

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

*Nicholas Davies**

RESUMO

O trabalho resulta de uma pesquisa mais ampla sobre os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas (TC) do Brasil na avaliação das receitas e despesas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), procedimentos estes que muitas vezes não seguem a letra e o espírito da LDB mas que são fundamentais, pois servem de orientação aos governos na sua prestação de contas. Examinou-se a documentação fornecida pelos dois TCs de Goiás (do Estado e o dos Municípios) e constataram-se imprecisões, definições pouco claras e mesmo erros em tais procedimentos, que podem redundar concretamente em menos recursos disponíveis para a MDE.

Palavras-chave: financiamento da educação, orçamento da educação, legislação educacional.

INTRODUÇÃO

Este texto é resultado de uma pesquisa sobre o papel dos Tribunais de Contas (TC) do Brasil na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação, pesquisa essa suscitada pela experiência do autor na análise da aplicação da verba da educação pelos governos estadual e municipais do Rio de Janeiro e na sua fiscalização por parte do TC do Estado do Rio (Davies, 1998, 2000a). Essa experiência revelou, entre outras coisas, que a interpretação adotada pelo TC sobre as receitas e despesas

*Professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense, Niterói-RJ.

vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) nem sempre coincide com o que parece estar na letra e espírito da lei. A possibilidade de interpretações variadas e mesmo conflitantes por parte dos TCs tem sido confirmada na nossa pesquisa. Por exemplo, enquanto alguns Tribunais, como os do Estado do Pará, Maranhão e Paraíba, não consideram despesas de MDE as realizadas com os inativos, outros adotam posição contrária, como os de Minas, São Paulo e Rio Grande do Sul. A experiência de Cesar Callegari (1997) na análise das contas do governo estadual de São Paulo também confirma a importância do conhecimento sobre as interpretações adotadas pelos TCs. A nosso ver, essas interpretações, materializadas em instruções normativas, resoluções ou deliberações, são na prática mais importantes do que o estipulado na LDB (Lei nº 9.394), pois os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando o fazem, é claro) as orientações dos TCs na sua prestação de contas, e não necessariamente as disposições da LDB ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação. Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à MDE.

Esta pesquisa foi iniciada em 1998 e procurou obter as normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal nº 7.348, de 1985, que regulamentou a Emenda Constitucional Calmon, de 1983, restabelecendo a vinculação de impostos para a educação, eliminada pela Constituição militar de 1967. Tomamos a Lei nº 7.348 como marco inicial porque desde 1967 não havia vinculação (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, segundo o Parecer nº 26/67 do Conselho Nacional de Educação, parcialmente a partir de janeiro de 1997. Basicamente, esta Lei nº 7.348 foi importante porque definiu as receitas e despesas vinculadas à MDE, conceito que mereceu uma definição menos elástica do que a permitida pelo conceito orçamentário de "Educação e Cultura", previsto na Lei Federal nº 4.320, que normatiza a elaboração e execução de orçamentos públicos.

Outra referência legislativa que adotamos foram a LDB, a Emenda Constitucional 14 (EC 14), de setembro de 1996, e a Lei nº 9.424 (lei que regulamentou o Fundef, em dezembro de 1996).

