

## **OS TRIBUNAIS DE CONTAS DO ACRE, AMAPÁ, AMAZONAS, RONDÔNIA, RORAIMA E TOCANTINS E SEUS PROCEDIMENTOS DE CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA E DESPESA EM EDUCAÇÃO<sup>1</sup>**

Nicholas Davies<sup>2</sup>  
Universidade Federal Fluminense

### **RESUMO:**

Este artigo examinou as instruções normativas e procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas (TCs) do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins ou em seus relatórios de contas estaduais (quando disponibilizados nos portais) na verificação da receita e despesa em educação, e chegou a várias constatações. Uma é que as informações e documentos disponíveis ou fornecidos por vários TCs são escassas, pouco detalhadas ou mesmo deficientes em vários aspectos. Outra é que tais documentos contêm muitos equívocos. Por exemplo, dois TCs (Acre e Rondônia) elaboraram manuais com base na Medida Provisória 339/2006, quando o correto seria tomar como referência a Lei 11.494/2007. O TC do Amapá, além de editar uma instrução sobre o Fundef só em 2005, quando ele estava prestes a terminar, errou ao permitir que parte dos 60% do Fundef fossem usados na capacitação de professores leigos, só permitido legalmente até 2001. O TC do Amazonas, por sua vez, aceitava, pelo menos até 2006, que o governo estadual empregasse parte dos 40% do Fundef para pagar inativos, ao contrário do TC de Roraima, que excluía o pagamento dos inativos com os 25% dos impostos mas se equivocou, assim como outros TCs, de aceitar o uso dos recursos do Fundef na compra de bolsas para alunos em escolas privadas, confundindo as despesas admissíveis do Fundef (só no ensino fundamental público) com as de MDE, que preveem tais bolsas. Por fim, o TC de Tocantins errou ao considerar que os gastos estaduais na educação infantil e no ensino superior não podem ser contabilizados nos 25% de impostos. Em síntese, as poucas informações e documentos disponíveis nos portais desses TCs ou fornecidos a mim permitem concluir que os procedimentos por eles adotados não são satisfatórios nem cumprem integralmente a legislação pertinente. A consequência é uma fiscalização aquém ou muito aquém da desejável e, portanto, de subtração de recursos legalmente vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino.

*Palavras-chave:* financiamento da educação; Tribunais de Contas

## **THE AUDIT OFFICES OF THE BRAZILIAN STATES OF ACRE, AMAPÁ, AMAZONAS, RONDÔNIA, RORAIMA AND TOCANTINS AND THEIR PROCEDURES TO RECKON REVENUE AND EXPENDITURE ON EDUCATION**

### **ABSTRACT**

This article examined the instructions and procedures adopted by Audit Offices (AO) of the States of Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima and Tocantins or in their reports of State accounts (when available in their sites) to check the revenue and expenditure on education, and arrived at a number of findings. One is that information and documents available or provided by a number of AOs are scarce, little detailed or even deficient in many respects. A further finding is that such documents contain many mistakes. For example, two AOs (Acre and Rondônia) have produced manuals on the basis of Provisional Measure 339/2006, when the correct thing would be to take as reference Law 11.494/2007. The AO of Amapá, apart from issuing an instruction about Fundef only

in 2005, when said Fund was about to end, erred by allowing part of 60% of Fundef to be employed in the training of non-qualified teachers, which was only legally admissible by 2001. The AO of Amazonas, in turn, accepted, at least until 2006, that the State government would use part of 40% of Fundef to pay retired education personnel, as opposed to the AO of Roraima, which excluded the payment of said personnel with the 25% of taxes constitutionally linked to education, yet it made a mistake, as well as other AOs, of admitting the use of Fundef in the provision of grants for students in private schools. Finally, the AO of Tocantins made a mistake by considering that the State government may not spend on nurseries, pre-schools and higher education the 25% of taxes constitutionally linked to education. In short, the little information and few documents available in the sites of AOs or provided to me enable us to conclude that their procedures are not satisfactory nor fully comply with the prevailing legislation. As a result, the inspection carried out by said AOs leaves much to be desired and, therefore, education loses funds legally earmarked to it.

