empenhos em exercícios posteriores. Foi somente a partir de 2004 que os relatórios do TCE passaram a demonstrar atenção para este tipo de manobra e a excluir RP de exercícios anteriores cancelados no exercício. A propósito dos RP de exercícios anteriores pagos no exercício e RP do exercício, vale lembrar que provocaram distorções pelo menos em 1999 e 2001.

Outro problema na contabilização em 1998 (e também em 1999, 2000 e 2001) é que o TCE se baseou nas despesas pagas, porém em exercícios posteriores tomou como referência as empenhadas. O relatório de 1998 deixou a desejar porque não informou empenhos ou gastos efetivos com inativos porém declarou que eles foram incluídos no cálculo das despesas vinculadas ao percentual mínimo. Em 2000 o TCE também não informou os empenhos e provavelmente os computou neste cálculo. Na falta de dados precisos sobre os gastos com inativos, optei (com base nos gastos declarados em inativos em 1999 e 2001) por fazer uma estimativa de R\$ 150 milhões em 1998 e R\$ 200 milhões em 2000.

(c) Em 1999 foram empenhados R\$ 645 milhões do exercício, porém o valor “desembolsado” no exercício foi de R\$ 690 milhões, pois incluiu cerca de R\$ 57 milhões de RP pagos no exercício mas excluiu cerca de R\$ 13 milhões de RP de 1999 apenas empenhados. A consequência é uma grande diferença entre o valor empenhado (R\$ 645 milhões) e o valor pago (R\$ 690 milhões). Vale notar ainda que em 1999 a educação deixou de receber cerca de R\$ 10 milhões por conta de concessões a empresas através do PRODEC, conforme informa o TCE na p. 69.

(d) Em 2000 o TCE não informou os empenhos com inativos, por mim estimados em R\$ 200 milhões. Já em outros anos foram informados e excluídos, resultando em empenhos percentuais inferiores aos 25%, mas isso não levou o TCE a rejeitar as contas, mas apenas a fazer ressalvas e recomendações.

(e) Os relatórios do TCE também não esclarecem se os empenhos com subvenções sociais às APPs (Associações de Pais e Professores do Ensino Fundamental) foram excluídos no cálculo dos empenhos em MDE, tal como o TCE fez no cálculo dos empenhos com o Fundef a partir de 2003.

(f) O relatório sobre as contas de 2002 se baseia apenas em valores empenhados. O TCE não informa se RP de exercícios anteriores foram pagos no exercício e se empenhos de 2002 não foram pagos em 2002, como fez em outros anos.

(g) O relatório sobre as contas de 2003 não menciona RP do exercício e de exercícios anteriores.

(h) Pelo menos a partir de 2004 o TCE demonstrou atenção para o cancelamento de empenhos de RP de exercícios anteriores e passou a excluí-los do cálculo do montante empenhado no exercício.

(i) O relatório de 2004 menciona que, se excluídos os restos a pagar de 2003 cancelados em 2004 (R\$ 13 milhões), o percentual cairia de 29% para 28,74%. Não esclarece se RP de 2003 pagos em 2004 foram contabilizados como gastos em 2004 (p. 172).

(j) O relatório sobre as contas de 2005 registra que as despesas empenhadas e liquidadas foram, respectivamente, de R\$ 1,446 bilhão e R\$ 1,434 bilhão, porém o TCE, seguindo orientação da STN, deduziu deste valor cerca de R\$ 15 milhões de RP de 2004 cancelados em 2005, resultando em despesas empenhadas e liquidadas, respectivamente, de R\$ 1,431 bilhão e R\$ 1,419 bilhão. Sem estes RP e os R\$ 292 milhões dos inativos, as despesas empenhadas caem para R\$ 1,139 bilhão.

(k) Em 2006, se excluídos os inativos e os R\$ 18 milhões de restos a pagar de 2005 cancelados, o percentual não aplicado cai para 20,28%.

(l) O relatório do TCE sobre as contas de 2007 é inconsistente, pois a p. 149 informa que foi empenhado R\$ 1,215 bilhão (sem os inativos) e liquidado R\$ 1,172 bilhão, porém a p. 150 registra a liquidação de R\$ 1,215 bilhão. Os RP cancelados (R\$ 3,9 milhão) foram excluídos do cálculo porém não os gastos com os inativos (R\$ 328 milhões), com os quais foi possível cumprir a exigência de aplicação do percentual mínimo de 25%.

(m) Também no relatório sobre as contas de 2008 o TCE se contradiz nos dados, informando na folha 3029 (tabela 1.6.1.4) que foi empenhado R\$ 1,470 bilhão e liquidado R\$ 1,449 bilhão, porém na folha seguinte (3030) os valores liquidados passam a ser de R\$ 1,470 bilhão. No seu cálculo o TCE descontou os RP cancelados (R\$ 31 milhões) porém se contradisse com o que havia feito nos relatórios de 2003 a 2006, quando excluiu os gastos nas APPs (Associações de Pais e Professores) por considerá-los subvenções sociais. A alegação do conselheiro-relator (Salomão Ribas Júnior) foi de que não obstante a LDB prever que as subvenções “não podem ser consideradas como manutenção e desenvolvimento do ensino, este Tribunal tem entendido que tais valores podem ser considerados como tal, sendo que o único problema consiste na forma de pagamento, o que não inviabiliza que tais valores sejam computados para apuração do percentual mínimo” (folha 3032). Se excluíssemos os R\$ 63 milhões gastos com tais subvenções, o valor aplicado (sem os inativos) cairia para R\$ 1,585 bilhão.

TABELA 2 - Receita e despesa vinculada ao ensino fundamental (EF) de 1998 a 2006 (mínimo de 60% de 25% dos impostos, ou 15%) - governo estadual de Santa Catarina

	25% da receita líquida dos impostos, (A)	Despesa mínima devida no EF (15% dos impostos, (B))	Desp. e % emp. no EF (inclui inativos e perdas com Fundef, (C))	Emp. com inativos no EF, se informado, (D)	Emp. a maior ou menor no EF (inclui inativos, se informado), (F) = (C) - (B)	Emp. no EF (sem inativos) (G) = (C) - (D)	Emp. a maior ou menor no EF (sem inativos), (H)	% dos 25% emp. no EF (sem inativos), (I)
1998	504	302	260 (51,6%)	N.I.	- 42	N.I.	N.I. (-42)	N.I.
1999	563	338	248 (44%)	N.I.	- 90	N.I.	N.I. (-90)	N.I.
2000	671	403	328 (48,8%)	N.I.	- 75	N.I.	N.I. (-75)	N.I.
2001	779	467	351 (45,1%)	N.I.	-116	N.I.	N.I. (-116)	N.I.
2002	920	552	639 (69,4%)	153	87	487	- 65	52,8%
2003	1,102 bi	661	711 (64,5%)	130	50	581	- 80	52,7%
2004	1,211 bi	727	829 (68,4%)	141	102	688	- 39	56,7%
2005	1,373 bi	823	889 (64,7%)	111	66	778	- 45	56,7%
2006	1,471 bi	883	965 (65,6%)	161	82	804	- 79	54,6%
Total							- 631 mi	

Notas:

(1) Os cálculos da coluna (F) e (I) foram feitos pelo TCE, e os das colunas (G) e (H) foram efetuados por mim.

(2) Com base nos relatórios, o governo estadual deixou de empenhar R\$ 631 milhões legalmente devidos no ensino fundamental de 1998 a 2006. É provável que o valor seja até maior porque os empenhos não pagos num exercício não são quitados necessariamente em exercícios posteriores, podendo ser cancelados, e porque os relatórios não informaram os dispêndios com inativos no ensino fundamental em 4 anos (de 1998 a 2001), que, se excluídos, aumentariam os valores não empenhados entre 1998 e 2006.

TABELA 3 - Receita e despesa empenhada no Fundef e na remuneração do magistério do ensino fundamental - governo estadual de Santa Catarina

Ano	Receita do Fundef (inclui rend. financ.)	Emp. do Fundef (inclui inativos, se informado)	Emp. do Fundef só com inativos, se informado	Emp. do Fundef com APPs*	Emp. do Fundef (sem inativos, restos a pagar e APPs) (meus cálculos)	Emp. a maior ou menor (meus cálculos)	Desp. e % emp. ou paga do Fundef na remun. dos profis. do magistério no EF	Emp. devido na remun. (mínimo de 60% do Fundef)	Emp. a maior ou menor na remun.
1998	264	153	N.I.	21*	N.I.	-111 (TC)	N.I.	158	N.I.
1999	299	307	87	22*	220	- 87	N.I.	184	N. I.
2000	345	328	50	N.I.*	278	- 67	N. I.	207	N. I.
2001	397	381	74	26*	307	- 90	211 - paga (53%)	238	- 27
2002	448	485	83	29	373	-75	258 (57,5%)	269	-11
2003	508	460	N.I.	33	426	- 82 TC	295 (58%)	305	-10
2004	560	550	N. I.	40	510	- 50	301 (53,8%)	336	- 35
2005	621	617	N.I.	36	581	- 40	371 (59,7%)	372	- 1
2006	633	580	46	52	534	- 99	441 (70%)	380	+ 61
Total						- 701 mi			

TABELA 4 - Receita e despesa empenhada no Fundeb e na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica - governo estadual de Santa Catarina

Ano	Receita do Fundeb (inclui rend. financ.)	Emp. do Fundeb (inclui inativos, se informado)	Emp. do Fundeb só com inativos, se informado	Emp. do Fundeb com APPs*	Emp. do Fundeb (sem inativos, restos a pagar e APPs) (meus cálculos)	Emp. a maior ou menor (meus cálculos)	Desp. e % emp. do Fundeb na remun. dos profis. do magistério no EF	Emp. devido na remun. (mínimo de 60% do Fundef)	Emp. a maior ou menor na remun.
2007	848	785	N.I.	N.I.	785	- 63	557 (65,8%)	508	+ 49
2008	1,098 bi	1,086 bi	N.I.	N.I.	N. I.	?	792 (72%)	658	+ 134

Comentários:

(a) Vale destacar que, com base nos relatórios do TCE, o governo estadual teria deixado de empenhar cerca de R\$ 701 milhões devidos do Fundef.

(b) O relatório do TCE sobre as contas de 1998 (p. 179) registra que em 1998 a Secretaria Estadual de Fazenda teria assumido o controle do Fundef, no lugar do conselho estadual. É estranho que em nenhum outro relatório o TCE volte a comentar sobre a existência e/ou o funcionamento do Conselho Estadual do Fundef.

(c) Conforme comentado acima (sobre a tabela 1), um dos problemas da contabilização é que o TCE em vários anos se baseou em valores pagos e em outros em valores empenhados. Por exemplo, o relatório de 1998 registra que dos R\$ 264 milhões de receita do Fundef, R\$ 153 milhões foram “desembolso efetivo”, o que, presumivelmente, significa que foram pagos. Em 1999 os empenhos (R\$ 307 milhões) foram superiores à receita (R\$ 299 milhões), o que significa a inclusão de empenhos de exercício anterior, distorcendo obviamente o cálculo das receitas e despesas orçamentárias. Entretanto, os empenhos pagos foram de R\$ 299 milhões, sendo o saldo inscrito em RP. O mesmo problema pode ser constatado no relatório sobre as contas de 2001 do Fundef, que incluem cerca de R\$ 14 milhões de RP de exercício anterior. Em 2001 o valor aplicado do Fundef teria sido aplicado de R\$ 395 milhões, embora o montante empenhado tenha sido de R\$ 380 milhões, discrepância que se deve ao fato de o TCE contabilizar como gastos do exercício R\$ 27 milhões de RP a pagar de exercício anterior, embora tenha excluído R\$ 13 milhões de empenhos de 2001 não pagos no exercício.

(d) Ao contrário do que fez a partir de 2002, o TCE não excluiu a subvenção concedida às Associações de Pais e Professores (APPs) em 1998, 1999, 2000 e 2001. Por isso, não excluí esta subvenção no cálculo destes anos.

(e) Pelo menos no relatório sobre as contas de 2006 o TCE adota procedimento contraditório ao incluir o gasto com os inativos (R\$ 46 milhões) no cálculo do montante empenhado “aplicado” do Fundef (R\$ 580 milhões).

(f) Os dados do Fundeb em 2007 são inconsistentes. Enquanto a p. 155 informa que foram empenhados R\$ 785 milhões e liquidados R\$ 755 milhões, a p. 156 registra que os valores liquidados foram de R\$ 785 milhões. O relatório não informa gastos com as APPs., como o fez em exercícios anteriores. Vale lembrar que dos R\$ 63 milhões do Fundeb não aplicados em 2007, no primeiro trimestre de 2008, conforme permitido pela Lei 11.494, apenas R\$ 23 milhões foram empenhados e um valor menor ainda, R\$ 2 milhões, foram liquidados.

(g) Em 2008 foi empenhado R\$ 1,086 bilhão e liquidado R\$ 1,071 bilhão. Para o cálculo do valor devido (o R\$ 1,098 bilhão de receita), o TCE se baseou no valor empenhado e não no liquidado, como era sua determinação desde 2005 e também é a dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional. O relatório do TCE registra que de 2006 a 2008 R\$ 121 milhões deixaram de ser aplicados no Fundef (em 2006) e no Fundeb (2007 e 2008). O relatório não registra inativos pagos com o Fundeb nem RP cancelados pagos no exercício.

28.6 Conclusões

O estudo demonstrou, com base nos relatórios do TCE sobre as contas estaduais de 1998 a 2008, que o governo estadual cometeu uma série de irregularidades, a saber: (a) não aplicou o percentual mínimo (25%) dos impostos em MDE entre 1998 e 2008, deixando de empenhar e/ou pagar R\$ 2,143 bilhões, se excluído o pagamento dos inativos do cálculo; (b) não despendeu os 15% dos impostos de 1998 a 2006 no ensino fundamental, conforme exigido pela Emenda Constitucional n.º 14, de 1996, totalizando R\$ 631 milhões a menos do devido legalmente; (c) não empenhou a receita do Fundef em nenhum ano de 1998 a 2006, totalizando R\$ 701 milhões a menos do devido; (d) não investiu em quase nenhum ano de 1998 a 2006 os 60% do Fundef na remuneração dos professores ou profissionais do magistério no ensino fundamental; (e) não manteve os recursos do Fundef e também do salário-educação numa conta própria, como exigido por lei, optando por transferi-los para a conta única do Tesouro Estadual; (f) em nenhum ano de 1998 a 2008 empenhou toda a receita do salário-educação, acumulando um total não empenhado superior a R\$ 130 milhões no período. Apesar de constatar uma série de irregularidades e ilegalidades das contas do governo estadual, em nenhum momento emitiu parecer prévio contrário à aprovação das contas, limitando-se a fazer ressalvas e recomendações, quase sempre descumpridas pelo governo estadual, como a de exclusão gradativa do gasto com inativos no cálculo do percentual mínimo.