Para saber como as contas da educação foram avaliadas desde 1985, enviamos ofícios a todos os TCs do Brasil. De modo geral, existe em cada Estado um tribunal que analisa tanto as contas do governo estadual quanto dos municípios. É o caso de todos os Estados, com exceção da Bahia, Ceará, Pará, Goiás, Rio, São Paulo, onde há dois tribunais. Nos Estados da Bahia, Ceará, Pará e Goiás, um TCE examina só as contas estaduais, enquanto um outro (TCM) cuida só das municipais. Rio e São Paulo, por sua vez, têm a particularidade de possuir um TC só para as contas da prefeitura da capital, enquanto o TCE analisa as contas do governo estadual e de todas as demais prefeituras. Apesar de enviar ofício até três vezes (fevereiro de 1998, maio de 1999 e janeiro de 2000), nem sempre recebemos resposta. Até outubro de 2000, não havíamos recebido resposta dos seguintes TCs: Amazonas, Acre, Bahia (TCM), Ceará (TCE e TCM), Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Tocantins e Rio de Janeiro (TCE e TCM). Outros negaram o fornecimento de informações e documentos (caso de Minas) ou foram sumários nas informações prestadas (caso do TCE de Alagoas, Amapá, Bahia, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul). A lacuna ou precariedade de informações, no entanto, foi parcialmente superada pela obtenção dessas normas por outras vias. No caso de Minas, Ceará (TCM), Pernambuco e Rio Grande do Norte, obtivemos suas instruções normativas (IN) na sua página na Internet e, no caso de Minas, também através do presidente da Associação dos Membros de Tribunais de Contas do Brasil, que em 1998 gentilmente nos forneceu parte da documentação. No caso do TC do Estado do Rio, a documentação foi obtida em seminário promovido pelo TC em 1998 e num fórum permanente interinstitucional sobre financiamento da educação no Estado do Rio, criado em outubro de 1998. Também nos baseamos em pareceres do TC (do Estado do Rio). No caso do TCM do Rio, orientamo-nos pelas prestações de contas da prefeitura em 1998 e 1999, que muito provavelmente seguem procedimentos recomendados ou pelo menos aceitos pelo TCM. Os seguintes tribunais enviaram documentação e informações com razoável grau de detalhamento: Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás (TCE e TCM), Maranhão, Pará (TCE e TCM), Paraíba, Paraná, Rio Grande do Sul, São Paulo (TCE), Santa Catarina e Sergipe.

Também era nosso desejo examinar pareceres concretos de contas de governos estaduais e municipais, uma vez que a nossa

experiência no Estado do Rio revelara a não-coincidência de procedimentos recomendados pelos TCs e os efetivamente seguidos pelos seus técnicos e conselheiros. Infelizmente, a imensa maioria dos tribunais não nos enviou tais pareceres, com exceção do Distrito Federal, Goiás (TCE), Pará (TCE), Santa Catarina. Dada a insuficiência numérica e às vezes qualitativa dos pareceres, nosso estudo se baseou sobretudo nas instruções, resoluções e deliberações dos tribunais, que, no entanto, apesar das limitações, são um indicador razoável dos procedimentos considerados corretos pelos tribunais, mesmo que nem sempre postos em prática.

Vale lembrar que, como a documentação a que tivemos acesso no princípio nem sempre esclarecia todas as nossas dúvidas e questionamentos, enviamos novos ofícios a alguns tribunais. Alguns responderam às nossas ponderações e pedidos de esclarecimento (Espírito Santo, Paraíba, Sergipe, TCE e TCM de São Paulo, Rio Grande do Sul, Goiás (TCE e TCM), Distrito Federal), outros não (TCE da Bahia, Minas, TCE e TCM do Rio). Por isso, o nosso estudo nem sempre conseguiu responder satisfatoriamente a todas as indagações.

Basicamente, as informações e documentos que procuramos obter junto aos TCs foram as seguintes:

- (1) Legislação federal, estadual ou municipal adotada pelos tribunais para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação. Queríamos saber, por exemplo, o percentual mínimo que os tribunais consideravam correto, no caso de o percentual das Constituições estaduais e leis orgânicas ser superior aos 25% previstos na Lei nº 7.348 e na Constituição Federal (CF) de 1988. Essa nossa indagação foi suscitada pela experiência no Estado do Rio, em que prefeituras (por exemplo, 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 havia obtido em 1993 liminar do Supremo Tribunal Federal considerando inconstitucional o percentual mínimo de 35% fixado na Constituição Estadual de 1989, o que significou, na prática, a aceitação do percentual de 25%.
- (2) Instruções e normas internas elaboradas pelos TCs para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE. Tais instruções são fundamentais porque os governos estaduais e

municipais procuram seguir (quando lhes interessam, é claro) os procedimentos nelas contidos, não necessariamente a Constituição Federal, Estadual ou Lei Orgânica.

