

A FISCALIZAÇÃO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS DE GOIÁS DAS RECEITAS E DESPESAS VINCULADAS À EDUCAÇÃO*

NICHOLAS DAVIES,
da Universidade Federal Fluminense

RESUMO: O artigo examinou, com base em relatórios de contas, resoluções e ofícios dos Tribunais de Contas do Estado (TCE) e dos Municípios (TCM) de Goiás, os procedimentos que adotam na avaliação das receitas e despesas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), constatando uma série de imprecisões, equívocos e inconsistências que resultaram e resultam em menos recursos para a educação. O TCE, por exemplo, por vários anos na década de 1990, deixou de incluir na base de cálculo do percentual mínimo vinculado à MDE as transferências federais de impostos assim como errou, ao incluir nessa base, o salário-educação, que é contribuição social, não imposto. Além disso, continuou a aceitar o pagamento dos inativos no cálculo dos 25% pelo menos até 2008, embora resolução sua de 2001 excluísse tal pagamento do conceito de MDE. Também o TCM equivocou-se em sua resolução nº 1, de 1998, na contabilização tanto da receita quanto da despesa.

PALAVRAS-CHAVE: Financiamento da educação. Orçamento da educação. Tribunais de Contas de Goiás.

INTRODUÇÃO

Este artigo examina instruções normativas adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE) e pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) de Goiás na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação bem como relatórios do TCE sobre contas estaduais e respostas dos dois tribunais às correspondências que lhes dirigi. Faz parte de uma pesquisa¹ sobre o papel

* Artigo recebido em 12/05/2010 e aprovado em 27/08/2010.

dos Tribunais de Contas (TC) do Brasil nessa verificação e representa um aprofundamento e ampliação de estudo semelhante anterior (DAVIES, 2000a). Foi suscitada pela experiência do autor na análise da aplicação da verba da educação pelo governo estadual e governos municipais do Rio de Janeiro e na sua fiscalização por parte do TC do Estado do Rio de Janeiro (DAVIES, 1999, 2000b), que revelou, entre outras coisas, que a interpretação adotada pelos TC quanto às receitas e despesas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) nem sempre coincide com o que parece estar na letra e no espírito da lei. Isso é importante porque os governos estaduais e municipais procuram seguir – quando o fazem, é claro! – na sua prestação de contas as orientações dos TC e não necessariamente as disposições da LDB ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE) ou, mesmo, dos manuais da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (RREO). Daí, a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à MDE.

REFERÊNCIAS LEGAIS, BASE EMPÍRICA E PROCEDIMENTOS

A pesquisa foi iniciada em 1998 (DAVIES, 2001) e procurou obter as normas editadas pelos TC desde a Lei Federal 7.348, de 1985, que regulamentou a Emenda Constitucional Calmon, de 1983, restabelecendo a vinculação de recursos para a educação, eliminada pela Constituição imposta pela ditadura militar em 1967. Tomei a Lei 7.348 como marco inicial porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos (restabelecida, apenas para os municípios, pela Emenda Constitucional nº 1, em 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 nº 26/97 do CNE. Basicamente, essa Lei, a 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 4.320, de 1964, que normatiza a elaboração e execução de orçamentos públicos. Desde 2001, essa função foi dividida em duas, uma para a educação (designada pelo número 12) e outra para a cultura.

Outras referências legislativas que adotei foram as Emendas Constitucionais 14, de setembro de 1996, e 53, de dezembro de 2006, e as Leis 9.394 (LDB), 9.424 (que regulamentou o Fundef), ambas de dezembro de 1996, e a 11.494 (que regulamentou o Fundeb, criado pela EC 53).

Também era meu desejo examinar pareceres concretos dos TC sobre contas de governos estaduais e municipais, uma vez que a minha experiência

no Estado do Rio de Janeiro revelara a ausência de coincidência de procedimentos recomendados pelos TC e os efetivamente seguidos pelos seus técnicos e conselheiros.