O estudo demonstrou ainda alguns aspectos positivos e negativos nos procedimentos do TCE para a contabilização da receita e despesa em educação. Entre os positivos cabe ressaltar (a) o registro da ilegalidade e inconstitucionalidade do governo estadual em subtrair impostos da educação e saúde através de mecanismos de desvinculação, como o SEITEC e o Fundo Social, (b) o descumprimento de várias exigências constitucionais e legais, apontadas acima. Entre os pontos negativos cabe destacar (a) a provável confusão entre gastos na função orçamentária Educação (definida pela Lei n.º 4.320) e em MDE (definida pelos artigos 70 e 71 da LDB), (b) a aceitação da contabilização das despesas educacionais por órgãos diferentes, contrariando o que estabelece a LDB, (c) a oscilação nos critérios de despesas, ora empenhadas, ora liquidadas, ora pagas, (d) a inclusão de restos a pagar de exercícios anteriores pagos no exercício no cálculo dos gastos do exercício, (e) a não verificação da destinação dos 60% do Fundef, se professores, profissionais do magistério ou simplesmente pessoal da educação em exercício no ensino fundamental ou na educação básica, (f) a falta de uma posição firme sobre a inclusão dos inativos no cálculo das despesas legais em MDE, adotando 2 cálculos (com e sem inativos) mas na prática contabilizando os inativos no cálculo do percentual mínimo.

Referências bibliográficas específicas

- BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. Parecer n.º CP 26/97, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, p. 40, 18 dez. 1997. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/PNCP2697.pdf>>. Acesso em: jun. 1998.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração, no. 1, dez. 2001. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração, no. 7, dez. 2007. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.
- BRASIL. Lei n.º 9.766, de 18 de dezembro de 1998. Altera a legislação que rege o salário-educação e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 19 dez. 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2005.
- SANTA CATARINA. TCE. *Instrução técnica n.º 4, de 5/5/99*. Florianópolis: TCE, 1999b.
- SANTA CATARINA. TCE. Ofício TC/GAP (Gabinete da Presidência) n.º 12938, de 3/11/2000. Florianópolis, 2000b.
- SANTA CATARINA. TCE. *Para onde vai o seu dinheiro 5*. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Contas do governo. Exercício 2006. Florianópolis: TCE, 2007b.
- SANTA CATARINA. TCE. *Para onde vai o seu dinheiro*. Versão simplificada do parecer prévio do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Contas do governo. Exercício 2002. Florianópolis: TCE, 2003b.

- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2002. Florianópolis: TCE, 2003a.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2001. Florianópolis: TCE, 2002.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2003. Florianópolis: TCE, 2004.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2005. Florianópolis: TCE, 2006.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício de 2008. Florianópolis: TCE, 2009. Disponível em <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício de 2007. Florianópolis: TCE, 2008. Disponível em <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2006. Florianópolis: TCE, 2007a. Disponível em <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2004. Florianópolis: TCE, 2005.
- SANTA CATARINA. TCE. *Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado*. Exercício 2000 (Versão simplificada). Florianópolis: TCE, 2001. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 9 jan. 2011.
- SANTA CATARINA. TCE. *Relatório e Parecer prévio sobre as contas do Governo do Estado*. Exercício de 1998. Florianópolis: TCE, 1999a.
- SANTA CATARINA. TCE. *Relatório e Parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício de 1999. Florianópolis: TCE, 2000a.

29. OS TRIBUNAIS DE CONTAS DE SÃO PAULO*

29.1 O Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Há dois TCs em São Paulo. Um cuida das contas da prefeitura de São Paulo (TCM) e o outro (TCE) examina as contas estaduais e as de todas as demais prefeituras paulistas. No caso do TCM, tomei como referência dois ofícios a mim enviados pelo TCM, além de seus relatórios sobre as contas municipais de 1999, 2004 e 2005 e o seu “manual” *Aplicação no ensino*: regras gerais (SÃO PAULO. TCM, 2002). O primeiro ofício (SÃO PAULO. TCM, 1999), enviado por Francisco Antonio de Amorim, diretor da divisão técnica, informava que o TCM seguia as normas editadas pelo TCE-SP e que considerava válido não o percentual mínimo fixado na Lei Orgânica (LO) municipal (30% antes da alteração em dezembro de 2001), mas sim os 25% da Constituição Federal (CF), ignorando, assim, as disposições do *caput* do artigo 69 da LDB, que define ser o percentual válido o constante das LOs. Com base nas informações deste ofício, a educação pública municipal de São Paulo deve ter perdido recursos consideráveis, pois, além dos 5% de diferença entre os 30% da LO e os 25% da CF, o TCM se baseava (de acordo com o ofício) em valores nominais (sem atualização monetária, portanto), nos empenhados e classificava o pagamento dos inativos como MDE. O segundo ofício (SÃO PAULO. TCM. 2000a), de julho de 2000, redigido pelo presidente do TCM, confirmava que o TCM seguia o percentual da CF (25%), com base em parecer da Procuradoria Geral da Justiça e na jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo (constante da RT 667/79) e do Supremo Tribunal Federal relativa à ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) n.º 780/RJ, publicada no *Diário da Justiça da União* em 16/4/93 (p. 6431) e na decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo na ADIN n.º 12.240-0.

Com relação à exigência de correção trimestral dos valores não aplicados, estipulada pela LDB, o presidente do TCM alegava ser “inviável cobrar a aplicação do percentual mínimo a cada trimestre” e que, portanto, a verificação da aplicação só poderia ser feita anualmente, resultando em perda de recursos reais (pois sem correção monetária) para a educação. Já os gastos com os inativos sofreram uma nova interpretação no segundo ofício, que informava que “o Plenário desta Corte vinha aceitando a inclusão dos gastos com inativos para fins de comprovação da aplicação do percentual mínimo até o exercício de 1998. Porém, na emissão do Parecer das Contas relativas ao exercício de 1999, esta despesa foi considerada inadequada, e o Tribunal não computou seu valor no rol das despesas válidas” (SÃO PAULO. TCM. 2000a).

Para a verificação dos gastos anuais, o TCM se baseava nos valores empenhados, porém, segundo o presidente do TCM, fazia o acompanhamento dos restos a pagar e deduzia os empenhos cancelados do total de despesas por ocasião da emissão do relatório anual de auditoria, realizado em abril. Entretanto, o TCM não esclareceu o que fazia no caso de os empenhos inscritos em restos a pagar serem cancelados após a emissão de tal relatório.

O relatório do TCM sobre as contas de 1999 (SÃO PAULO. TCM. 2000b) oferece outros elementos para a compreensão dos procedimentos por ele adotados. O seu parecer prévio foi favorável à rejeição das contas com base numa série de irregularidades da prefeitura, e comento a seguir as relacionadas à educação. No que se refere à receita, o relator registra que a prefeitura não teria contabilizado as multas e juros de mora de impostos (R\$ 21,2 milhões) não inscritos na dívida ativa e incluído incorretamente a compensação financeira prevista na Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir) para a desoneração do ICMS das exportações. É estranha a interpretação do TCM sobre a LC n.º 87/96, que diverge da adotada por sua auditoria, de que essa compensação financeira não era receita tributária nem devia ser incluída na base de cálculo do percentual mínimo de impostos, pois nunca a encontrei em documentos de outros TCs, do MEC e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O TCM, no entanto, não parece ter contabilizado os rendimentos financeiros obtidos com a aplicação dos impostos, que devem ter sido significativos, pois os impostos totalizaram mais de R\$ 5,5 bilhões em 1999. Essa contabilização seria uma forma de garantir a destinação dos recursos atualizados monetariamente para a educação. Pelo lado da despesa, o TCM excluiu corretamente da MDE gastos de

* Uma versão ampliada deste texto foi publicada na revista *Eccos*, do Uninove (Centro Universitário Nove de Julho), São Paulo, v. 8, n. 1, jan./jun. 2006.

assistência social ao adolescente (R\$ 28,4 milhões), inativos (R\$ 432 milhões), ganhos com o FUNDEF (R\$ 132 milhões) e R\$ 86,5 milhões de restos a pagar cancelados no exercício. O TCM, no entanto, não menciona as receitas com convênios nem as despesas pagas com eles (merenda, por exemplo), que não podem ser classificadas como MDE. O percentual mínimo apurado pelo TCM teria sido de 19,67%, bem inferior aos 30% alegados pela prefeitura.

Muito provavelmente com o objetivo de contabilizar como MDE despesas não aceitas como tais pela CF de 1988 e pela LDB, a prefeitura procurou e conseguiu modificar a LO, por meio da Emenda n.º 24 (SÃO PAULO. Câmara Municipal. 2001a), em 26/12/01 (um dia depois do Natal!), aprovando (no mesmo dia!) a Lei n.º 13.245 (SÃO PAULO. Câmara Municipal. 2001b), regulamentando alterações introduzidas pela emenda. Uma das mudanças previu o aumento do percentual mínimo de 30% para 31%, provavelmente com o objetivo de neutralizar oposição ou crítica à criação de despesas que não poderiam ser legalmente consideradas de MDE, o que foi feito mediante um conceito muito particular de ‘educação inclusiva’, que compreenderia as “pré-condições de aprendizagem e acesso aos serviços educacionais, a reinserção no processo de ensino de crianças e jovens em risco social, o analfabetismo digital, a educação profissionalizante, e a provisão de condições para que o processo educativo utilize meios de difusão, educação e comunicação”, a ser financiada com “recursos que excedam ao mínimo estabelecido no artigo 212, 4º da CF” [...] (SÃO PAULO. Câmara Municipal. 2001a).

Há vários equívocos nestas alterações. Um é o conceito de “educação inclusiva”, que não é propriamente educacional, mas sim de assistência social na escola, que passou a ser confundido com MDE e, portanto, pago com o percentual mínimo dos impostos. Outro é supor que o § 4º do Art. 212 da CF estabelece um mínimo de recursos para a educação, quando é o *caput* do Artigo 212 que faz isso. O que o § 4º faz é apenas estipular que os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde, previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários, ou seja, com recursos fora do percentual mínimo dos impostos vinculados à MDE (31%, no caso da LO). A expectativa da prefeitura, ao criar o nebuloso conceito de “educação inclusiva” e confundi-lo com MDE, era de poder destinar ao seu financiamento a diferença de 6% entre o mínimo de 25% e o novo percentual de 31%, de modo a poder cumprir a exigência de aplicação do percentual mínimo. A confusão e ilegalidade avançaram na Lei n.º 13.245, que contém uma interpretação muito particular e equivocada dos artigos 70 e 71 da LDB ao classificar as despesas com inativos e alimentação escolar como MDE e, portanto, pagáveis com o percentual mínimo. Ora, a merenda escolar, embora obrigação do Poder Público, não pode ser paga com o percentual mínimo, sendo financiada com contribuições sociais, como o salário-educação. Já os inativos, por razões óbvias, não contribuem para manter e desenvolver o ensino.

Tais equívocos foram aceitos pelo TCM, pelo menos com base no seu *Manual do Ensino* editado em 2002 (SÃO PAULO. TCM. 2002) e também no relatório sobre as contas de 2005 (SÃO PAULO. TCM. 2006). Assim, o TCM passou a trabalhar com dois percentuais: um, de no mínimo 25% dos impostos para todas as despesas de MDE não enquadradas como ‘educação inclusiva’, e outro, de no mínimo 31% para elas e as de ‘educação inclusiva’. Este relatório de 2005 detalha alguns aspectos importantes, porém deixa outros sem esclarecimento. Um ponto positivo é que são especificados os valores empenhados e pagos dos recursos adicionais (ao mínimo), como o salário-educação e os da merenda escolar. Entretanto, o relatório não esclarece se as despesas pagas com tais recursos foram contabilizadas dentro dos 25% ou dos 31% dos impostos, o que seria um equívoco, pois não são impostos e, portanto, devem ser acrescidos ao mínimo. Aparentemente, este equívoco foi cometido pela prefeitura e aceito pelo TCM provavelmente na suposição (errada) de que tais recursos são apenas adicionais aos 25% e não aos 31%. Ora, estes percentuais incidem sobre impostos próprios ou provenientes de transferências constitucionais, não sobre tais recursos extras.

Outro ponto importante é que o TCM (SÃO PAULO. TCM. 2006) verifica se os restos a pagar de um exercício, ou seja, valores empenhados mas não cancelados no exercício, são pagos ou cancelados em exercícios seguintes. O relatório constatou que a prefeitura cancelou em 2005 restos a pagar de 2004 e deduziu o montante dos cancelamentos dos valores empenhados em 2004. A importância desta verificação está no fato de que no final de 2005 haveria ainda, segundo o relatório (p. 182), R\$ 162 milhões de restos a pagar de 2004 relativos à educação.

Um ponto fraco do relatório é que as despesas não são detalhadas e, portanto, fica impossível saber se elas podem ser classificadas como MDE. Por exemplo, a p. 177 (SÃO PAULO. TCM. 2006) informa que ‘Outras atividades’ consumiram o valor nada irrisório de R\$ 198 milhões, porém não informa que atividades são essas. Outro item de difícil compreensão é ‘Defesa do interesse público no Proc. Judic.’, no qual foram gastos R\$ 26 milhões.

29.2 O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

A seguir analiso alguns dos procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE). O seu *Manual de Fiscalização em Municípios* (SÃO PAULO. TCE. 1997), corretamente inclui a dívida ativa de impostos e contabiliza como acréscimos ao mínimo os rendimentos financeiros dos impostos vinculados à MDE (o que é raro em TCs), os convênios educacionais e as operações de crédito para o ensino (outra atenção rara em TCs). Contabiliza ainda como acréscimos os auxílios que as prefeituras recebem do governo estadual para transporte de alunos do ensino fundamental e creches. Entre os vários pontos positivos do manual incluem-se (1) a atenção para o possível aumento significativo de gastos no final do ano (na comparação com a média do ano), (2) a distinção entre empenhos processados (liquidados) e não processados, inscritos na rubrica de restos a pagar, e (3) a verificação da aplicação trimestral dos valores devidos.