- (3) Definição dos impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo. Queríamos saber se incluía a receita da dívida ativa tributária e das multas e juros de mora e como eram calculados os ganhos, a complementação federal e os rendimentos financeiros obtidos com o Fundef.
- (4) Como são computadas as receitas do salário-educação e de convênios de natureza educacional (merenda e outros)? Como parte do percentual mínimo ou como acréscimo a ele? Este cálculo é importante porque muitas vezes os governos omitem tais receitas ou as incluem na base de cálculo, quando o correto é calculá-las como receitas integrais adicionais 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?). Estes 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. Aparentemente, muitos (se não todos os) TCs só trabalharam com valores nominais na época de inflação alta, embora a Lei nº 7.348, de 1985, já previsse, no último trimestre do ano, uma correção dos valores não aplicados de janeiro a setembro.
- (6) Definição de despesas consideradas como parte do percentual mínimo em MDE. É fundamental a clareza sobre essa definição porque não raro os governos confundem tais despesas com as realizadas na função Educação e Cultura, mais ampla do que o conceito de MDE. A maior questão polêmica nesta definição reside na inclusão ou não dos inativos em MDE.
- (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, como tem acontecido na prestação de contas do governo estadual do Rio de Janeiro.
- (8) Procedimentos adotados tendo em vista a implantação obrigatória em 1998 do Fundef, cuja lei de regulamentação (nº

9.424) previa, no art. 11, que "... os Tribunais de Contas da União, dos Estados e Municípios criarão mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da Constituição Federal e desta Lei".

RESULTADOS OBTIDOS NO CASO DE GOIÁS

Em Goiás há dois tribunais de contas: o TCE, que examina as contas do governo estadual, e o TCM, que analisa as dos governos municipais. Vejamos primeiro a documentação do TCM. Logo no início da vigência do Fundef, foi editada a Resolução Normativa nº 1, em 21 de janeiro de 1998, que, embora pretenda regulamentar o Fundef, na verdade dispõe 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.

Focalizaremos especialmente os anexos I e II da Resolução nº 1. O primeiro contém a tabela para as receitas e despesas com o Fundef, e o segundo, a tabela para a totalidade das receitas e despesas em MDE, inclusive as do Fundef. O roteiro do anexo I é preciso e claro, computando os possíveis ganhos, a complementação federal e os rendimentos financeiros com o Fundef. O anexo II, por sua vez, tem a virtude (não comum em documentos de outros TCs) de computar as receitas de convênios como acréscimos ao mínimo e à receita do Fundef. Entretanto, o roteiro não incluiu na base de cálculo do percentual mínimo a receita com as multas e juros de mora sobre impostos atrasados e a prevista na LC 87/96, embora a Resolução nº 1 mande incluir tal receita com a LC 87/96 no ICMS, uma vez que constitui compensação pela desoneração do ICMS das exportações. Tal inclusão parece-nos equivocada pois a compensação constitui transferência federal para Estados, DF e municípios, ao passo que o ICMS é transferência estadual. A importância da explicitação da receita com a compensação prevista na LC 87/96 é revelada pela experiência paulista, em que o governo estadual não vem computando-a na base de cálculo, segundo Callegari (1997). A Resolução nº 1 estabelece também que os valores devidos não aplicados num trimestre serão corrigidos e compensados no seguinte e, o que é raro em resoluções de TCs, fixa o índice do INPC para corrigir tais valores. O anexo II, no entanto, gera uma confusão e um erro. A confusão está nos valores do FPM,

ICMS e IPI (o qual deveria ser identificado como IPI-exportação, e não simplesmente IPI) que serão computados na vinculação mínima (observação I). Serão os valores brutos (os 100% que a prefeitura receberia se não houvesse o Fundef) (hipótese 1)? Os líquidos (os 85% que efetivamente recebe após a contribuição de 15% para o Fundef) (hipótese 2)? Ou o montante que recebe do Fundef (que depende do número de matrículas no ensino fundamental e, portanto, pode ser maior, igual ou menor do que os 15% que contribuiu para o Fundef) (hipótese 3), montante este lançado no anexo I? O correto seria considerar os valores brutos da hipótese 1, porém a Resolução nada esclarece sobre isso. O erro do anexo II está em considerar (Observação II) que 60% da coluna A (10% do FPM + ICMS + IPI e 25% do IPTU, ISS, ITBI, Dívida ativa tributária, IPVA, ITR, IOF/ouro e imposto de renda) se destinem ao ensino fundamental. Ora, o FPM, ICMS, IPI-exportação e LC 87/96 (não mencionados no anexo) destinados ao ensino fundamental já foram computados na coluna B (receita do Fundef), e os 10% destes impostos vinculados à MDE porém não integrantes da receita do Fundef são de uso *livre* em MDE (em ensino fundamental ou na educação infantil), não obrigatório no ensino fundamental.