Basicamente, as informações e documentos que procurei obter junto aos TC foram as seguintes:

(1) legislação federal, estadual ou municipal adotada pelos TC para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação ou, mais precisamente, à MDE, conforme definida na Lei 7.348, de 1985, e nos artigos 70 e 71 da LDB. Queria saber, por exemplo, o percentual mínimo que os TC consideravam correto, no caso de o percentual das constituições estaduais e leis orgânicas ser superior aos 25% previstos na Constituição Federal (CF) de 1988. Essa indagação foi suscitada pela experiência do Estado do Rio de Janeiro, em que prefeituras (por exemplo, Petrópolis, São Gonçalo) cujas leis orgânicas fixavam um valor superior aos 25% alegavam que o percentual válido era o da CF, não o das leis orgânicas, e contavam com a interpretação favorável do TCE. Além disso, o governo estadual do Rio de Janeiro (na gestão de Brizola, um governante que sempre vendeu a imagem de sensibilidade com a educação) havia obtido em 1993 liminar do Supremo Tribunal Federal suspendendo a eficácia do percentual mínimo de 35% fixado na Constituição Estadual de 1989, o que significou, na prática, a aceitação dos 25% pelo TCE;

(2) instruções e normas internas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei 7.348. Tais instruções são fundamentais porque os governos estaduais e municipais procuram seguir – quando lhes interessa, é claro – os procedimentos nelas contidos, não necessariamente a CF, a estadual, a Lei Orgânica ou a legislação educacional;

(3) definição dos impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo. Queria saber, sobretudo, se eram computados as multas e os juros de mora dos impostos, a receita da dívida ativa de impostos (DAI), sua atualização monetária e as multas e juros de mora sobre a DAI;

(4) contabilização dos ganhos, complementação federal e rendimentos financeiros com o Fundef/Fundeb, receitas do salário-educação, convênios de natureza educacional (merenda e outros), e receitas de serviços prestados por instituições educacionais e operações de crédito para a educação. Eram ou são contabilizados como parte do percentual mínimo ou como acréscimos a ele? Esse cálculo é importante porque muitas vezes os governos omitem tais receitas ou as incluem na base de cálculo do percentual mínimo, quando o correto é acrescentá-las integralmente ao mínimo;

(5) critérios de cálculo do valor devido em educação: valores nominais ou valores reais ou, em outras palavras, os valores devidos são corrigidos

monetariamente? Esses critérios são fundamentais numa época de inflação alta e mesmo após a decretação do Plano Real, em julho de 1994, porque a inflação persistiu, embora relativamente baixa;

(6) definição de despesas consideradas como MDE: é fundamental a clareza sobre essa definição porque, não raro, os governos confundem tais despesas com as realizadas na função orçamentária *Educação e Cultura*, modificada para *Educação* a partir de 2001, mais ampla do que o conceito de MDE, ou com o órgão responsável pela educação;

(7) critérios de cálculo das despesas em MDE – valores empenhados, liquidados ou pagos no ano: essa diferenciação é fundamental porque não é incomum os governos considerarem os valores empenhados como os aplicados no ensino mas cancelarem uma parte de tais empenhos no exercício seguinte, fraudando, assim, os valores aplicados no ensino;

(8) procedimentos adotados pelos TC tendo em vista a implantação obrigatória do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) em 1998 e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) em 2007.

Entendo que as receitas vinculadas à educação são as seguintes:

(a) no mínimo, 25% (ou o percentual maior previsto em Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, conforme estipula a LDB) de todos os impostos (inclusive as multas e juros de mora de impostos, a receita da dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora);

(b) o ganho com o Fundef ou o Fundeb, ou seja, a diferença entre a contribuição para esses 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;

(c) as receitas integralmente vinculadas à educação: salário-educação, convênios, programas e demais repasses, sobretudo federais, dentre outras, 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 com 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. Nesse caso, devem ser acrescidos ao percentual mínimo. Quando, porém, há perdas, ou seja, quando a receita é inferior à contribuição, estas devem ser contabilizadas dentro do percentual mínimo. Neste cálculo, não entram a complementação federal nem o rendimento financeiro com os fundos,

contabilizados sempre como acréscimos ao percentual mínimo, mesmo quando há perdas.