Outro manual do TCE (SÃO PAULO. TCE, 1998) contém orientações minuciosas e esclarecedoras em suas 50 páginas, além de trazer como anexos a Instrução 1, de dezembro de 1997 (com normas a serem observadas por Estados e Municípios no cumprimento do art. 212 da CF e das regras introduzidas pela EC n.º 14 e pelas Leis n.º 9.394 e 9.424), e o voto do relator. Reafirma as orientações do manual de 1997 de que as receitas do ensino resultam da soma de (a) 25% dos impostos próprios e transferidos (b) 100% dos recebimentos do FUNDEF, (c) 100% dos auxílios/subvenções (convênios da educação), (d) 100% dos empréstimos/financiamentos para a educação, (e) 100% dos rendimentos financeiros do FUNDEF e dos demais recursos educacionais, menos a contribuição do governo para o FUNDEF. Requer a transferência dos recursos educacionais para a Secretaria de Educação e a aplicação trimestral dos valores devidos, sendo que os não aplicados no último trimestre deverão ser depositados numa conta vinculada, denominada “MDE/diferença não aplicada”, e compensados no primeiro trimestre do ano seguinte. No caso de empenhos computados como aplicados em MDE porém cancelados no ano seguinte (Item 29 do Manual Básico, “Cancelamento de restos a pagar”), apenas informa que a “auditoria dispensará especial atenção aos restos a pagar da educação” e que o “Tribunal dispõe de meios para detectar e penalizar, ainda que *a posteriori*, essa inconstitucional manipulação”. O roteiro de auditoria verificaria tal manipulação exigindo a relação de restos a pagar cancelados no exercício e, no caso de cancelamento ou não-liquidação de empenhos, os valores cancelados ou não-liquidados seriam desconsiderados (SÃO PAULO. TCE, 1998, p. 27 e 33).

O detalhamento e precisão de muitas das explicações do Manual, no entanto, não se refletem na tabela, contida no mesmo Manual e reproduzida a seguir, que deveria ser preenchida e encaminhada todo trimestre pelas prefeituras ao TCE.

Por exemplo, os componentes da base de cálculo do percentual mínimo não estão claros, pois a tabela não os separa daqueles que constituem receita integral (os vários itens da receita patrimonial, os convênios, equivocadamente denominados de subvenções da educação, assim como o ganho com o FUNDEF) e que, portanto, não entram na base de cálculo. Além disso, a denominação ‘transferências do FUNDEF’ não especifica se são as brutas (calculadas de acordo com o número de matrículas municipais no ensino fundamental) ou as líquidas (quando o retorno do FUNDEF é maior do que a contribuição), podendo gerar, pois, cálculos equivocados. A coluna da receita deixou de incluir também as operações de crédito vinculadas ao ensino, que seriam necessárias uma vez que a coluna da despesa manda contabilizar a amortização de tais empréstimos (principal + juros). Equivocou-se também ao se referir a multas e juros dos tributos, quando o certo é “impostos”, conceito menos abrangente do que “tributos”.

Pelo lado da despesa, a tabela deveria explicitar que as despesas com ensino médio e ensino superior devem ser financiadas com recursos fora do percentual de 25%, conforme determina o Art. 11 da LDB, que, na verdade, é mais rigoroso,

pois estipula que tais despesas só seriam admissíveis se os níveis de ensino de atuação prioritária (educação infantil e ensino fundamental) dos municípios já tivessem sido atendidos. Também a inclusão de ‘subvenções sociais’, na falta de explicitação do seu significado, soa estranha, pois o art. 71 da LDB define que “subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural” não será considerado MDE.

Tabela contida no *Manual Básico - Aplicação no Ensino - As novas regras*, do TCE de São Paulo

Prefeitura do Município de

Demonstrativo dos recursos aplicados no ensino

Exercício XXº trimestre

RECEITA		T ri m e s	A n o	DESPESA		Empenh		Paga	
						T	A	T	A
1100.00.0	RECEITA TRIBUTÁRIA			08	EDUCAÇÃO E CULTURA				
1112.02.0	IP TU			08.41	Educação de crianças de 0 a 6 anos				
1112.08.0	ITBI			08.41.	Creche				
1113.05.0	ISS			08.41.	Educação Pré-Escolar				
1700.00.0	TRANSFERÊNCIAS				- salários e encargos dos servidores				
1721.00.0	TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO				- material de consumo				
1721.01.0	FPM - Próprio - 85%				- treinamento e capacitação				
1721.01.0	FPM - FUNDEF - 15%				- transporte escolar				
1721.01.0	IRRF				- subvenções sociais				
1721.01.0	ITR				- inativos				
1721.09.x	Subvenções da educação				- PASEP				
1722.00.0	TRANSFERÊNCIAS DOS				- equipamentos e material				
1722.01.0	ICMS - Próprio - 85%				- obras				
1722.01.0	ICMS - FUNDEF - 15%			08.42	Ensino fundamental				
1722.01.0	IPVA			08.42.	Contribuição ao FUNDEF				
1722.09.0	IPI/Exp. - Próprio – 85%			08.42.	Erradicação do analfabetismo				
1722.09.0	IPI/Exp. - FUNDEF – 15%			08.42.	Ensino regular				
1722.09.0	TRANSFERÊNCIAS DO			08.42.	Cursos de suplência				
1722.09.x	Subvenções da educação			08.42.	Bolsas de estudo				
1722.09.0	Lei Kandir - Próprio – 85%			08.42.	Transporte escolar				
1722.09.0	Lei Kandir - FUNDEF – 15%			08.42.	Educação Compensatória				
1900.00.0	OUTRAS RECEITAS			08.42.	Educação Precoce				
1911.00.0 0.01	Multas e juros de mora dos tributos				- salários e encargos dos professores do 1º grau				
1930.00.0 0.00	RECEITA DA DÍVIDA ATIVA				- salários e encargos dos especialistas do 1º grau				
1931.01.0 0.00	Dos impostos				- salários e encargos dos servidores do ensino fundamental				
1300.00.0	RECEITA PATRIMONIAL				- material de consumo				
1300.09.0 0.00	OUTRAS RECEITAS PATRIMONIAIS				- treinamento e capacitação				
1300.09.0	Rec. Op. Financ. MEC-FNDE				- bolsas de estudos				
1300.09.0	Rec. Op. Financ. FUNDEF e				-subvenções sociais				
1300.09.1	Rec. Op. Financ. – FNDE - Capac.				- inativos				
1300.09.2	Rec. Op. Financ. SEE/PAC -				- PASEP				
					- equipamentos e material				
					- obras				
					- empréstimos (principal + juros)				
				08.43	Ensino médio				
				08.44	Ensino superior				
TOTAL DAS RECEITAS				TOTAL DAS DESPESAS COM MDE					

Outro equívoco é a inclusão dos inativos. O item 27 do Manual Básico (SÃO PAULO. TCE, 1998, p. 28) permite tal inclusão "desde que haja autorização para tal despesa na lei orçamentária anual", tendo a decisão do TCE se pautado "na necessidade de permitir que Estado e municípios adaptem-se às autorizações de suas peças orçamentárias" e também no fato de o Conselho Estadual de Educação ter permitido (Deliberação n.º 6/96) a "inserção dos inativos até 2005, com uma redução anual de 10%." Essa redução, no entanto, não vem sendo exigida pelo TCE na apreciação das contas do governo estadual, limitando-se ele apenas a fazer, nos relatórios das contas de 1995, 1996 e 1997, exercícios hipotéticos de exclusão total (com base na Deliberação n.º 11/95 do Conselho Estadual de Educação) e percentual (com base na Deliberação n.º 6/96) dos inativos. Se o TCE parece se basear em autorização na lei orçamentária anual, seria o caso de se perguntar se ele aceitaria qualquer tipo de autorização na lei orçamentária, mesmo que ilegal ou inconstitucional. Por exemplo, se o governo incluir no percentual mínimo a construção de estádios ou quadras esportivas, o TCE aceitará tal ilegalidade? A se basear no voto do relator Edgar Rodrigues sobre a instrução No. 1/97, essa ilegalidade e qualquer outra seria possível, porque, na visão do relator, "Não se reclama das Cortes de Contas (...) a pré-definição do que possa ou não possa se conter nas leis do orçamento ..." (p. 41 do *Manual Básico*). Não será isso uma mera alegação para o TCE livrar-se de sua responsabilidade interpretativa de modo a acomodar os interesses do Executivo, que, sobretudo no caso do governo estadual, com a exclusão dos gastos com inativos em MDE, não cumpriria a exigência legal de aplicação do percentual mínimo de 30%, conforme estima o parecer de 5 de junho de 1997 da Assessoria Técnico-Jurídica do TCE sobre a representação formulada pelo deputado estadual Cesar Callegari relativa à não-aplicação do percentual mínimo pelo governo estadual em 1996 (CALLEGARI, 1997). O parecer, que concorda com uma das denúncias do deputado de que os inativos não devem ser pagos com os 30% previstos na Constituição Estadual para a MDE, por ser esta uma questão previdenciária, estima que "se subtrairmos os recursos destinados ao pagamento dos inativos, o dispositivo constitucional restará desobedecido" (CALLEGARI, 1997, p. 149). Para se ter uma idéia da magnitude dos gastos com inativos (os da Secretaria de Educação e das universidades), eles alcançaram R\$ 1,957 bilhão em 1998.

Aliás, o estudo e a denúncia feitas pelo deputado Callegari em 1997 revelam as diversas interpretações adotadas pelos órgãos internos do TCE sobre o cálculo da receita e dos gastos em MDE, assim como as omissões inaceitáveis na apreciação das contas da educação por parte do TCE. Segundo Callegari, o governo estadual teria cometido as seguintes irregularidades: (1) não inclusão dos impostos atrasados, suas multas, juros, correção monetária e das transferências federais do FPE (Fundo de Participação dos Estados), IRRF (imposto de renda dos servidores estaduais retido na fonte), IPI-exportação, IOCC e compensação financeira pela desoneração do ICMS das exportações (LC n.º 87/96) na base de cálculo; (2) inclusão indevida dos recursos do salário-educação e de convênios na base de cálculo, quando deveriam ser computados como acréscimos integrais ao montante correspondente ao percentual mínimo; (3) não inclusão, nos recursos vinculados integralmente ao ensino, de receitas resultantes de aplicações financeiras de disponibilidades do Fundesp (Fundo de Desenvolvimento da Educação em São Paulo) e de receitas outras do Fundesp; (4) a classificação dos inativos em MDE.

Tais irregularidades, aparentemente praticadas também em anos anteriores, indicam a falta de rigor por parte do TCE, cujo conselheiro Antonio Roque Citadini, diante das denúncias, solicitou apreciação de quatro instâncias distintas no TCE: o Grupo de Acompanhamento Técnico (GAT), a Assessoria Técnico-Jurídica (ATJ), a Secretaria-Diretoria Geral (SDG), e a Procuradoria da Fazenda do Estado (PFE). Enquanto a ATJ, em parecer de 5/6/97, julgou totalmente procedentes as denúncias, as outras instâncias consideraram-nas apenas parcialmente corretas, se bem que com avaliações nem sempre idênticas sobre o que consideravam ou não procedente. O GAT concordou totalmente com a denúncia (2) e não parece ter posição clara com relação a uma parte da denúncia (1), pois se, num momento, considera como base para apuração do percentual aplicado no ensino as "parcelas correspondentes a multas e juros sobre ICMS, IPVA, IR, ICMS em atraso e outros" (CALLEGARI, 1997, p. 136), noutra considera que a inclusão de juros e multas de impostos não tem base legal (p. 138). Rejeita sem uma fundamentação clara as denúncias (3) e (4). Segundo o GAT, as aplicações financeiras decorrentes dos recursos dos convênios FUNDESP e FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação) não deveriam ser computadas como acréscimos ao mínimo porque seriam objeto de prestação de contas aos respectivos órgãos concessionários e não se enquadrariam nas disposições do art. 212 da CF e do

art. 255 da Constituição Estadual. A SDG opinou pela procedência parcial da representação no tocante à indevida inclusão dos inativos no cômputo do percentual de despesas realizadas; na incorreta inclusão do salário-educação na base de cálculo; na incorreta exclusão das transferências de impostos compartilhados e na indevida exclusão da correção monetária dos impostos da base de cálculo. A PFE, por fim, considera correta a contabilização dos impostos transferidos pela União ao Estado e os impostos atrasados, sua correção monetária e juros na base de cálculo, porém não a multa dos impostos atrasados e as aplicações financeiras de disponibilidades do Fundesp e de outras receitas. Em síntese, tudo isso revela a pouca clareza e coerência dos critérios adotados pelo TCE no cálculo da receita e despesa vinculada à MDE, pelo menos antes da edição da Instrução n.º 1/97, que estranhamente só se refere aos municípios e não menciona o Estado. Exemplos de equívocos do TCE são os seus relatórios sobre as contas do governo estadual de 1990 a 1996, que aceitaram a inclusão do salário-educação e dos convênios na base de cálculo. A consequência concreta é que a educação estadual deixou de receber bilhões de reais (em valores atualizados) dos recursos legalmente devidos em MDE, tendo em vista que só a receita estadual com salário-educação foi de R\$ 640 milhões em 1998.

A Instrução n.º 1 e principalmente o *Manual Básico*, embora tenham representado um avanço sobretudo em relação aos procedimentos que adotava até 1997, ainda continuaram a apresentar problemas. Uma contradição é a posição do TCE com relação à exigência da LDB de que o montante correspondente ao percentual mínimo não aplicado num trimestre seja corrigido e aplicado no seguinte. Embora a Instrução n.º 1/97 não faça nenhuma referência a isso e o Ofício DE n.º 5227/99 a mim encaminhado informe que o TCE trabalha com o princípio da anualidade, o que significa que o percentual mínimo deve ser verificado ao fim de um ano, o item 18 do manual esclarece que, se a prefeitura aplicou 23% da receita de impostos em MDE no primeiro trimestre (2% a menos do legal, se a Lei Orgânica fixar o percentual mínimo de 25%), deve, no segundo, aplicar 27%, de modo a compensar o que não foi aplicado no primeiro. Este mesmo ofício reconhece que essa correção era prevista desde a Lei n.º 7.348, porém nunca foi implementada por falta de definição do índice de atualização. Ora, se os governos atualizavam os impostos devidos com base nas unidades fiscais (federais, estaduais ou municipais), por que não o montante devido em MDE? Se os órgãos públicos fossem depender de regulamentação explícita e miúda de todas as disposições legais, ficariam reduzidos quase sempre à inação. O curioso é que, no caso dos inativos, não há nenhuma definição explícita sobre a sua inclusão em MDE e, no entanto, o TCE a aceitou, mesmo depois da LDB, cujo espírito é o de exclusão dos inativos. Por isso, quando o TCE alega a não-regulamentação explícita de um ponto para a sua inação, parece estar mais preocupado em atender a interesse do Executivo, cujas contas muito provavelmente seriam reprovadas se o montante devido em MDE fosse corrigido monetariamente, conforme previa a Lei n.º 7.348 e, mais recentemente, a LDB.