Na definição das despesas, a resolução apenas reproduz os artigos 70 e 71 da LDB, sendo acrescida apenas pela explicitação da inclusão das merendeiras entre os profissionais da educação na Resolução nº 4. A propósito dos gastos com inativos, o TCM não se posicionou sobre a sua inclusão ou não na MDE. As resoluções também não esclarecem sobre o critério de aferição das despesas em MDE (se empenhadas, liquidadas ou pagas) porém a Informação nº 115, de 29/6/99, responde que 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 nº 900, de 6/10/2000, do Gabinete da Presidência não esclareceu esta dúvida, pois reitera que são consideradas as empenhadas, liquidadas e pagas. Entretanto, esclareceu que as multas e juros de mora de impostos atrasados são considerados no cômputo da dívida ativa tributária (o que o Anexo II, reproduzido a seguir, não deixava claro) e que o TCM tem admitido pagamentos de despesas com pessoal inativo, mas reconhece a necessidade de adaptação dos municípios à nova realidade. Pouco clara também é a definição do percentual mínimo, uma vez que, se o art. 15 da

mínimo, uma vez que, se o art. 15 da Resolução nº 1 manda aplicar o percentual fixado na Lei Orgânica, se maior do que 25%, o seu anexo II pressupõe apenas 25%. Por último, constatamos uma confusão na destinação do mínimo de 60% do Fundef. Enquanto o art. 41 da Resolução nº 1 afirma que se destinam à *valorização* do magistério, o ' 21 do art. 51 dá um outro sentido ao reservá-los apenas à *remuneração*. Ora, remunerar não é o mesmo que valorizar e 60% do Fundef não garantem necessariamente tal valorização, qualquer que seja o sentido dado à 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%.

Anexos da Resolução nº 1/98 do TCM de Goiás

Anexo I – Demonstrativo da receita e despesa do Fundef – Mês/ano

Receita	do mês	Acumulada	Despesa paga	do mês	Acumulada
Origem/FP M			Manutenção/Fundef 3111 B Pessoal civil		
Origem/FP E			3120 - Mat. consumo 3131 B Rem. s. pessoais		
Origem/IC MS			3132 - Out. s. encargos		
Origem/IPI Complem./ União			4110 B Obras/instal. 4120 B Equip. Mat. Perm.		
Rendimen- tos					
Subtotais			Subtotais		
Saldo do exercício anterior			Saldo para o mês seguinte		
Totais			Totais		

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.						
T o - tais						

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.

Ao contrário do TCM, o TCE não parece ter editado nenhuma instrução normativa. Segundo o Ofício nº 9/98, de 4/3/98, assinado pela Diretora da Divisão de Análise de Balanços, Sra. Lilianne Maria Cruvinel Siqueira Peu, o TC não teria instruções e normas internas para este fim, o que possibilita as mais variadas interpretações pelos técnicos e conselheiros do TC. Este problema de interpretações variadas e mesmo contraditórias pode ser detectado na comparação do teor deste ofício nº 9/98 com o do despacho nº 107/99, elaborado pela mesma diretora em 13/12/99 em resposta ao pedido de esclarecimentos encaminhado em nosso ofício de 25 de outubro de 1999. Enquanto o Ofício nº 9/98 considera equivocadamente que todas as transferências da União (inclusive as de convênios de natureza educacional) são computadas na base de cálculo do percentual mínimo, o Despacho nº 107/99 classifica corretamente as receitas de convênios como acréscimos

integrals ao mínimo. Um outro aspecto contraditório entre esses dois documentos diz respeito à classificação dos gastos em inativos. Enquanto o Ofício nº 9/98 permite o pagamento dos inativos com os recursos do percentual mínimo, o despacho nº 107/99 não é muito claro a respeito, ora afirmando que as despesas com inativos devem ser eliminadas do cômputo dos gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, ora estipulando 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. A inclusão ou não de tais despesas em MDE tem um peso considerável e crescente nos gastos em MDE de muitos Estados (São Paulo, Rio, Pará, Distrito Federal, por exemplo) e este é também o caso de Goiás. Segundo os relatórios de contas estaduais de 1995, 1996 e 1997 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. De qualquer maneira, foi essa a documentação em que nos baseamos, além das páginas dos relatórios do TC sobre as contas do governo estadual de 1991 a 1997, enviadas com o Ofício nº 9/98, e o formulário IX utilizado pelo TC para verificar as receitas da educação, mandado junto com o Despacho nº 107/99. Em janeiro de 2001, tivemos acesso ao relatório do TCE sobre as contas de educação de 1998 do governo estadual, que foi muito útil para avaliar os procedimentos reais do TCE.