As despesas, por sua vez, vinculam-se a essas receitas acima, devendo ser classificadas como MDE, conforme definido nos artigos 70 e 71 da LDB. As despesas pagas pelas receitas (c), mesmo classificadas como 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 (b) que tiveram ou 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;

(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 desses impostos compuseram o Fundef, implantado obrigatoriamente apenas em 1998, 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 (1^a a 4^a, 5^a a 8^a, zona urbana, zona rural, Educação Especial). Da receita com o Fundef, pelo menos 60% deveriam ter sido destinados à remuneração dos professores, segundo a Emenda Constitucional 14/96, ou dos profissionais do magistério, de acordo com a Lei 9.424/96, em exercício no Ensino Fundamental regular. A destinação apenas ao Ensino Fundamental supõe que ou o analfabetismo teria sido ou iria ser erradicado, pela morte “natural” dos analfabetos, geralmente mais idosos e mais pobres e, portanto, propensos a falecer mais cedo, ou não era mais importante para a “competitividade” das empresas;

(3) entre 1997 e 2006, os impostos restantes (no máximo 10%) poderiam ser utilizados em qualquer nível ou modalidade de ensino, com a única exceção aos municípios, que só poderiam aplicá-los no Ensino Fundamental ou na Educação Infantil, conforme previsto no art. 11 da LDB;

(4) com a implantação do Fundeb em 2007, constituído de percentuais provisórios de impostos em 2007 e 2008 e definitivos (20%) em 2009, as despesas estaduais e municipais pagas pelo percentual mínimo de impostos dividem-se em dois grupos. O primeiro são as do Fundeb: as estaduais só podem ser empregadas no Ensino Fundamental e no Ensino médio, enquanto as municipais destinam-se somente à Educação Infantil e ao Ensino

Fundamental. Da mesma forma que no Fundef, pelo menos 60% do Fundeb destinam-se à remuneração dos profissionais do magistério em exercício na Educação Infantil e no Ensino Fundamental, no caso dos municípios, e no Ensino Fundamental e no Ensino Médio, no caso dos estados. 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 ou Lei Orgânica), e, pelo menos, os 25% dos impostos estaduais e municipais que não entram na formação do Fundeb (imposto de renda dos servidores estaduais e municipais, IOF-ouro e o IPTU, ISS, ITBI). No caso dos municípios, a receita de impostos fora do Fundeb continua sendo vinculada à Educação infantil e ao Ensino Fundamental, conforme previsto no art. 11 da LDB.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO

Em Goiás há dois tribunais de contas. O do Estado (TCE) analisa as contas do governo estadual; 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 baseou-se 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. Liliane Maria Cruvinel Siqueira Peu, Diretora da Divisão de Análise de Balanços (DAB) do TCE, contidas no Ofício nº 9/98, de 04/03/98, e no despacho DAB nº 107/99, de 13/12/99. Recentemente, levei em conta também a Resolução nº 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 Sistema de informações sobre orçamento público em educação (SIOPE), 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 nº 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 tal. Solicitei ao TCE várias vezes o envio de tais anexos, porém, até maio de 2010, ele não havia respondido a meu pedido e a uma série de outras indagações que encaminhei desde dezembro de 2009.

O primeiro e principal problema é a confiabilidade dos dados. São muitos os casos de discrepância, às vezes em um mesmo documento. Por

exemplo, o relatório do TCE sobre as contas de 2006 informou, em seu 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 qualquer receita de salário-educação, o que, obviamente, seria um equívoco, pois todos os Estados recebiam e recebem 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 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 nessa rubrica: R\$ 98 milhões. Outro exemplo é, segundo o TCE, a ausência de identificação do valor e do percentual do pagamento dos profissionais do magistério do Ensino Fundamental e do Ensino Médio nas contas de 2007 e 2008, exigidos pela Lei do Fundeb. Entretanto, tal identificação foi feita pelo governo estadual no SIOPE desses 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 pagamentos aos inativos, correspondentes a valores astronômicos, superiores a R\$ 200 milhões, no cálculo do percentual gasto em MDE nesses e em outros anos, embora o SIOPE determine a sua exclusão.

A CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA

A exemplo de outros TC, 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 nessa base, equivocadamente, a transferência federal da quota estadual do salário-educação, que não é imposto, mas contribuição social e, por isso, deveria ser contabilizada como *acréscimo* ao mínimo. É interessante observar que o TC, apesar desses equívocos, tomou como referência os 30% da Constituição Estadual de 1989, ao contrário de alguns TC, como exemplo, o de Mato Grosso e o do Piauí, que só se baseiam no percentual mínimo de 25%, mesmo quando as constituições de seus 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 como 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 + R\$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.