Contraditória também é a interpretação do TCE sobre a destinação dos 60% do FUNDEF. Ora os beneficiáveis são os profissionais do magistério (item 20 do Manual), ora são os professores (ver a Instrução n.º 1 e a exposição de representante do TCESP intitulada “O exame das contas municipais - aspectos da fiscalização exercida pelos tribunais de contas junto aos municípios”, apresentada no I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização e publicada na *Revista do TCESP* No. 88). É verdade que tal equívoco tem origem na própria legislação, de iniciativa federal, pois, enquanto a EC n.º 14 definia os professores como os beneficiáveis pelos 60%, a Lei n.º 9.424 ampliava os beneficiáveis de modo a incluir todos os profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental.

Para a análise das contas do período posterior à Lei Federal n.º 7.348 (de julho de 1985) e anterior à IN n.º 1/97, de dezembro de 1997, o TCE editou a Instrução n.º 4, em 9/10/85, com base na Lei n.º 7.348, e as Instruções n.º 2, de 26/7/89, e n.º 10, em 30/8/89. É curioso que todas essas normas só se refiram aos municípios, e nunca ao Estado, como se o TCE não tivesse também a responsabilidade de verificar as contas estaduais.

A Instrução n.º 4/85 reproduz a Lei n.º 7.348, mas acrescenta disposições não previstas na referida Lei, como as do art. 8º, § 2º, que classifica como despesas no então 1º grau a merenda escolar, a segurança nas escolas, a assistência médico-odontológica nas escolas. A redação deste parágrafo permite a interpretação de que os recursos do percentual mínimo podem ser utilizados em tais gastos, o que não está explícito na Lei n.º 7.348. Pelo menos duas exigências da Instrução n.º 4/85 (estas repetidas da Lei n.º 7.348) nunca foram cumpridas pela imensa maioria das prefeituras paulistas. Uma diz respeito à aplicação

preferencial dos recursos das prefeituras na escolarização obrigatória (1º grau). Ora, é sabido que a imensa maioria das redes municipais do antigo 1º grau (atual ensino fundamental) em São Paulo até a implantação do FUNDEF, em 1998, eram das menores do Brasil em termos percentuais (na comparação com a rede estadual), donde se pode inferir que as prefeituras (pelo menos a imensa maioria) não aplicaram prioritariamente no 1º grau.

Aparentemente procurando se adequar às modificações trazidas pela Constituição Federal, em 1988, o TCE baixou em 1989 duas instruções, que continuaram tomando como referência a Lei n.º 7.348. A exemplo da IN n.º 4/85, a IN n.º 2/89 reproduz o teor da Lei n.º 7.348 mas tomou a liberdade de acrescentar atividades em que as prefeituras poderiam gastar os recursos da educação, como as “universitárias de pesquisa e extensão” ou “bens e serviços [...] de natureza cultural e desportiva”, não previstas na Lei n.º 7.348. Ora, a CF determinou que a atuação prioritária das prefeituras era no ensino fundamental e na pré-escola. Corretamente, a IN n.º 2/89 excluiu das despesas de MDE as da merenda e assistência à saúde do educando, com base no § 4º do art. 212 da CF. No entanto, pouco mais de um mês depois, em 30 de agosto de 1989, o TCE baixou nova instrução, de n.º 10, classificando tais despesas como financiáveis pelo percentual mínimo. Coincidentemente, o TCE de Minas fez o mesmo, dois anos depois, em 1991, com as Instruções n.º 2 e 4.

Em meados de 2000, tomei conhecimento da documentação relativa à Comissão Parlamentar de Inquérito na Assembléia Legislativa de São Paulo instalada em novembro de 1999 para averiguar a aplicação da verba da educação entre 1990 e 1998, tendo em vista algumas irregularidades já denunciadas anteriormente (CALLEGARI. 1997) e outras novas. O documento *Voto em Separado*, dos deputados Cesar Callegari, Mariângela Duarte e Wadith Helú, de junho de 2000, apontava as seguintes irregularidades nos balanços e orçamentos do governo estadual:

- 1 - exclusão dos recursos de impostos transferidos pela União (FPE, IRRF, IPI/Exportação) da base de cálculo da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público (mandamento constitucional), nos Balanços dos exercícios de 1.995 e 1.996;
- 2 - exclusão dos impostos atrasados (arrecadados no exercício) da base de cálculo da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público (mandamento constitucional), nos Balanços dos exercícios de 1.995, 1.996 e 1.997;
- 3 - exclusão dos acessórios de impostos (na forma de multas, juros e correção monetária arrecadados no exercício) da base de cálculo da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público (mandamento constitucional), nos Balanços dos exercícios de 1.995, 1.996 e 1.997;
- 4 - exclusão da compensação financeira da Lei Complementar n.º 87/96 (pela perda de receita decorrente da desoneração do ICMS em operações de exportação e outras) da base de cálculo da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público (mandamento constitucional decorrente e mandamento expresso da Lei n.º 9.424/96), nos Balanços de 1.996 e 1.997;
- 5 - exclusão de recursos provenientes de operações de crédito (específicas para o ensino) dos demonstrativos da aplicação de recursos em Educação, nos Balanços de 1.995, 1.996, 1.997 e 1.998;
- 6 - exclusão da receita correspondente ao produto de aplicações de disponibilidades do FUNDESP, no mercado financeiro, do demonstrativo da aplicação de recursos em Educação, nos Balanços de 1.995, 1.996 e 1.997;
- 7 - exclusão dos recursos próprios da administração indireta (em especial, as Universidades e “Paula Souza”) do demonstrativo da aplicação de recursos em Educação, nos Balanços de 1.995 e 1.997;
- 8 - exclusão de receita resultante da anulação de despesas computadas à conta de “Restos a Pagar” do demonstrativo da aplicação de recursos em Educação, nos Balanços dos exercícios de 1.995, 1.996, 1.997 e 1.998;
- 9 - receitas do Salário-Educação registradas a menor, em relação aos valores efetivamente realizados (recebidos), nos Balanços de 1.995, 1.996 e 1.997 e no demonstrativo da aplicação de recursos em Educação desses mesmos exercícios;
- 10- despesas com ensino público pagas com recursos do Salário-Educação e registradas como se tivessem sido pagas com recursos da fonte Tesouro (impostos próprios e de transferências) e como tal indevidamente incluídas na base de

cálculo da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público (mandamento constitucional), nos Balanços de 1.995, 1.996, 1.997 e 1.998;

11- recursos do FUNDESP (Fundo de Desenvolvimento da Educação de São Paulo, constituído, basicamente, com receitas do Salário-Educação) mantidos aplicados no mercado financeiro em valores médios anuais superiores a R\$ 300 milhões, a partir de meados de 1.995 e até meados de 1.998, configurando desvio de finalidade;

12- inclusão indevida, nos Balanços de 1.995, 1.996 e 1.997, de despesas com assistência médica e restaurantes universitários, nos cálculos demonstrativos da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público;

13- inclusão indevida, no Balanço de 1.998, das despesas da Secretaria da Cultura e da Secretaria de Esportes e Turismo (administração direta) e das Fundações “Padre Anchieta” (Rádio e TV Cultura), Memorial da América Latina e Parque Zoológico (administração indireta) nos cálculos demonstrativos da destinação mínima obrigatória de 30% para o ensino público;

14- demonstração da aplicação de recursos na Educação, com base em sistemática de cálculo equivocada, que mistura recursos de vinculação parcial (percentual das vinculações constitucionais), com recursos de vinculação integral (provenientes de fontes adicionais como as denomina a Constituição Federal), expressando um resultado percentual médio distorcido e enganoso (nos Balanços de 1.995 e 1.996 e nos Orçamentos de 1.995 a 2.000).

Tudo isso teria resultado em perdas de R\$ 5,2 bilhões para a educação (com base nos balanços de 1995 a 1998) mais R\$ 1,7 bilhão em 1999 (com base no orçamento). Na verdade, como os cálculos do deputado Cesar Callegari não abrangeram os rendimentos financeiros obtidos com a parcela dos impostos vinculados à MDE (30%), o montante não aplicado terá sido bem maior. Em 1998, por exemplo, o relatório do TC registra uma receita patrimonial em torno de R\$ 1 bilhão, auferido predominantemente (o relatório não especifica a composição da receita patrimonial) com os impostos. Se o TC seguisse as orientações contidas no seu *Manual Básico*, teria que contabilizar 30% desses rendimentos financeiros, que poderiam significar até R\$ 300 milhões devidos porém não aplicados em educação em 1998. Em vista disso, os percentuais calculados por Cesar Callegari para o estudo que subsidiou a CPI da Educação seriam reduzidos ainda mais. Segundo ele, enquanto os percentuais estimados pelo governo teriam sido de 34,34%, 35,37%, 31,01%, 30,99% e 34,30 respectivamente em 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, os seus teriam sido de 29,47%, 28,85%, 27,86%, 29,32% e 29,04% (com inclusão de inativos) e de 24,33%, 23,01%, 22,88%, 19,86%, 23,10% (com exclusão de inativos). Vale lembrar que os percentuais de 1995 a 1998 foram calculados com base nos balanços, enquanto o de 1999 refere-se ao orçamento.

As respostas do TCE aos pedidos de esclarecimentos pela CPI mostraram a insuficiência da Instrução 1/97, assim como do *Manual Básico*. Por exemplo, o TCE aceitou como MDE as despesas relacionadas com Cultura e Turismo (num total de R\$ 68 milhões, realizadas pela Fundação Padre Anchieta, Memorial da América Latina, Fundação Jardim Zoológico) que estariam

em conformidade com o teor da Deliberação 10/97 do Conselho Estadual da Educação, a qual, por sua vez, guarda consonância com o artigo 34 da Lei de Diretrizes e Bases, donde se infere o mister de que a jornada de trabalho no ensino fundamental não se restrinja, exclusivamente, às atividades tradicionais de sala de aula, estendendo-se, também, àquelas voltadas à complementação pedagógica e ao desenvolvimento integral dos alunos (SÃO PAULO. Assembléia Legislativa, CPI da Educação, 1999).

Em outras palavras, tudo que fora da sala de aula ou do âmbito escolar contribua para o processo pedagógico pode, na interpretação do TCE, ser financiado com os recursos do percentual mínimo, o que significa descartar o conceito de MDE. No entanto, em anos anteriores, o TCE não considerava tais despesas como educacionais, conforme mostram os seus relatórios das contas estaduais de 1990 a 1997.

Por último, vale ressaltar as diferenças de avaliação não só entre os órgãos do TCE, já apontadas antes, como também entre os próprios conselheiros do TCE. Por exemplo, na apreciação das contas estaduais de 1995, o conselheiro Eduardo Bittencourt Carvalho discordou do parecer do TCE através de uma declaração de voto comentando várias irregularidades das

contas, uma delas a aplicação abaixo do mínimo constitucional de 30%, que teria sido de 26,67% (CARVALHO. 1996, p. 46). Críticas mais detalhadas constam da declaração de voto do conselheiro Antonio Citadini (CITADINI, 2000) sobre as contas de 99, que, na parte referente à educação, não teriam cumprido as seguintes recomendações do parecer prévio sobre as contas do ano anterior (1998): (1) não-contabilização individual do FUNDEF, convênios, salário-educação e demais recursos da educação; (2) não-abertura de conta bancária para os depósitos dos recursos listados em (1); (3) inexistência de programação específica para o FUNDEF no orçamento para 2000; (4) não-contabilização das “receitas advindas das aplicações financeiras dos recursos vinculados” (CITADINI. 2000, p. 15). Apenas uma das recomendações, relativa à publicação trimestral das receitas e gastos em MDE, teria sido cumprida, segundo informa o conselheiro Renato Costa, autor do parecer prévio. A propósito, tal exigência, baseada no art. 256 da Constituição Estadual, não teria sido cumprida em anos anteriores, como revela o parecer do TC sobre as contas estaduais de 1995 (SÃO PAULO. TCE, 1996, p. 21). Além dessas irregularidades, o conselheiro Antonio Citadini (CITADINI. 2000, p. 15) denuncia a não-aplicação do percentual mínimo de 60% dos 25% (= 15%) no ensino fundamental e confessa não se sentir esclarecido sobre as imensas discrepâncias entre os valores lançados no balanço e os informados pelo FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Enquanto o balanço de 1999 indicaria valores de R\$ 1.082.677.133,42, R\$ 18.201.718,18 e R\$ 30.652.100,00 para salário-educação, programa de alimentação escolar e programa dinheiro direto na escola, respectivamente, o FNDE apontaria R\$ 544.302.238,00, R\$ 155.236.456,00 e R\$ 40.145.000,00. Por último, o conselheiro registra a dificuldade de cálculo do índice aplicado em virtude da inexistência de informações sobre quase R\$ 81 milhões de empenhos inscritos em restos a pagar porém cancelados. “Como quase 81 milhões de reais foram cancelados e dado estar o índice aceito como aplicado praticamente nos 30% exigidos pela Constituição Estadual, se nos cancelamentos referidos estiverem valores relativos à educação, corre-se o risco de prejudicar a aplicação mínima exigida.” (CITADINI. 2000, p. 15-16).

29.3 Conclusão

Este breve estudo dos procedimentos adotados pelos TCs do Estado e do Município de São Paulo permite uma série de conclusões. Uma é que eles não obedecem necessariamente às disposições contidas na legislação federal (Lei n.º 7.348, Constituição Federal, LDB e Lei do FUNDEF), adotando suas próprias interpretações (muitas casuísticas), mesmo que sem fundamento na legislação federal. Outra é que o avanço representado pela vinculação constitucional de recursos para a MDE pode estar sendo grandemente minado pelos artificios adotados pelas Secretarias de Fazenda e aceitos com a conivência dos TCs. Conforme mostrou Callegari em seu estudo sobre os gastos em MDE de 1995 a 1999, que motivou a instalação de uma Comissão Parlamentar de Inquérito na Assembléia Legislativa de São Paulo, cerca de R\$ 6,7 bilhões legalmente devidos teriam deixado de ser aplicados em MDE mediante o uso de tais artificios. Outra é que o avanço da democracia a serviço das maiorias no Brasil depende não apenas da aprovação de leis progressistas, mas também e sobretudo da fiscalização do seu cumprimento e, especialmente, do controle sobre as diversas instâncias da burocracia encarregadas do seu cumprimento.