O Formulário IX, que faz parte de um documento infelizmente não identificado pelo TC em sua correspondência e cuja data de início de vigência também não foi informada, contém um demonstrativo correto das receitas da educação, computando a dívida ativa de impostos na base de cálculo do percentual mínimo, de 30% segundo a Constituição Estadual de Goiás, e os ganhos e os rendimentos financeiros com a receita do Fundef, o salário-educação e as receitas de convênios como acréscimos integrals ao montante correspondente ao mínimo. É quase certo que este formulário tenha sido copiado, com adaptações, da *Carta dos Técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef*, sintetizando a posição da maioria dos participantes da reunião técnica realizada em 30 de junho e 1º de

julho de 1999. Além disso, o TC faz uma exigência pouco comum nos TCs, de indicação do montante vinculado ao ensino fundamental, constituído por 15% de todos os impostos, a receita do Fundef, o salário-educação, e os convênios vinculados ao ensino fundamental. Cabe ressaltar, no entanto, que o TCE não adotou, na avaliação das contas de 1998, tal procedimento de inclusão da dívida ativa de impostos na base de cálculo e acréscimo dos ganhos com o Fundef e seus rendimentos financeiros e as receitas de salário-educação ao percentual mínimo. Como a dívida ativa de impostos (R\$ 12.768.331,17 e as suas multas e juros de mora (R\$ 28.479.199,67) corresponderam a mais de R\$ 41 milhões (perda de mais de R\$ 12 milhões para a educação), o salário-educação totalizou R\$ 20.378.789,69, os ganhos com o Fundef foram de R\$ 12 milhões (segundo o balanço do Fundef feito pelo MEC em março de 1999), temos aí uma perda de mais de R\$ 44 milhões para a educação em 1998, sem falar nos rendimentos financeiros com a receita do Fundef e na enorme discrepância de R\$ 42 milhões entre a receita do governo estadual com o Fundef (R\$ 232 milhões) em 1998 e os gastos contábeis por ela financiados (R\$ 190 milhões). Se somarmos os R\$ 44 milhões a esses R\$ 42 milhões de discrepância inexplicável, alcançaríamos o total de mais de R\$ 86 milhões devidos porém não aplicados em 1998.

A definição dos gastos financiáveis com o percentual mínimo deixa a desejar, pois se refere apenas aos programas genéricos de Administração, Educação Pré-Escolar, Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino Superior, Educação Compensatória, Encargos com Inativos e Pensionistas, Investimento em Regime de Execução Especial (Ofício nº 9/98). Um outro ponto fraco dos procedimentos do TC é que só trabalha com valores nominais arrecadados no ano e, portanto, não prevê a correção dos valores devidos porém não aplicados num trimestre, diminuindo, assim, o montante realmente devido em MDE. Essas perdas seriam menores se o TC levasse em conta a receita obtida com 30% (o percentual mínimo previsto na Constituição Estadual) da aplicação financeira das receitas de impostos, que totalizaram cerca de R\$ 110 milhões só de juros bancários em 1998, que, por não terem sido incluídos na base de cálculo, representaram uma perda de R\$ 33 milhões (30% de R\$ 110 milhões) para a educação.

Um aspecto interessante na avaliação dos gastos pelo TC é sua atenção para o cancelamento, no ano seguinte, de empenhos