Erro tão crasso do TC, a não contabilização das transferências federais de impostos e a inclusão do salário-educação na base de cálculo, talvez se explique por sua incompetência, mas é mais provável que se deva à sua cunivência 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 essa contabilização equivocada tenha acontecido também antes de 1991. Não sei como o TC contabilizou as receitas em 1997, mas, em 1998, corrigiu o equívoco ao incluir esses 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 Liliane 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 um 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, de 1999, da DAB 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 o rendimento financeiro auferido com os 30% dos impostos (ou com os 28% fixados pela Emenda Constitucional nº 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 percentual (relativo ao percentual mínimo dos impostos) ou integralmente vinculadas à MDE. Cabe ressaltar que pelo menos os manuais de 2005 e 2007 do SIOPE (FNDE. SIOPE, 2006; 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.).

O prejuízo advindo dessa omissão 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 nessa 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 e convênios.

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 como MDE, definida pelos artigos 70 e 71 da LDB e interpretados, também, pelo Parecer 26, de 1997, do Conselho Nacional de Educação. Essa suposição equivocada manifesta-se nos relatórios do TCE, nos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

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, com a aceitação do tribunal, R\$ 37,5 milhões de gastos com merenda.

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 nº 33, que reduziu em 2003 de 30% para 28% o percentual mínimo da Constituição Estadual de 1989, os 25% seriam vinculados à Educação Básica, não incluindo obviamente 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, no 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 em 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 nessas duas despesas, como também em outras que não me dei o trabalho de analisar, é seu valor astronômico para o que se destinam e o fato de serem muitas vezes superior a gastos mais importantes como formação continuada de professores.

A propósito da Emenda nº 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 sua importância no total dos gastos contabilizados dentro desse 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 dessa contabilização pelo TCE, sem o que o percentual supostamente aplicado pelo governo estadual nunca tenha alcançado 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 câmputo 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. Esse 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 nº 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 qualquer comentário ou ressalva sobre essa ilegalidade. Curiosamente, nas contas da Saúde, o TCE excluiu (aparentemente pelo menos em parte) os inativos do cálculo do valor gasto, provavelmente porque esta tenha sido a orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração dos RREO. Entretanto, tanto o SIOPE, do FNDE, quanto, embora tardiamente, o manual de 2007 (7ª edição, de 2007) da STN, para a elaboração do RREO, não classifica 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” (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 essa exigência, usando a contribuição patronal bem como a dos servidores para pagar os inativos. Em outras palavras, os inativos podem não estar sendo pagos *diretamente* mas indiretamente por meio dessa 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, se considerarmos os relatórios do TCE sobre as contas de 2006 a 2008, o governo estadual os incluiu ilegalmente.

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. A inclusão de restos a pagar, que não serão necessariamente pagos, pois podem ser cancelados no exercício seguinte, pode indicar manobra contábil 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 justifica-se, ainda, porque a maioria desses empenhos, pelo menos da documentação a que tive acesso, foram realizados em dezembro. E o caso, em 1995, dos R\$ 89 milhões *a pagar* dos quais R\$ 75 milhões foram empenhados em dezembro. Em 1996, dos R\$ 52 milhões *a pagar*, R\$ 40 milhões; em 1997, dos R\$ 69 milhões, R\$ 29 milhões.

Como o TCE não fazia a correção monetária dos valores devidos mas 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 TC, 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* constituem o critério adotado pela STN em seus manuais de RREO já há alguns anos.

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 por ele adotada. No entanto, continha documentos eletrônicos com uma série de dados importantes sobre os municípios entre 1999 e 2005 e raramente encontrados em páginas dos TC,

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 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 a base de cálculo utilizada pelo TCM.

Isso fica evidenciado quando comparamos os dados de 2005 do *Retrato dos Municípios Goianos VI* (GOIÁS, 2006) com os números de 2005 do Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE), do FNDE (FNDE, 2006). Escolhemos alguns municípios aleatoriamente. Segundo o *Retrato*, o percentual aplicado em educação pelo município de Abadia 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%, não incluindo o cálculo o ganho com o Fundef nem a página menciona receitas adicionais. A discrepância também se manifesta no montante e no 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*.