Referências bibliográficas específicas

- CALLEGARI, Cesar. *As Verbas da Educação*. A luta contra a sonegação de recursos do ensino público no Estado de São Paulo. São Paulo: Editora Entrelinhas, 1997.
- CARVALHO, E. B. Declaração de voto vencido. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n.º 82, mai. a nov. 1996.
- CITADINI, A. R. Declaração de voto. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n.º 96, abr. a jun. 2000.
- SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. *CPI da Educação*. Uma ampla exposição de motivos. 17 de novembro de 1999.
- SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. *CPI da Educação*. Voto em separado dos deputados Cesar Callegari, Mariângela Duarte, Wadith Hedú. Junho de 2000.

SÃO PAULO. Câmara Municipal. *Emenda n.º 24*, de 26 de dezembro de 2001. Introduz alterações e acrescenta dispositivos à Lei Orgânica do Município de São Paulo. São Paulo, 2001a. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br> Acesso em: maio de 2006.

SÃO PAULO. Câmara Municipal. *Lei n.º 13.245*, de 26 de dezembro de 2001. Define as despesas que poderão ser consideradas no cômputo do percentual das receitas destinadas à educação, nos termos dos artigos 200, 203 e 208 da Lei Orgânica do Município de São Paulo. São Paulo, 2001b. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br> Acesso em: maio de 2006.

SÃO PAULO. TCE. *Instrução n.º 10/89*, de 30/8/89. Altera a Instrução No. 2/89. 1989b.

SÃO PAULO. TCE. *Instrução n.º 2/89*, de 26/7/89. Estabelece normas a serem observadas na aplicação de 25% da receita em MDE. São Paulo, 1989a.

SÃO PAULO. TCE. *Instrução n.º 4/85*, de 9/10/85. Estabelece normas a serem observadas pelos Municípios no cumprimento do disposto no § 4º do art. 176 da Constituição Federal e na Lei Federal No. 7.348. São Paulo, 1985.

SÃO PAULO. TCE. *Manual básico – Aplicação no ensino - as novas regras*. São Paulo, s.d. (1998 ou 1999). Inclui a Instrução No. 1, de 10/12/97, e o voto do relator Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues.

SÃO PAULO. TCE. *Manual de Fiscalização em Municípios*. São Paulo, 1997.

SÃO PAULO. TCE. Ofício DE n.º 5.227, de 9/11/99.

SÃO PAULO. TCE. Páginas dos relatórios sobre as contas do governo estadual de 1990 a 1997 (parte ensino). São Paulo.

SÃO PAULO. TCE. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, n.º 88 (I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização), 1998b.

SÃO PAULO. TCM. *Aplicação no ensino - Regras gerais*. São Paulo; TCM, 2002.

SÃO PAULO. TCM. Ofício de Francisco Antonio de Amorim, diretor de Divisão Técnica do TCM. 14/6/99.

SÃO PAULO. TCM. Presidência. Ofício n.º 1135, de 26/7/2000, de Walter Abrahão, presidente do TCM. 2000a.

SÃO PAULO. TCM. *Relatório sobre as contas municipais de 2005*. São Paulo, 2006.

SÃO PAULO. TCM. *Voto do relator sobre as contas municipais de 1999*. São Paulo, 2000b. Disponível em: <<http://www.tcm.sp.gov.br>> Acesso em set. 2000.

SÃO PAULO. TCM. *Voto do relator sobre as contas municipais de 2004*. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.tcm.sp.gov.br>> Acesso em set. 2005.

30. O TRIBUNAL DE CONTAS DE SERGIPE

O estudo se baseou nas seguintes resoluções do TC: n.º 163, de 1º/4/93, n.º 164, de 21/10/93, n.º 180, de 12/3/98, n.º 183, de 29/10/98, n.º 190, de 29/12/99, n.º 192, de 10/8/00, n.º 193, de 6/9/00, n.º 209, de 6/12/01, n.º 216, de 3/10/02, n.º 243, de 13/9/07, e nas respostas dadas pelo técnico de controle externo do TCE Marcos Souza Ferreira através da Informação n.º 2000/08287-9, em 4/8/00, Informação n.º 1999/08367-6 e n.º 2000/0979-0, em 8/2/00, Informação n.º 2001/668-8, em 19/3/01. As resoluções n.º 193 e n.º 216 não são comentadas porque não modificaram significativamente as resoluções anteriores. Infelizmente, a página do TC (www.tce.se.gov.br) não continha em dezembro de 2009 nenhum relatório sobre contas do governo estadual ou das prefeituras, o que permitiria uma avaliação concreta dos procedimentos adotados pelo TC na apreciação das contas relativas à educação.

Analisarei as resoluções seguindo a ordem cronológica de sua edição mas também comparando aspectos semelhantes ou divergentes entre elas. Um ponto que chama bastante atenção nelas é que oscilaram bastante no grau de detalhamento e na interpretação da legislação educacional. Por exemplo, as resoluções n.º 163 e n.º 164, ambas de 1993, não definiram as receitas vinculadas à MDE, mas apenas as despesas que poderiam ser classificadas como MDE. Um equívoco de ambas foi considerar a alimentação nas escolas como MDE, infringindo a Constituição Federal (CF), que estipulava que ela seria financiada com contribuições sociais (o salário-educação, por exemplo) e **outros** recursos orçamentários, o que, com base em “outros”, pode ser interpretado como recursos fora dos 25% dos impostos vinculados à MDE. Todas as resoluções posteriores corrigiram este equívoco.

A n.º 163 excluiu, da classificação de MDE, inativos, pensionistas e demais servidores da educação em desvio de função ou em atividades alheias à MDE, porém poucos meses depois o TCE adotou interpretação contrária na n.º 164, com a incompreensível alegação de que “não entendemos como justa a exclusão das despesas com o pessoal inativo da educação Exclui-se também o desvio de função porque este é um fato anormal que deve ensejar a responsabilidade administrativo-funcional do gestor, mas não se impor ao Estado maior dispêndio com MDE”. Estranha alegação do TC para não excluir de MDE os desviados de função. Em 1998, a sua Resolução n.º 180 não mencionava tais gastos com inativos como MDE, porém, no mesmo ano, a Resolução n.º 183 voltava a incluí-los. Já em 29 de dezembro de 1999, através da Resolução n.º 190, o TC adotou uma posição de omissão, não definindo se tais gastos poderiam ou não ser considerados como MDE, omissão repetida nas resoluções posteriores.

Uma definição incomum de MDE consta da n.º 163, que estipula que o transporte de estudantes entre municípios será considerado MDE “quando um deles não comportar o oferecimento de unidades escolares necessárias tanto pela qualidade, quanto pelo nível de escolaridade”, o que é um bom indicador ou da pobreza de algumas prefeituras ou, o que é mais provável, da omissão delas, com a conivência, neste caso, do TC, que também demonstrou sensibilidade com as escolas privadas, ao definir, na n.º 164, que bolsas de estudo no ensino regular (o que significa tanto o público quanto o privado) seriam consideradas MDE, ao passo que sua resolução anterior, a n.º 163, restringia tais bolsas a alunos da rede pública.

As oscilações do TC se manifestam em outros pontos também. Uma distância enorme separa as disposições da Resolução n.º 180, de 12/3/98, e n.º 183, de outubro de 1998, das contidas na n.º 190. Enquanto a n.º 180 e a n.º 183 apresentavam erros crassos, a n.º 190 de modo geral está correta, com anexos tanto para as contas estaduais quanto para as municipais. Não são poucos os equívocos das Resoluções n.º 180 e 183, que supostamente orientaram o governo estadual e prefeituras em 1998 e 1999, respectivamente. Um é não esclarecer a base de cálculo do percentual mínimo nem informar as receitas que não entram neste cálculo, como as de convênios, salário-educação e receitas adicionais com o FUNDEF (ganho, complementação federal e rendimento financeiro). Outros equívocos estão no Anexo II (idêntico nas duas resoluções), que pretende ser um demonstrativo anual das despesas de MDE e é reproduzido a seguir.

Sergipe - TCE - Resolução TC n.º 180/98

(a) Anexo II

Demonstrativo anual das despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme Art. 70 da Lei 9.394 e Art. 212 da Constituição Federal				
Item	Especificação da despesa	(1) FUNDEF 15%	(2) Art. 212 10%	(3) Total
01	Remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e dos demais profissionais da educação			
	Os demais itens reproduzem os incisos do Art. 70 da LDB			

A	Percentual mínimo de aplicação no exercício – 25% do campo B			
---	--	--	--	--

B	Receita total do exercício, resultante de impostos, incluído [sic] transferências, excluídos os recursos de convênios específicos			
---	---	--	--	--

Obs (da resolução): O item 01 (aperfeiçoamento e remuneração) da coluna (1) – FUNDEF deverá ser de no mínimo 60% do total da respectiva coluna. A soma dos demais itens dessa mesma coluna não poderá ultrapassar 40% do total.

O primeiro e mais grave equívoco é presumir que os 15% do FUNDEF significassem os 15% de todos os impostos das prefeituras e do governo estadual, para o cálculo do valor aplicado em MDE. Ora, os 15% de impostos vinculados ao ensino fundamental até 31 de dezembro de 2006 abrangiam, não só os 15% dos que compunham o FUNDEF (ICMS, FPE, FPM, IPI-exportação e compensação financeira da LC n.º 87/96), como também os 15% dos demais impostos (IPTU, ISS, ITBI, ITR e IR arrecadado pelas prefeituras e IPVA, no caso dos municípios, e IPVA, ITCD e IR arrecadado pelo governo estadual, no caso do governo estadual), que estavam fora do FUNDEF.

Outra falha foi confundir a contribuição para o FUNDEF (representada por 15% do ICMS, FPM, IPI-exp. e LC n.º 87/96, no caso dos municípios, e por 15% do ICMS, FPE, IPI-exp. e LC n.º 87/96, no caso do Estado) com a receita com o FUNDEF, calculada com base no número de matrículas no ensino fundamental regular, mais a complementação federal e os rendimentos financeiros com os recursos do FUNDEF. Além disso, o Anexo II não acrescentou o ganho que o governo estadual ou municipal viesse a ter com o FUNDEF, definido pela diferença entre o que contribuiu para o FUNDEF e o que dele recebeu, mais a complementação federal, se houvesse, e o rendimento financeiro. Assim, o montante devido não correspondeu apenas a 25% de impostos, mas a este percentual acrescido do ganho com o FUNDEF, da complementação federal e rendimentos financeiros com o FUNDEF e demais recursos, como o salário-educação e convênios.

Outras falhas podem ser notadas na observação do Anexo II de que no mínimo 60% do FUNDEF se destinavam à "remuneração e aperfeiçoamento do pessoal e dos demais profissionais da educação". Uma foi confundir o inciso I do Art. 70 da LDB (transcrito na resolução) com a disposição sobre remuneração/valorização do magistério prevista na Lei do FUNDEF (n.º 9.424). Outra é que o mínimo de 60% se destinava **apenas** à remuneração dos professores (se nos basearmos na EC 14) ou aos profissionais do magistério (se seguirmos o Art. 7º da Lei n.º 9.424) em exercício no ensino fundamental, tendo pois uma abrangência muito menor do que "pessoal docente e dos demais profissionais da educação", estes últimos compreendendo todos os que trabalham na escola, o que não está previsto na Lei do FUNDEF, que fixou o mínimo de 60% apenas para uma parte dos que trabalham na escola (os professores, segundo a EC n.º 14, ou os profissionais do magistério, de acordo com a Lei n.º 9.424).

O Anexo II também se equivocou porque não explicitou que os recursos do FUNDEF se destinavam ao ensino fundamental público apenas, e não a toda a educação ministrada pelo governo estadual ou municipal. O Anexo II misturou despesas que, segundo o Art. 70 da LDB, podem ser consideradas de MDE (uso amplo) com as despesas que podem ser pagas com recursos do FUNDEF (uso restrito).

Além desses equívocos, as resoluções n.º 180 e 183 (assim como as resoluções posteriores) não previram uma fiscalização da aplicação trimestral dos recursos devidos, o que pressupõe que trabalharam apenas com valores nominais, e não corrigidos monetariamente. É verdade que as resoluções posteriores previram (no texto) a contabilização dos rendimentos financeiros dos recursos vinculados à educação, porém não incluíram uma rubrica para este item nas tabelas de receitas.

Nenhuma das resoluções tampouco pareceu levar em conta a possibilidade de as Leis Orgânicas municipais fixarem um percentual superior a 25%, pois só se referem aos 25%, embora, em resposta à minha indagação, o técnico Marcos Souza Ferreira

(2000a), do TC, tenha dito que o TC se baseava no percentual fixado na Constituição Estadual e Leis Orgânicas, quando superior a 25%.

A Resolução n.º 183, editada poucos meses depois, em 29/10/98, reproduziu os equívocos da n.º 180 e acrescentou um inciso à definição de MDE, não previsto no Art. 70 da LDB, permitindo a inclusão dos inativos docentes.

Mais de um ano depois, em 29/12/99, o TCE deve ter percebido os equívocos de suas resoluções anteriores e editou uma nova, de n.º 190, corrigindo muitos dos erros, ambigüidades e omissões contidos nas Resoluções n.º 180 e 183. A Resolução n.º 190 incluiu corretamente na base de cálculo a dívida ativa de impostos porém não a atualização monetária e os juros e multas incidentes sobre tais impostos atrasados, só incluídos na Resolução n.º 192, de agosto de 2000, e nas posteriores. Além disso, o seu Art. 2º definiu que convênios, salário-educação, receita advinda do FUNDEF e quaisquer recursos suplementares não comporiam os recursos destinados a atingir o percentual mínimo, ou seja, seriam acréscimos integrais ao mínimo. Esta exigência é apenas parcialmente correta, pois somente o ganho (diferença entre contribuição e receita), complementação federal e rendimento financeiro com o FUNDEF, se existentes, são acréscimos integrais ao mínimo. Em outras palavras, se a receita advinda do FUNDEF fosse inferior à contribuição do governo para ele e este não recebesse complementação federal, nem auferisse rendimento financeiro com a receita do FUNDEF, tal receita não deveria ser acrescida ao mínimo. O equívoco da Resolução n.º 190 continuou na n.º 192 e na n.º 209.