computados como gastos em MDE no exercício. Na análise das contas de 1996 do governo estadual, o TC 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 enorme diferença entre as despesas pagas no exercício e as empenhadas porém não pagas nas contas de 1992 a 1997 ressaltam a importância da fiscalização de possíveis manobras contábeis por parte dos governos. Em 1992, as despesas efetivamente realizadas corresponderam a 21,86% do total da receita de impostos, porém os empenhos não pagos no exercício mas computados como aplicados em MDE permitiram que este percentual ascendesse a 30,82%, cumprindo assim a exigência dos 30% previstos na Constituição Estadual. Ou seja, 2/3 das despesas devidas em 1992 foram pagas, sendo 1/3 delas lançadas em restos a pagar. Como o TCE não fazia a correção monetária dos valores devidos porém não aplicados, embora isso estivesse previsto na Lei Federal nº 7.348, de 1985, e como o governo estadual de modo geral tem aplicado 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. Essa grande discrepância entre despesas pagas até 31 de dezembro e os empenhos não pagos continuou nos anos seguintes. Em 1993, enquanto as despesas pagas representaram 23,47% da receita de impostos, os empenhos não-pagos foram de 6%, permitindo que a aplicação nominal elevasse a 29,24%. Em 1994, as despesas efetivamente realizadas caíram para 17,94%, enquanto a aplicação total equivaleu a 29,19% (quase 12% de empenhos não pagos). Em 1995, os pagamentos foram de 22,65% e a aplicação total, de 32,67% (10% de empenhos não pagos). Em 1996, estes valores subiram para 25,69% e 33,27% (quase 8% de empenhos não pagos), respectivamente. Por fim, em 1997, enquanto a despesa paga foi de 25,74%, os empenhos não pagos totalizaram 5,76%. É para coibir esse tipo de prática de cumprimento puramente simbólico da aplicação do percentual mínimo que o Parecer nº 26/97, do Conselho Nacional de Educação, definiu despesas realizadas, não como despesas empenhadas, como é

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.

É bastante provável que os valores aplicados e, portanto, tais percentuais sejam na verdade menores, pois o TCE aceitava como despesa em MDE as realizadas com cultura e desporto e lazer, que, mesmo antes da LDB, não podiam ser classificadas como MDE. Por exemplo, o relatório do TCE sobre as contas de 1998 aceita como MDE os gastos da Secretaria de Esportes e Lazer (R\$ 5.871.969,34) e da Secretaria de Transportes e Obras com o Programa Especial de Cultura, Desporto e Lazer (R\$ 30.570.332,88). Temos, aí, mais de R\$ 36 milhões classificadas irregularmente como de MDE.

Apesar dos procedimentos corretos introduzidos pelo Formulário IX (que não sabemos se está sendo cumprido pelo governo e fiscalizado corretamente pelo TCE), cabe enfatizar que em 1998 os critérios usados pelo governo estadual e aceitos pelo TC resultaram numa perda contábil de pelo menos R\$ 155 milhões (86 milhões, relativos à (a) não-inclusão da dívida ativa na base de cálculo, (b) inclusão errada do salário-educação na base de cálculo, (c) não cômputo do ganho com Fundef como acréscimo ao mínimo, e (d) discrepância entre receita com Fundef e gastos por ele financiados, + 33 milhões, correspondentes à não-inclusão de 30% da receita patrimonial na base de cálculo, + R\$ 36 milhões, referentes ao lançamento ilegal de gastos em MDE) para a educação. Isso sem falar nas receitas de convênios de natureza educacional (não apontadas no relatório do TCE), nos gastos com os inativos (R\$ 112 milhões em 1998) e nos empenhos que foram computados na Secretaria de Educação como MDE porém não pagos em 1998 e que podem vir a ser cancelados (total de R\$ 53 milhões). Se excluíssemos os inativos de MDE, o total não aplicado contabilmente seria de R\$ 267 milhões.

Goiás – TCE – Formulário IX: Demonstrativo de receitas da educação

Especificação da receita	Receita efetivada
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) Imposto de renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos pela administração pública estadual	
B) IMPOSTOS/TRANSFERÊNCIAS COM INCIDÊNCIA DO FUNDEF	
B-1) Quota parte do ICMS	
B-2) Fundo de Participação dos Estados – FPE	
B-3) Quota-parte do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI–exportação	
B-4) Compensação financeira decorrente da desoneração de exportações, devida ao Estado na forma da Lei Complementar nº 87/96	
C) CRÉDITOS BANCÁRIOS 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	

cont.

cont.