Analiso a seguir as resoluções normativas que recebi do TCM e as que obtive em seu sítio. A RN 13, de 2/8/89, teve como pontos positivos prever (a) o acompanhamento mensal da aplicação das verbas destinadas à MDE, para apurar diferenças entre as receitas e despesas previstas e as realizadas;

(b) a exigência de abertura de crédito suplementar, em outubro, relativo à diferença não aplicada até setembro; (c) a aplicação dos saldos remanescentes no último semestre. Entretanto, a RN não define as receitas que integram a base de cálculo (por exemplo, as multas e juros de mora dos impostos e a receita da dívida ativa de impostos), a contabilização das receitas adicionais aos 25% (convênios, por exemplo), e se o critério de cálculo é de despesas empenhadas, liquidadas ou pagas, critério este só definido pela RN 7, de 1997. A RN 5, de 1999, por sua vez, manteve este critério, com a exceção das despesas de pessoal, que seriam contabilizadas pelo valor empenhado. Outra insuficiência da RN 13/89 foi não definir as despesas classificáveis de MDE, o que veio a ser feito pela RN 7, que se limitou a copiar as disposições dos artigos 70 e 71 da LDB.

Logo no início da vigência do Fundef, o TCM editou a RN 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. Essa 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 qualquer outra resolução posterior, pelo menos com base na página do TCM.

A RN nº. 1 continha aspectos interessantes. 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%. 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, apresentava equívocos. Um foi referir-se genericamente 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-se a aplicação de no mínimo 10% do FPM, ICMS, da parcela do IPI, quando 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.

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 a valorização. A confusão aumenta 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 faz 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 TC 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.” (GOIÁS, 2000)

Examino 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 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 esse fundo 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 referir-se 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 são 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 esse 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 refere-se a valor empenhado, liquidado ou pago, embora o anexo I do Fundef se refira 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” (GOIÁS, 1999), 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 (GOIÁS, 2000), do Gabinete da Presidência do TCM, tampouco esclareceu essa dúvida, pois reiterou que “são consideradas as empenhadas, liquidadas e pagas”.

Outro equívoco do anexo II consta da coluna A, intitulada *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 também de impostos. 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, 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 essa dívida. A propósito dela, tive acesso a dois documentos internos do TCM sobre receitas e despesas dos municípios de Itaberaí e Itapirapuã em 2006 e 2007, que não demonstram sua inclusão nem das multas e juros de mora dos impostos, contrariando, assim, a orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária.

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. Essa 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.

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 a 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* (GOIAS, 2006) com os números de 2005 do SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação), do FNDE (FNDE, 2006). Outro é que a contabilização da receita oscilou ao longo

dos anos, com erros graves, como a ausência de 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 equivocadamente nessa base 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 tenha apresentado 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 apresentam problemas. O I, por exemplo, prevê apenas uma rubrica para despesas com pessoal, não especificando que pelo menos 60% do Fundef se destinam à remuneração dos profissionais do magistério em exercício no Ensino Fundamental.

Também as despesas apresentam 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, 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 chamam atenção. Um é sua importância no total dos gastos contabilizados pelo TCE dentro desse percentual. Outro aspecto é a aceitação dessa contabilização pelo TCE, sem o que o percentual supostamente aplicado pelo governo estadual nunca tenha alcançado 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 registram despesas pagas e despesas a pagar, não identificando se estas últimas foram liquidadas, pressupondo, pois, que elas tenham sido pagas.

A extrema cautela com os valores astronômicos de empenhos não pagos, porém contabilizados no cálculo do montante supostamente aplicado em educação, justifica-se ainda porque a maioria desses empenhos, pelo menos da documentação a que tive acesso, foi realizada em dezembro.

AUDIT COURT INSPECTION OF REVENUE AND EXPENDITURE LEGALLY LINKED TO EDUCATION IN THE BRAZILIAN MIDWESTERN STATE OF GOIÁS

ABSTRACT: On the basis of reports and resolutions produced by the two Goiás Audit Courts (one in charge of examining the State government accounts and the other in charge of local government accounts), this article examined the procedures adopted to evaluate the revenue and expenditure accounts for the maintenance and promotion of education. A number of inaccuracies, mistakes and inconsistencies were found which have resulted, and continue to result, in less funding available for education. The Audit Court in charge of examining State government accounts, for example, for a number of years in the 1990s, did not take into consideration federal tax transfers to the State in its calculation of the minimum percentage rate linked to education. In addition, the Court also erred by including a payroll-linked contribution to education in the calculation, as this is a social contribution and not a tax. In its calculation of the 25% of revenue to be spent on education, the Court continued to include the payment of retired education personnel as an educational expense at least until 2008, even though a resolution issued by the said Court in 2001 excluded such payment from the legally-defined concept of educational maintenance and promotion. The Audit Court in charge of local government accounts also made a number of mistakes, both in revenue and expenditure, in its 1998 number 1 resolution.