A n.º 190, assim como as resoluções n.º 192, n.º 209 e n.º 243 (esta última relativa ao FUNDEB), também fizeram uma exigência pouco comum em TCs (o do Espírito Santo estipulou exigência semelhante), que foi a de obrigar o Estado e os Municípios a abrirem uma conta exclusiva dos recursos da educação resultantes de impostos não integrantes do FUNDEF e nela depositarem tais recursos nos prazos previstos no § 5º do Art. 69 da LDB, assim como contabilizar os rendimentos financeiros obtidos com aplicação de tais recursos. Se cumprida essa exigência, a perda do valor real dos recursos diminuiria. Entretanto, nenhum anexo das resoluções previa tal contabilização.

Um maior controle e transparência é possibilitado pelo artigo 10, que determina a contabilização dos convênios, salário-educação e demais recursos suplementares numa unidade orçamentária específica, denominada de ‘recursos vinculados’. No entanto, essa exigência não se materializou nas tabelas constantes dos anexos I a IV da resolução, permitindo, assim, que os governos simplesmente não declarassem tais receitas e despesas. A propósito, esses anexos são bastante detalhados e precisos, com exceção dos pontos mencionados aqui, e reproduzem o modelo recomendado na *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas do Brasil* (1999). Esta contabilização também constava das Resoluções n.º 192, 209 e 243, que, no entanto, não continham tabelas para o registro destas receitas. A propósito do salário-educação e recursos suplementares, a Resolução n.º 190 (e também a 192, a 209 e a 243) equivocam-se ao defini-los (art. 10 da resolução 190) como destinados à MDE, quando eles financiam ou podem legalmente financiar despesas que não são de MDE, como a alimentação escolar. Em outras palavras, a despesa paga com o salário-educação e recursos suplementares é da função Educação (definida pela Lei Federal n.º 4.320, do orçamento público), mas não necessariamente de MDE (definida nos artigos 70 e 71 da LDB).

A Resolução n.º 190 estipulou também que os municípios deveriam atuar na educação infantil e no ensino fundamental e só poderiam atuar em outros níveis de ensino quando estivessem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos 25%. No entanto, a resolução não previa este controle em seus anexos, o que só veio a acontecer na Resolução n.º 192.

Na definição de MDE, a Resolução n.º 190, assim como a n.º 192, a 209 e a 243, reproduziram os artigos 70 e 71 da LDB porém introduziram um inciso inteiro que considera como MDE “recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, desde que atendam às condições previstas pela Lei Federal n.º 9.394/96, em seu artigo 77, inciso I a IV”, mas isso não constava do Art. 70 da LDB. Questionado por mim sobre a legalidade de tal inclusão, uma vez que o percentual mínimo fixado pela LDB se destinava ao ensino público, o TCE, através da Informação n.º 2000/08287-9, prestada pelo seu técnico Marcos Souza Ferreira em 4/8/2000, alegou se basear nas disposições do Art. 77 da LDB, que permitem a destinação de recursos públicos a tais escolas. Esta alegação não procede porque, embora tais escolas possam receber recursos públicos, estes não podem

ser classificados como MDE e, portanto, não podem ter origem nos 25% dos impostos. Vale lembrar que outros TCs também adotaram esta interpretação equivocada, como o do Piauí e o TCM da Bahia.

A Resolução contém vários outros acréscimos, como o de considerar MDE o transporte de professores e a construção e manutenção de “quadras poliesportivas, bibliotecas e teatros anexos à unidade educacional” e de excluir de MDE o “pagamento de milícias que auxiliem na segurança dos estabelecimentos educacionais”, formulações idênticas ou bastante semelhantes às encontradas em instruções normativas do TC do Piauí e do TCM da Bahia. Curiosamente, a aceitação dos gastos com transporte de professores como MDE contradiz as orientações da *Carta* mencionada acima. Indagado por mim sobre a justificativa para a aceitação de tais gastos, o referido técnico do TC, através do protocolo n.º 2001/668-8, explicou que a lei não restringe o transporte aos alunos, permitindo, portanto, a inclusão dos professores. A Resolução n.º 243, de 2007, por sua vez, estende este benefício a todos os trabalhadores da educação.

Com relação às despesas consideradas como aplicadas no exercício, a Resolução n.º 190 parece contraditória e pouco clara, pois, se o § 1º do Art. 7º estipulou que tais despesas serão exclusivamente as que forem pagas, os Anexos I e II incluíram um item, denominado de ‘pagamento de restos a pagar’, que provavelmente pretendeu cobrir as despesas empenhadas não pagas no exercício. A falta de clareza não foi sanada pela Informação prestada pelo técnico em 4/8/2000, que afirmava tais restos a pagar se referirem aos que “foram quitados durante o ano”.

Por último, a Resolução n.º 190 cometeu, nos Anexos III e IV (relativos às receitas e despesas com o FUNDEF), o equívoco de incluir a amortização e custeio de operações de crédito como despesa do FUNDEF. Ora, os gastos do FUNDEF foram financiados pelas receitas do próprio FUNDEF, geradas pela redistribuição de impostos entre Estado e municípios, complementação federal (se houver) e rendimentos financeiros com as receitas do FUNDEF, não por meio de operações de crédito. Portanto, não procede a inclusão de amortização e custeio de operações de crédito como despesa do FUNDEF. Ainda que tal despesa seja considerada como MDE (inciso VII do art. 70 da LDB), ela só é aceitável se o governo também computasse tais operações de crédito como receitas integrais adicionais ao montante correspondente ao percentual mínimo, como preveem os manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária.

A Resolução n.º 192 é bastante semelhante à 190. A diferença básica é que manda incluir juros, multas e atualizações monetárias de impostos na base de cálculo do percentual mínimo, o que não era previsto antes. Os seus anexos são contraditórios entre si e também com o texto, pois se referem ora a profissionais do magistério, ora a professores, duas categorias diferentes, equívoco também reproduzido nos anexos da Resolução n.º 209, de 2001.

A Resolução n.º 209, por sua vez, é bastante semelhante à 192, inclusive em seus equívocos. Apresenta duas diferenças. Uma é que faz uma distinção entre gastos com ensino fundamental pagos com recursos próprios e os dos pagos com o FUNDEF. Outra é que identifica claramente os ganhos e perdas com o FUNDEF, o que não era feito por resoluções anteriores.

A Resolução n.º 243, de 2007, por sua vez, que dispõe sobre o FUNDEB e demais recursos da educação, guarda semelhanças (algumas já indicadas anteriormente) e diferenças com as resoluções anteriores. Uma semelhança, por exemplo, é que o seu texto manda contabilizar as receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, recursos do programa de apoio ao transporte escolar e seus rendimentos, por exemplo), porém os seus anexos não preveem tal contabilização. Outra semelhança é que manda abrir uma conta para os impostos (e seus rendimentos) fora do FUNDEB, mas os anexos não contam com previsão para isso. Uma terceira semelhança (equivocada) é considerar como MDE os gastos em escolas confessionais, filantrópicas e comunitárias, o que não está previsto nos artigos 70 e 71 da LDB. Na classificação do que não é MDE, a resolução foi bastante peculiar ao excluir “coffee breaks *[sic]*”, exceto quando previsto na realização de eventos de qualificação e aperfeiçoamento de profissionais da educação”! Além de equivocar-se na grafia e submeter-se ao colonialismo linguístico, o TC parece presumir que o intervalo para café represente uma despesa vultosa, a ponto de merecer esta exclusão.

A definição de MDE contém, no mesmo inciso, uma semelhança e diferença. A classificação do transporte de professores como MDE foi prevista em resoluções anteriores, porém a Resolução n.º 243 ampliou os beneficiáveis, que passaram a ser todos os trabalhadores da educação.

A exemplo de resoluções anteriores, a 243 não segue o modelo de tabela recomendado pela STN em seus manuais para elaboração do RREO, manuais estes que, embora falhos (sobretudo as primeiras edições), continham tabelas mais detalhadas do que as das resoluções do TC. Por exemplo, a 243 equivocou-se ao não incluir os rendimentos financeiros com o FUNDEB, embora seja a primeira resolução que define claramente, num quadro à parte, a contribuição, receita e complementação federal para o FUNDEB.

Este breve exame de resoluções do TC permitiu identificar vários problemas na contabilização da receita e despesa vinculada à MDE. Apontamos a seguir apenas alguns. Na contabilização da receita, as Resoluções n.º 180 e 183, de 1998, não informaram a base de cálculo do percentual mínimo nem as receitas que não entravam neste cálculo, como as de convênios, salário-educação e receitas adicionais com o FUNDEF (ganho, complementação federal e rendimento financeiro).

Outro equívoco, grave, das Resoluções n.º 180 e 183 foi presumir que os 15% do FUNDEF significassem os 15% de todos os impostos das prefeituras e do governo estadual, para o cálculo do valor aplicado em MDE, quando os 15% de impostos vinculados ao ensino fundamental até 31 de dezembro de 2006 abrangiam, não só os 15% dos que compunham o FUNDEF (ICMS, FPE, FPM, IPI-exportação e compensação financeira da LC n.º 87/96), como também os 15% dos demais impostos (IPTU, ISS, ITBI, ITR, IR arrecadado pelas prefeituras e IPVA, no caso dos municípios, e IPVA, ITCD e IR arrecadado pelo governo estadual, no caso do governo estadual), que estavam fora do FUNDEF.

Outro equívoco, presente nas Resoluções n.º 190, 192 e 209, foi definir que a receita advinda do FUNDEF não comporia os recursos destinados a atingir o percentual mínimo, quando o correto é dizer que somente o ganho (diferente de receita), a complementação federal e o rendimento financeiro com o FUNDEF não fariam parte do cálculo do montante correspondente ao percentual mínimo.

Outros equívocos foram a contabilização de despesa. Por exemplo, as Resoluções n.º 163 e 164, de 1993, consideravam a alimentação nas escolas como MDE, infringindo, assim, a CF, que estipula que ela seria financiada com contribuições sociais (o salário-educação, por exemplo) e outros recursos orçamentários, presumindo-se que "outros" significam receitas fora do percentual mínimo dos impostos. Embora nenhuma outra resolução cometa este equívoco, nada garante que o TC tenha verificado se a merenda foi financiada com parte do percentual mínimo dos impostos. Já os inativos da educação foram excluídos da Resolução n.º 163, porém incluídos poucos meses depois pela 164 com a alegação do TC de que "não entendemos como justa a exclusão das despesas com o pessoal inativo da educação". Nesta mesma resolução, o TC adotou uma posição muito peculiar ao não excluir os que estão em desvio de função "porque este é um fato anormal que deve ensejar a responsabilidade administrativo-funcional". Em 1998, o TC voltou a classificar os inativos docentes como MDE, na Resolução n.º 183, o que seria um equívoco porque a LDB não define o pagamento dos inativos como MDE e porque eles não mantêm nem desenvolvem o ensino, sendo classificados mais apropriadamente na função Previdenciária. Embora nenhuma outra resolução posterior classifique os inativos como MDE, nada garante que os governos tenham empregado parte dos 25% para pagar os inativos, com a concordância ou vista grossa do TC.

Por último, uma omissão de várias resoluções foi não prever nas tabelas o que o seu texto determinava.

Referências bibliográficas específicas

SERGIPE. TCE. Informação n.º 1999/08367-6 e 2000/0979-0, prestada pelo técnico de controle externo Marcos Souza Ferreira em 8/2/2000. Aracaju: TCE, 2000a. (Resposta ao meu pedido de esclarecimentos). 2 p.

SERGIPE. TCE. Informação n.º 2000/08287-9, prestada pelo técnico de controle externo Marcos Souza Ferreira em 4 de agosto de 2000. Aracaju: TCE, 2000b. (Resposta ao meu pedido de esclarecimentos). 2 p.

SERGIPE. TCE. Informação n.º 2001/668-8, prestada pelo técnico de controle externo Marcos Souza Ferreira em 19 de março de 2001. Aracaju: TCE, 2001.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 163*, de 1º/4/93. Define as despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino a que se referem os artigos 212 e 218 das Constituições Federal e Estadual, respectivamente. Aracaju: TCE, 1993a. 2 p.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 164*, de 21/10/93. Dá, parcialmente, nova redação ao art. 1º da Resolução n.º 163/93. Aracaju: TCE, 1993b. 2 p.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 180*, de 12/3/98. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios. Aracaju: TCE, 1998a. 3 p. + 2 anexos.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 183*, de 29/10/98. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios. Aracaju: TCE, 1998b. 4 p + 2 anexos.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 190*, de 29/12/99. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do FUNDEF. Aracaju: TCE, 1999. 12 p. + 4 anexos.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 192*, de 10/8/00. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do FUNDEF. Aracaju: TCE, 2000. Também disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09. 12 p. + 7 anexos.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 193*, de 6/9/00. Altera redação do *caput* do art. 19 da Resolução n.º 192, de 10/8/00. Aracaju: TCE, 2001. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 209*, de 6/12/01. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do FUNDEF. Aracaju: TCE, 2001. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 216*, de 3/10/02. Altera a redação dos arts. 17, 32 e 33 da Resolução n.º 209, de 6/12/01. Aracaju: TCE, 2002. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

SERGIPE. TCE. *Resolução n.º 243*, de 13/9/07. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB). Aracaju: TCE, 2007. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

31. TRIBUNAL DE CONTAS DE TOCANTINS*

O estudo se baseou na seguinte documentação do TCE fornecida a mim ou disponível na sua página: Resolução Normativa n.º 2, de 21/1/98, Resolução Normativa n.º 6, de 28/10/98, Instrução Normativa (IN) n.º 16, de 17/12/03, IN n.º 5, de 12/5/04, IN n.º 7, de 12/12/07, e no ofício n.º 1114, de 15/10/09, do TC em resposta ao meu pedido de esclarecimentos. Também consultei os relatórios do TC sobre as contas estaduais de 1998, 2006 e 2007. Infelizmente, não tive acesso à Resolução Normativa n.º 5, de 1998, revogada pela RN n.º 6, de 1998.

Um primeiro fato que chama atenção é que nenhuma instrução menciona as receitas adicionais ao percentual mínimo dos impostos, como o salário-educação, convênios e outras, embora tal exigência conste das orientações da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) para a elaboração de relatórios resumidos de execução orçamentária (RREO) dos governos. Uma consequência disso é que tais receitas adicionais podem ter sido ilegalmente empregadas para financiar despesas que só poderiam ser pagas com o percentual mínimo dos impostos. No entanto, no seu relatório das contas estaduais de 1998 o TC está atento para receitas adicionais, pois manda excluir as transferências do salário-educação, convênios e FNDE (Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação) do cálculo do percentual mínimo, sem explicar, porém, como fez a contabilização dos rendimentos financeiros com o FUNDEF. Também o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2007 exclui receitas adicionais, mas não as define claramente. Uma lacuna das instruções (com exceção da IN n.º 16, que, no entanto, só se refere às contas municipais) é não prever tabelas identificando clara e detalhadamente as receitas e despesas em educação.