ESPECIFICAÇÃO	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 30% de impostos e transferências na MDE, conforme art. 158 da CE = 30% de (A + B + E)	
J) Aplicação mínima de 60% dos recursos da educação no ensino fundamental, conforme art. 60 do ADCT = (15% de A + 15% de E + G)	
L) Recursos totais vinculados à educação = D + F + H + resultado positivo de (C - G), conforme CF	
M) Recursos totais vinculados à educação = D + F + I + resultado positivo de (C - G), conforme CE	
N) Recursos totais vinculados ao Ens. Fund. = D2 + F + J + resultado positivo de (C - G)	

CONCLUSÃO

Este estudo demonstrou a importância dos procedimentos adotados pelos TCs para a verificação das receitas e despesas vinculadas à MDE e que podem concretamente resultar em mais ou menos recursos para a educação. Fica claro que não basta confiar nas disposições constitucionais ou da LDB (Lei nº 9.394), pois variadas são as interpretações dos TCs. A documentação fornecida pelos TCs contém imprecisões e mesmo erros inaceitáveis em documentos oficiais que orientarão os governos na sua prestação de contas. É possível que, se tivéssemos acesso aos pareceres concretos dos técnicos e conselheiros dos TCs, e não apenas às resoluções e informações dos TCs, constataríamos imprecisões e erros até maiores, pois não há nenhuma garantia de que tais técnicos e conselheiros sigam todas as normas contidas nas resoluções. Pelo menos é o que a nossa experiência no Estado do Rio de Janeiro revela.

ABSTRACT

This work is the result of a wider research on the procedures adopted by Audit Offices in Brazil to evaluate revenue and expenditures linked to the

maintenance and development of education. Such procedures are important because they often do not follow the letter and the spirit of the Brazilian Federal Law on Education yet are used by governments in their rendering of accounts. An analysis of the documentation supplied by the two Audit Offices in the Mid-West State of Goiás (one in charge of examining the State government accounts and the other in charge of local government accounts) found inaccuracies, not clear definitions and even errors in such procedures, which may result in less funds available for education.

Keywords: education finance; education budget; educational legislation

REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Constituição Federal de 1988* (atualizada até a EC 19/98). 2. ed. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.
- BRASIL. Emenda Constitucional 14, de 12/9/96. Brasília: *Diário Oficial da União*, 13/9/96.
- BRASIL. Lei nº 7.348, de 24/7/85 (regulamentou a Emenda Calmon, de dezembro de 1983).
- BRASIL. Lei nº 9.394 (LDB), de 20/12/96. Brasília: *Diário Oficial da União*, 23/12/96.
- BRASIL. Lei 9.424, de 24/12/96 (dispõe sobre o Fundef e dá outras providências).
- BRASIL. MEC. *Carta dos técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef*. Brasília, 1/7/1999.
- BRASIL. MEC. Parecer CP nº 26/97 (sobre o financiamento da educação na LDB), de 2 de dezembro de 1997. Brasília: Conselho Nacional de Educação, Conselho Pleno, 1997.
- 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.
- CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. A responsabilidade fiscal e a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil. São Paulo, *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, n. 93, ago./1999 (texto de palestra proferida no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999).
- DAVIES, Nicholas. Confundef: as confusões criadas pelas autoridades a respeito do Fundef e da valorização do magistério. *Contexto & Educação*, n. 57, Ijuí, Rio Grande do Sul, jan./mar. 2000b.
- DAVIES, Nicholas. *O Fundef e o orçamento da educação: desvendando a caixa preta*. Campinas: Autores Associados, 1999.
- DAVIES, Nicholas. Tribunal de Contas: faz as contas ou Afaz de conta@ na avaliação dos gastos governamentais em educação? *Contexto*

& *Educação*, n. 52, Ijuí, Rio Grande do Sul, out./dez. 1998 (revista de educação da Universidade Unijui).

DAVIES, Nicholas. *Verbas da educação: o legal x o real*. Niterói: Editora da Universidade Federal Fluminense, 2000a.

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

GOIÁS. TCE. Ofício nº 9/98, apenso ao Ofício nº 1.038/98. Goiânia, 1998.

GOIÁS. TCE. Páginas dos relatórios do TCE de avaliação dos gastos do governo estadual em educação de 1991 a 1997. Goiânia.

GOIÁS. TCM. Informação nº 115, de 29/6/99, apensa ao Ofício nº 870, de 29 de jul. 1999. Goiânia, 1999.

GOIÁS. TCM. Ofício nº 900, de 6/10/2000, Goiânia.

GOIÁS. TCM. Resolução nº 1/98, de 21/1/98, Goiânia, 1998.

GOIÁS. TCM. Resolução nº 4/98, de 4/3/98, Goiânia, 1998.

GOIÁS. TCM. Resolução nº 5/98, de 25/3/98, Goiânia, 1998.