KEYWORDS: Educational Funding. Education Budget. Audit Court of the State of Goiás.

NOTA

1. A pesquisa conta com o apoio do CNPq através de bolsa de produtividade em pesquisa desde março de 2007.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: dez. 2009.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº. 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. Brasília, 2006. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: jan. 2007.

_____. _____. *Lei nº. 11.494*, de 20/6/07. Conversão da Medida Provisória nº. 339, de 2006. Regulamenta o FUNDEB, altera a Lei nº. 10.195, de 14/2/01, revoga dispositivos das Leis nº. 9.424, de 24/12/96, 10.880, de 9/6/04, e 10.845, de 5/3/04, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: jul. 2007.

_____. _____. *Lei nº. 9.394*, de 20/12/96. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: Presidência da República. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2009.

_____. _____. *Emenda Constitucional 14*, de 12/9/96. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da CF e dá nova redação ao art. 60 do ADCT (cria o Fundef). Presidência da República. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: out. 2005.

_____. _____. *Lei 7.348*, de 24/7/1985. Regulamenta a Emenda Constitucional 24, de dezembro de 1983. Brasília: Presidência da República. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: out. 2005.

_____. _____. *Lei 9.424*, de 24/12/96. Dispõe sobre o Fundef e dá outras providências. Brasília: Presidência da República. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em out. 2005.

_____. 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.

_____. _____. *Carta dos técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef*. Brasília, 01/7/1999.

_____. 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.

DAVIES, Nicholas. *Legislação educacional federal básica*. 2ª edição. São Paulo: Cortez Editora, 2010.

_____. *Fundef: a redenção da educação básica?* Campinas: Autores Associados, 2008.

_____. *O financiamento da educação estatal: novos ou velhos desafios?* São Paulo: Xamã, 2004.

_____. *Os Tribunais de Contas e a educação: quem controla o fiscalizador dos recursos?* Brasília: Plano, 2001.

_____. Os Tribunais de Contas de Goiás e a fiscalização das receitas e despesas vinculadas à educação. *Inter-Ação*, Goiânia, v. 25, 2000a.

_____. *Verbas da educação: o legal x o real*. Niterói: Editora da Universidade Federal Fluminense, 2000b.

_____. *O Fundef e o orçamento da educação: desvendando a caixa preta*. Campinas: Autores Associados, 1999.

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.

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

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

_____. TCE. Despacho No. 107 da Divisão de Análise de Balanços, de 13/12/99. Goiânia, 1999.

_____. _____. *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.

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

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

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

_____. _____. Ofício nº. 9/98, apenso ao ofício No. 1038/98. Goiânia, 1998.

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

_____. TCM. *Retrato dos Municípios Goianos VI*. Estatística e realidade das gestões municipais. Goiânia: TCM, 2006.

_____. _____. *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. 2002. Disponível em www.tcm.go.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

_____. _____. Ofício nº. 900. Goiânia, 6/10/2000.

_____. _____. Informação nº. 115, de 29/6/99, apensa ao Ofício nº. 870, de 29 de julho de 1999. Goiânia, 1999.

_____. _____. *Resolução Normativa nº. 10*, de 4/8/99. Altera os parágrafos 1º, 2º e 3º da RN nº. 1/98. Goiânia: TCM, 1999a.

_____. _____. *Resolução Normativa nº.5*, de 26/5/99. Dispõe sobre critérios a serem adotados no cálculo da aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino. Goiânia: TCM, 1999b.

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

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

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

_____. _____. *Resolução Normativa nº 7*, de 2/4/97. Dispõe sobre a aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e dá outras providências. Goiânia: TCM, 1997.

_____. *Constituição Estadual de 1989*. Disponível em: www.tce.gov.br. Acesso em: dez. 2009.

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

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

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

ANEXOS DA RESOLUÇÃO 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 Origem/FPE Origem/ICMS Origem/IPI Complem./União Rendimentos			Manutenção/Fundef 3111 – Pessoal civil 3120 - Mat. consumo 3131 – Rem. s. pessoais 3132 – Out. s. encargos 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".

NICHOLAS DAVIES é professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense (UFF), com graduação em História, mestrado em Educação na UFF e doutorado em Sociologia na USP.

E-mail: nicholas@pq.cnpq.br