A seguir comento as instruções.

A RN n.º 2, de 1998, é muito sumária e equivoca-se ao mandar juntar numa única conta os recursos do FUNDEF e os 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental. Embora a destinação destes recursos seja a mesma (o ensino fundamental), há diferenças entre estas vinculações. Uma é que pelo menos 60% do FUNDEF eram reservados a professores (segundo a EC n.º 14) ou profissionais do magistério (de acordo com a Lei n.º 9.424) em exercício no ensino fundamental, ao passo que, no caso dos 15% dos demais impostos, não há nenhuma subvinculação. Outra é que o FUNDEF era destinado apenas ao ensino fundamental público, enquanto que parte dos 15% dos demais impostos pode ser empregada em bolsas de estudo em escolas privadas, como definido no art. 70 da LDB.

A RN n.º 6, além de muito sumária, contém vários equívocos. Sua ementa pretende se referir ao FUNDEF e aos impostos vinculados à MDE previstos no art. 212 da CF. No entanto, só trata do FUNDEF e nada comenta sobre o cálculo dos demais impostos não incluídos nele.

Outro equívoco é o seu art. 14, segundo o qual

A instituição do Fundo e a aplicação de seus recursos não isentam o Estado e os Municípios da obrigatoriedade de aplicar, no exercício, o percentual mínimo de 25% das receitas resultantes de Impostos diretamente arrecadados, e das Transferências Intergovernamentais, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

I - 15% dos recursos provenientes dos impostos e das transferências serão destinados ao [...] FUNDEF, cujo montante tem que ser exclusivamente aplicado nas despesas enumeradas no art. 12 desta Resolução, atendendo perfeitamente ao que consta no art. 70, da Lei n.º 9.394/96);

II - Os 10% restantes deverão ser aplicados em despesas, cujo objetivo seja a educação e cultura (...)

O equívoco é dar a entender (inciso I) que 15% de todos os impostos e transferências se destinavam ao FUNDEF e que os 10% restantes (inciso II) se destinavam à educação e cultura. Ora, a EC n.º 14 estabeleceu duas subvinculações, uma para o FUNDEF (constituída por 15% de alguns impostos) e outra para o ensino fundamental (constituída por 15% dos impostos não

* Texto incluído no artigo “Os Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins e seus procedimentos de contabilização da receita e despesa em educação”, publicado na *Revista Histedbr On-Line*, Campinas, n. 45, p. 200-222, mar. 2012.

incluídos no FUNDEF). Quanto aos 10% restantes, não se destinavam à educação e cultura, pois esta última não é sinônimo de MDE.

O equívoco da RN fica patente quando comparamos este artigo com o art. 8º da Lei n.º 9.424, que regulamentou o FUNDEF, e no qual a RN supostamente se inspirou.

Art. 8º A instituição do Fundo previsto nesta Lei e a aplicação de seus recursos não isentam os Estados, o Distrito Federal e os Municípios da obrigatoriedade de aplicar, na manutenção e desenvolvimento do ensino, na forma prevista no art. 212 da Constituição Federal:

I - pelo menos 10% (dez por cento) do montante de recursos originários do ICMS, do FPE, do FPM, da parcela do IPI, devida nos termos da Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e das transferências da União, em moeda, a título de desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, de modo que os recursos previstos no art. 1º, § 1º, somados aos referidos neste inciso, garantam a aplicação do mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) destes impostos e transferências em favor da manutenção e desenvolvimento do ensino;

II - pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) dos demais impostos e transferências.

Este equívoco só foi corrigido, parcialmente, 5 anos depois, em 2003, com a IN n.º 16, que, no entanto, não obrigou o Estado a cumprir o previsto no Art. 8º da Lei n.º 9.424, mas somente as prefeituras. Por que o TCE não obrigou o governo estadual a cumprir esta determinação?

Outro equívoco da RN n.º 6 foi estipular (art. 11) que 40% do FUNDEF deveriam ser aplicados em profissionais da educação como inspetores e merendeiras e outras despesas pertinentes à manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público. Ora, a Lei n.º 9.424 apenas exigiu a aplicação mínima de 60% na remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental, não obrigando que os 40% tivessem a destinação mencionada no art. 11. Pela Lei n.º 9.424 o governo poderia destinar até 100% do FUNDEF à remuneração dos profissionais do magistério, deixando de fora, portanto, os demais profissionais do magistério ou da educação.

Outro equívoco da RN n.º 6 (art. 12, inciso VI) foi considerar que os recursos do FUNDEF pudessem ser destinados a bolsas para alunos de escolas privadas. Ora, o FUNDEF foi destinado apenas ao ensino fundamental público e, portanto, seus recursos não podiam ser usados em escolas privadas. O equívoco do TCE neste caso, assim como de muitos TCs, foi confundir o conceito de MDE, definido nos artigos 70 e 71 da LDB, com o conceito de despesas admissíveis com os recursos do FUNDEF. Este equívoco permaneceu também nas INs n.º 16, de 2003, e 7, de 2007, que não distinguem entre despesas pagas apenas com o FUNDEF/FUNDEB e despesas pagas com recursos não incluídos no FUNDEF/FUNDEB.

Com relação às despesas, a Resolução n.º 6 estipula (§ único do Art. 14) que só serão consideradas as “efetivamente pagas” no exercício financeiro, adotando, assim, uma posição incomum entre os TCs, que tendem ou tenderam a se basear nos valores empenhados. O seu relatório das contas estaduais de 1998 realmente adota este critério, mas inclui também o pagamento de restos a pagar (quase R\$ 4 milhões), que, se forem de exercícios anteriores (o relatório não esclarece essa questão), irá distorcer o cálculo do percentual aplicado. Por fim, o relatório computa equivocadamente como MDE o Fundo de Ciência e Tecnologia (R\$ 1,5 milhão) e não pormenoriza os gastos em educação, o que, se realizado, demonstraria que os valores realmente aplicados no exercício (descontando restos a pagar de exercícios anteriores) provavelmente não foram os R\$ 169 milhões, ou 27,01% dos impostos.

A IN n.º 16, de 2003, inova em relação à RN n.º 6. Eis algumas de suas inovações positivas (repetidas na IN n.º 7, de 2007): prevê, inspirado no art. 69 da LDB, que o percentual mínimo será destinado ao ensino público, que este percentual será o fixado nas Leis Orgânicas Municipais, se maior do que 25%, que “As diferenças entre a receita prevista e a despesa fixada e as efetivamente realizadas, que resultem no não-atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro, vedada a compensação no exercício seguinte”, que (baseado no art. 11 da LDB) os municípios só poderão atuar em outros níveis de ensino (que não a educação infantil e o ensino fundamental) somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal e pelas respectivas Leis Orgânicas. Outra inovação da IN n.º 16 foi prever (art. 6, § 1º) que a despesa com ensino à distância pela prefeitura seria considerada imprópria para a composição dos 25%, “observadas as exceções

previstas no art. 31, § 4º da Lei 9.394”. Não encontrei nenhuma instrução de TC prevendo isso. Esta disposição foi repetida na IN n.º 7, porém só menciona as despesas municipais, não as estaduais. Ora, se a despesa com ensino à distância não é considerada própria na composição dos 25% municipais, o mesmo deveria valer para os 25% estaduais. A propósito, o TC não esclarece porque o ensino à distância não pode ser pago com parte dos 25%.

No entanto, a IN n.º 16 cometeu alguns equívocos, além dos já mencionados. Um foi considerar (art. 4º) que o percentual mínimo seria calculado com base nos impostos próprios, nas transferências constitucionais e outras transferências, no salário-educação, em incentivos fiscais e outros recursos previstos em lei. Ora, o percentual é calculado apenas com base nos impostos próprios e nos transferidos constitucionalmente, ou seja, as demais receitas não entram na base de cálculo, sendo adicionais ao mínimo. A falha foi logo identificada e este artigo foi suprimido pela IN n.º 5, em 2004.

Outra falha da IN n.º 16 (art. 5º, inciso XV), também cometida pela IN n.º 7, é classificar como MDE “subvenção a escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas que se enquadrem inteiramente nas condições dos incisos I e II, art. 213, da Constituição Federal conjugado com o inciso IV, art. 77, da Lei n. 9.394, de 1996”. Ora, embora governos possam transferir recursos a tais escolas desde que elas atendam a uma série de condições, tais transferências não são classificadas de MDE no art. 70 da LDB.

Por fim, a IN n.º 16 omite em seus anexos um campo para o lançamento dos 60% dos demais impostos e transferências vinculados ao ensino fundamental, previstos no § 1º do art. 5º.

A IN n.º 7 (relativa ao FUNDEB), de 2007, repete algumas inovações positivas contidas na IN n.º 16, acrescentando outras, como a de desconsiderar (mas apenas a partir de 2008) pela primeira vez o pagamento de inativos como MDE, o que significa que aceitava tal pagamento antes. É possível que, se tal pagamento tivesse sido excluído em anos anteriores, as contas estaduais não teriam alcançado o percentual mínimo de 25%, uma vez que em 2007 o percentual atingiu 25,09% apenas porque o gasto com os inativos (R\$ 26,9 milhões) foi incluído no cálculo do valor mínimo.

Entretanto, comete alguns equívocos, além dos mencionados anteriormente. Por exemplo, alega que os dispêndios estaduais em educação infantil e superior não poderão ser contabilizados nos 25% dos impostos vinculados à MDE. A alegação do TC se baseia no art. 211, § 3º da CF e no art. 10 da LDB, conforme revela o item 2.6.7.1.2 do relatório do TC sobre as contas estaduais de 2007 (TOCANTINS. TCE, 2008): “Nos termos do artigo 211, §3º da CF e artigo 10 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei Federal nº 9.394/96 os Estados devem atuar prioritariamente no ensino fundamental e médio, limitando-se a esses níveis de ensino as despesas a serem incluídas no cálculo dos 25% a que se refere o artigo 212 da CF”. Ora, nem a CF, nem a LDB, nem a Lei n.º 11.494 (do FUNDEB) preveem isso. No máximo o que a Lei do FUNDEB faz é estipular a contribuição do governo estadual para o FUNDEB (20% de todos os impostos, menos o imposto de renda dos servidores estaduais) e determinar que a receita do governo estadual com o FUNDEB seja destinada apenas ao ensino fundamental e ao ensino médio. Isso significa que o governo estadual pode destinar os 5% dos impostos não incluídos no FUNDEB ou os 25% do imposto de renda arrecadado pelo governo estadual para a educação infantil ou o ensino superior, uma vez que não há nenhuma proibição legal dessa aplicação.

Outro equívoco do TC foi considerar despesas na função Educação como sinônimo de MDE, como aparece no seu relatório sobre as contas estaduais de 2007, que utiliza tais termos como sinônimos, embora a IN 7 só mencione o termo MDE. Esta diferença é fundamental, pois nem toda despesa na função Educação é considerada de MDE. Um exemplo é a merenda escolar, que se enquadra na função Educação mas não é aceita como MDE pela LDB.

Em resposta ao meu pedido inicial de esclarecimentos, o TCE (2009) enviou um ofício acompanhado de memorando, que não é satisfatório. Por exemplo, não esclarece como eram contabilizadas as receitas e despesas alguns anos atrás e diz se basear nos manuais mais recentes da STN para elaboração do RREO. Entretanto, o relatório sobre as contas de 2007 não menciona receitas adicionais aos 25%, como os convênios, verba da merenda e outras, nem os rendimentos financeiros com elas, embora os manuais da STN mandassem contabilizá-los. Além disso, não esclarece desde quando contabiliza receita da dívida ativa tributária, da multa e juros de mora na base de cálculo.

Algumas informações interessantes podem ser encontradas no relatório sobre as contas de 2007. Uma é o fato (aparentemente uma queixa) de a Secretária de Educação registrar “uma centralização do controle das contas bancárias [da educação] na SEFAZ [Secretaria de Fazenda], o que dificulta a gestão financeira e execução das ações, na medida em que o Ordenador de Despesa não tem autonomia para deliberar sobre a liberação de pagamentos, pelos quais responde junto aos Órgãos de Controle” (item 2.6.7.1 do relatório). Em outras palavras, o governo não estaria cumprindo o art. §5º do art. 69 da LDB, que prevê o repasse dos recursos da educação para o órgão responsável pela educação. Uma consequência disso é que a Secretaria de Educação não tem o controle sobre os gastos contabilizados na educação, a cargo da Secretaria de Fazenda, o que significa que tais gastos podem não se enquadrar necessariamente no conceito de MDE.

O relatório também aponta (item 2.6.7.1.2) pelo menos um gasto (R\$ 4,5 milhões) que, segundo o TC, não deveria ser contabilizado na educação: a realização do 3º Salão do Livro, que proporcionou o “incentivo à leitura, por meio da aquisição de livros e participação em palestras, oficinas e shows”. Segundo o TC, esta despesa não poderia ser considerada MDE, mas ele não esclarece se a descontou do suposto gasto em educação do governo.

Por fim, o relatório equívoca-se (no item 7.1) ao dizer que o governo gastou 61,39% da receita do FUNDEB na remuneração dos professores do ensino fundamental, quando, no caso do governo estadual, o percentual mínimo de 60% se destina a profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental e no ensino médio.

Transcrevo a seguir a mensagem enviada eletronicamente ao TC várias vezes desde outubro de 2009, para a qual não recebi resposta até fevereiro de 2010.

1) Por que nenhuma instrução do TC menciona as receitas adicionais ao percentual mínimo dos impostos, como o salário-educação, os convênios e outras, embora tal exigência conste das orientações da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração de relatórios resumidos de execução orçamentária dos governos?

2) Por que as tabelas das instruções (com exceção da IN n.º 16) não preveem tabelas identificando clara e detalhadamente as receitas e despesas em educação?

3) Por que a Resolução Normativa n.º 2, de 1998, mandar juntar numa única conta os recursos do FUNDEF e os 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental? Embora a destinação destes recursos fosse a mesma (o ensino fundamental), há diferenças entre estas vinculações. Uma é que pelo menos 60% do FUNDEF eram reservados a professores (segundo a EC n.º 14) ou profissionais do magistério (de acordo com a Lei n.º 9.424) em exercício no ensino fundamental, ao passo que, no caso dos 15% dos demais impostos, não há nenhuma subvinculação. Outra é que o FUNDEF foi destinado apenas ao ensino fundamental público, enquanto que parte dos 15% dos demais impostos pode ser empregada em bolsas de estudo em escolas privadas, como definido no art. 70 da LDB.

4) Por que a ementa da RN n.º 6 pretende se referir ao FUNDEF e aos impostos vinculados à MDE previstos no art. 212 da CF, porém só trata do FUNDEF e nada comenta sobre o cálculo dos demais impostos não incluídos nele?

5) Por que o art. 14 (inciso I) da RN prevê que “15% dos recursos provenientes dos impostos e das transferências serão destinados ao [...] FUNDEF”, quando os 15% incidem apenas sobre alguns impostos? Por que o inciso II do art. 14 prevê que 10% dos demais impostos se destinam à educação e cultura, quando o certo seria manutenção e desenvolvimento do ensino, conceito diferente de educação e cultura?

6) Por que a RN n.º 6 estipula (art. 11) que 40% do FUNDEF **deveriam** ser aplicados em profissionais da educação como inspetores e merendeiras e outras despesas pertinentes à manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público, quando a Lei n.º 9.424 (que regulamentou o FUNDEF) apenas exigiu a aplicação mínima de 60% na remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental, não obrigando que os 40% tivessem a destinação mencionada no art. 11?

7) Por que a RN n.º 6 (art. 12, inciso VI) considerou que os recursos do FUNDEF poderiam ser destinados a bolsas para alunos de escolas privadas, quando o FUNDEF foi destinado apenas ao ensino fundamental **público** e, portanto, seus recursos não podiam ser usados em escolas privadas? Penso que o TCE confundiu o conceito de MDE, definido nos artigos 70 e 71 da LDB, com o de despesas admissíveis com os recursos do FUNDEF. Este equívoco permaneceu também nas INs n.º 16, de 2003, e 7, de 2007, que não distinguem entre despesas pagas apenas com o FUNDEF/FUNDEB e despesas pagas com recursos não incluídos no FUNDEF/FUNDEB.

8) Por que a IN n.º 16 considerou (art. 4º) que o percentual mínimo seria calculado com base nos impostos próprios, nas transferências constitucionais e outras transferências, no salário-educação, em incentivos fiscais e outros recursos previstos em lei,

quando o correto é calculá-lo apenas com base nos impostos próprios e nos transferidos constitucionalmente, ou seja, as demais receitas não entram na base de cálculo, sendo adicionais ao mínimo?

9) Por que a IN n.º 16 (art. 5º, inciso XV) classificou como MDE “subvenção a escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas que se enquadrem inteiramente nas condições dos incisos I e II, art. 213, da Constituição Federal conjugado com o inciso IV, art. 77, da Lei n.º 9.394, de 1996”, quando isso não está previsto no art. 70 da LDB, embora governos possam transferir recursos a tais escolas desde que elas atendam a uma série de condições? Em outras palavras, esta subvenção não pode ser paga com os 25% dos impostos e com as demais receitas vinculadas à educação.

10) Por que a IN n.º 16 omitiu em seus anexos um campo para o lançamento dos 60% dos demais impostos e transferências vinculados ao ensino fundamental, previstos no § 1º do art. 5º.

11) Por que a IN n.º 7, de 2007, alega que os dispêndios estaduais em educação infantil e superior não poderão ser contabilizados nos 25% dos impostos vinculados à MDE? Isto é equívoco se a alegação do TC se baseia no art. 211, § 3º da CF e no art. 10 da LDB, conforme revela o item 2.6.7.1.2 do relatório do TC sobre as contas estaduais de 2007 (TCE, 2008): “Nos termos do artigo 211, §3º da CF e artigo 10 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei Federal nº 9.394/96 os Estados devem atuar prioritariamente no ensino fundamental e médio, **limitando-se a esses níveis de ensino as despesas a serem incluídas no cálculo dos 25%** a que se refere o artigo 212 da CF.” Ora, nem a CF, nem a LDB, nem a Lei n.º 11.494 (do FUNDEB) preveem isso. No máximo o que a Lei do FUNDEB faz é estipular a contribuição do governo estadual para o FUNDEB (20% de todos os impostos, menos o imposto de renda dos servidores estaduais) e determinar que a receita do governo estadual com o FUNDEB seja destinada apenas ao ensino fundamental e ao ensino médio. Isso significa que o governo estadual pode destinar os 5% dos impostos não incluídos no FUNDEB ou os 25% do imposto de renda dos servidores estaduais para a educação infantil ou o ensino superior, uma vez que não há nenhuma proibição legal dessa aplicação.

12) Por que o TC considera despesas na função Educação como sinônimo de MDE, como aparece no seu relatório sobre as contas estaduais de 2007, que utiliza tais termos como sinônimos, embora a IN n.º 7 só mencione o termo MDE? Esta diferença é fundamental, pois nem toda despesa na função Educação é considerada de MDE. Um exemplo é a merenda escolar, que se enquadra na função Educação mas não é aceita como MDE pela LDB.

Referências bibliográficas específicas

TOCANTINS. TCE. *Instrução Normativa n.º 16*, de 17/12/03. Contém normas a serem observadas pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da CF, do art. 128 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da República, da EC n.º 14/96 e das Leis Federais n.º 9.394, de 20/12/96 (LDB) e 9.424, de 24/12/96 (FUNDEF). Palmas: TCE, 2003. Disponível em www.tce.to.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. *Instrução Normativa n.º 5*, de 12/5/04. Suprime o art. 4º da IN n.º 16/03, e renumera os artigos seguintes. Palmas: TCE, 2004. Disponível em www.tce.to.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. *Instrução Normativa n.º 7*, de 12/12/07. Dispõe sobre a fiscalização dos recursos destinados constitucionalmente ao FUNDEB e Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), nos âmbitos estadual e municipal, e dá outras providências. Palmas: TCE, 2007a. Disponível em www.tce.to.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. *Ofício n.º 1114*, de 15/10/09, do presidente do TC em resposta a meu pedido de informações e documentos, acompanhado do memorando n.º 67/09, da Quarta Diretoria de Controle Externo. Palmas: TCE, 2009.

TOCANTINS. TCE. *Relatório sobre as contas do governo do Estado*. Exercício 1998. Palmas: TCE, 1999.

TOCANTINS. TCE. *Relatório, voto e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício 2007. Palmas: TCE, 2008. Disponível em www.tce.to.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. *Relatório, voto e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado*. Exercício 2006. Palmas: TCE, 2007b. Disponível em www.tce.to.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. *Resolução Normativa n.º 2*, de 21/1/98. Institui mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da CF, conforme disposto no art. 11 da Lei n.º 9.424. Palmas: TCE, 1998a.

TOCANTINS. TCE. *Resolução Normativa n.º 6*, de 28/10/98. Altera a Resolução Normativa n.º 005/98, que institui mecanismos adequados à prestação de contas do FUNDEF e à fiscalização do cumprimento integral das disposições do art. 212 da Constituição

Federal, conforme disposto no artigo 11 da Lei n.º 9.424/96. Palmas: TCE, 1998b. Disponível em www.tce.to.gov.br. Acesso em: ago. 2009.

Referências bibliográficas gerais

BRASIL. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. *Lei n.º 10.845*, de 5/3/04 (Conversão da Medida Provisória no. 139, de 2003). Institui o Programa de Complementação ao Atendimento Educacional Especializado às Pessoas Portadoras de Deficiência, e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2009.

BRASIL. Decreto n.º 3.142, de 16/8/99. Regulamenta a contribuição social do salário-educação, prevista no art. 212, parágrafo 5º da Constituição, no art. 15 da Lei n.º 9.424, de 24/12/1996, e na Lei n.º 9.766, de 18/12/1998, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17/8/1999.

BRASIL. Decreto n.º 6.003, de 28/12/06. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5o da Constituição, e as Leis n.º 9.424, de 24/12/96, e 9.766, de 18/12/98, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. 29/12/2006b.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 1, de 17/10/69. Altera a Constituição Federal de 1967. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20 out. 1969. Republicado com retificações em 30 out. 1969. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 14, de 12/09/96. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da CF e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13 set. 1996a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: out. 2005.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 24, de 1/12/83. Estabelece a obrigatoriedade de aplicação anual, pela União, de nunca menos de treze por cento, e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de, no mínimo, vinte e cinco por cento da renda resultante dos impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 dez. 1983. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 31, de 14/12/00. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 dez. 2000.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 53, de 19/12/06. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20 dez. 2006. Brasília, DF, 2006a.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 59, de 11/11/09. Acrescenta § 3º ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para reduzir, anualmente, a partir do exercício de 2009, o percentual da Desvinculação das Receitas da União incidente sobre os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, dá nova redação aos incisos I e VII do art. 208, de forma a prever a obrigatoriedade do ensino de quatro a dezessete anos e ampliar a abrangência dos programas suplementares para todas as etapas da educação básica, e dá nova redação ao § 4º do art. 211 e ao § 3º do art. 212 e ao caput do art. 214, com a inserção neste dispositivo de inciso VI. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 12/11/2009.

BRASIL. Lei complementar n.º 101, de 4/5/00. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5/5/2000.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17/03/64. 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 União*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 fev. 2010.

BRASIL. Lei n.º 7.348, de 24/07/85. Dispõe sobre a execução do § 4º do art. 176 da Constituição Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 jul. 1985. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/emendacalmon.htm>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

BRASIL. Lei n.º 9.394, de 20/12/96. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 dez. 1996b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: jul. 2008.

BRASIL. Lei n.º 9.424, de 24/12/96. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 dez. 1996c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em out. 2005.

BRASIL. Lei n.º 9.766, de 18/12/98. Altera a legislação que rege o salário-educação e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 19 dez. 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: out. 2005.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13/09/96. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 set. 1996d.

BRASIL. Lei n.º 10.633, de 27/12/02. Institui o Fundo Constitucional do Distrito Federal - FCDF, para atender o disposto no inciso XIV do art. 21 da Constituição Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: fev. 2013.

BRASIL. Lei n.º 10.832, de 29/12/03. Altera o § 1º e o seu inciso II do art. 15 da Lei n.º 9.424, de 24/12/96, e o art. 2º da Lei n.º 9.766, de 18/12/98, que dispõem sobre o salário-educação. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

BRASIL. Lei n.º 11.494, de 20/06/07. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, altera a Lei n.º 10.195, de 14/02/01, revoga dispositivos das Leis n.º 9.424, de 24/12/96, 10.880, de 9/6/04, e 10.845, de 5/3/04, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 jun. 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

BRASIL. MEC. *Balço do FUNDEF*. 1998-2000. Brasília, 2000. Disponível em <www.mec.gov.br> Acesso em: nov. 2000.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. Parecer CEB (Câmara de Educação Básica) No. 17, de 6/8/2008. Consulta acerca dos recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal, criado pela Lei n.º 10.633/2002, tendo como base o artigo 90 da LDB e as atribuições inerentes ao Conselho Nacional de Educação, estabelecidas na Lei n.º 9.131/95. Brasília, 2008. Disponível em: www.cne.gov.br. Acesso em: fev. 2013.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. *Parecer no. 1*, de 2007. Consulta acerca das limitações impostas pela Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) no tocante a despesas com pessoal com reflexos na remuneração dos profissionais do magistério. Brasília: CNE, 2007. Disponível em www.mec.gov.br. Acesso em nov. 2009.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. Parecer n.º CP 26/97, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na Lei n.º 9.394, de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 dez. 1997a. Disponível em <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em jun. 1998.

BRASIL. MEC. Conselho Nacional de Educação. Resolução n.º 3, de 8/10/97. Fixa diretrizes para os novos planos de carreira e de remuneração para o magistério dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13/10/1997b.

BRASIL. MEC. FNDE. *Fundeb*. Manual de Orientação. Brasília, 2008. Disponível em www.fnde.gov.br. Acesso em nov. 2009.

BRASIL. Medida Provisória n.º 339, de 28/12/06. Regulamenta o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2006.

BREMAEKER, François E. J. de. *A influência do FUNDEF nas finanças municipais em 2002*. Rio de Janeiro: IBAM, dez. 2003 (Série Estudos Especiais, n. 59). Disponível em <http://www.ibam.org.br>. Acesso em: ago. 2006.

CALLEGARI, Cesar. *As Verbas da Educação*. A luta contra a sonegação de recursos do ensino público no Estado de São Paulo. São Paulo: Editora Entrelinhas, 1997.

- CARTA DOS TÉCNICOS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE O FUNDEF*. Brasília, 1º/7/99. 32 p.
- DAVIES, Nicholas. *Fundeb: redenção da educação básica?* Campinas: Autores Associados, 2008.
- DAVIES, Nicholas. *O financiamento da educação: novos ou velhos desafios?* São Paulo: Xamã, 2004.
- DAVIES, Nicholas. *O FUNDEF e as verbas da educação*. São Paulo: Xamã, 2001.
- DAVIES, Nicholas. *O Tribunal de Contas e a educação: quem controla o fiscalizador dos recursos?* Brasília, DF: Plano, 2001.
- DAVIES, Nicholas. Tribunal de Contas: faz as contas ou faz de conta na avaliação dos gastos governamentais em educação? *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos*, Brasília, DF, n. 194, jan./abr. 1999.
- FARENZENA, Nalú. *A política de financiamento da educação básica: rumos da legislação brasileira*. Porto Alegre: Editora da Universidade/UFRGS, 2006.
- MARTINS, Paulo de Sena. *FUNDEB, federalismo e regime de colaboração*. Campinas: Autores Associados, 2011.
- GOUVEIA, Andréa Barbosa; SOUZA, Ângelo Ricardo de; TAVARES, Taís Moura (Orgs.). *Conversas sobre financiamento da educação no Brasil*. Curitiba: Editora da UFPR, 2006.
- MELCHIOR, José Carlos de Araújo. *Mudanças no financiamento da educação no Brasil*. Campinas: Editora Autores Associados, 1997.
- MELCHIOR, José Carlos de Araújo. O financiamento da educação e a nova LDB. *Educação Municipal*, São Paulo, n. 3, dez. 1988.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. A política recente de fundos para o financiamento da educação e seus efeitos no pacto federativo. *Educação e Sociedade*, Campinas, SP, v. 28, n. 100, p. 877-898, out. 2007.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. Financiamento da educação no Brasil: um balanço do Governo FHC (1995-2002). *Educação e Sociedade*, Campinas, SP, v. 23, n. 80, p. 108-135, set. 2002.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. O financiamento da educação no governo Lula. *Revista Brasileira de Política e Administração da Educação*, v. 25 n. 2, p. 323-340, maio/ago. 2009.
- VELLOSO, Jacques. A nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação e o financiamento do ensino: pontos de partida. *Educação & Sociedade*, Campinas, n. 30, ago. 1988.