Keywords: education funding; Audit Offices.

## Introdução

Este artigo examina as instruções normativas e procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação, sendo parte de uma pesquisa sobre o papel dos Tribunais de Contas (TCs) do Brasil nesta verificação. Foi suscitada pela experiência do autor na análise da aplicação da verba da educação por governos estadual e municipais do Rio de Janeiro e na sua fiscalização por parte do TC do Estado do Rio de Janeiro (DAVIES, 2000, 2001a), que revelou, entre outras coisas, que a interpretação adotada pelos TCs quanto às receitas e despesas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) nem sempre coincide com o que parece estar na letra e espírito da lei. Isso é importante porque 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 Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB - Lei 9.394/96), de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE), ou mesmo das orientações contidas nos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária. Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à MDE.

Esta pesquisa foi iniciada em 1998 (DAVIES, 2001b) e procurou obter as normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal nº 7.348 (BRASIL, 1985), que regulamentou a Emenda Constitucional Calmon, de 1983, restabelecendo a vinculação de recursos para a educação, eliminada pela Constituição “induzida” pela ditadura militar em 1967. A Lei nº 7.348 foi tomada 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 de 1997 do CNE (BRASIL, 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 pela função orçamentária de ‘Educação e Cultura’, prevista na Lei Federal nº 4.320 (BRASIL, 1964), que normatiza a elaboração e execução de orçamentos públicos. Desde 2001 esta função

foi dividida em duas, uma para a educação (designada pelo número 12) e outra para a cultura.

Outras referências legislativas foram as Emendas Constitucionais 14 (BRASIL, 1996c), que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), em setembro de 1996, e 53 (BRASIL, 2006), que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), em dezembro de 2006, e as Leis 9.394 (BRASIL, 1996b), 9.424 (BRASIL, 1996a), que regulamentou o Fundef, ambas de dezembro de 1996, e a 11.494 (BRASIL, 2007), que regulamentou o Fundeb.

Também era meu desejo examinar pareceres concretos dos TCs sobre contas de governos estadual e municipais, uma vez que nossa experiência no Estado do Rio de Janeiro revelara a não-coincidência de procedimentos recomendados pelos TCs e os efetivamente seguidos pelos seus técnicos e conselheiros.

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

(1) Legislação federal, estadual ou municipal adotada pelos TCs para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação ou, mais precisamente, à MDE, conforme definida na Lei nº 7.348, de 1985, e nos artigos 70 e 71 da LDB. Queria saber, por exemplo, o percentual mínimo que os TCs 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 no 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 Tribunal de Contas do Estado. Além disso, o governo estadual do Rio de Janeiro (na gestão de Brizola, um governante supostamente sensível à causa da 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 pelos TCs para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei nº 7.348. Tais instruções são fundamentais porque os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando lhes interessam, é claro) os procedimentos nelas contidos, não necessariamente a CF, a Estadual ou 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 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/são contabilizados como parte do percentual mínimo ou como acréscimos a ele? Este 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? 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.

(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 supostamente aplicados no ensino.

(8) Procedimentos adotados pelo TCs tendo em vista a implantação obrigatória do Fundef em 1998 e do 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), mais

(b) o ganho com o Fundef ou o Fundeb (ou seja, a diferença positiva entre a contribuição para estes fundos e a receita com eles), a complementação federal para os dois fundos e o rendimento financeiro com eles, contabilizáveis como acréscimos ao percentual mínimo, mais

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

Vale lembrar que as receitas com o Fundef ou o Fundeb não devem ser confundidas com ganhos, os quais só acontecem quando a receita dos governos com estes fundos é superior à sua contribuição para eles. Neste caso, devem ser contabilizados como acréscimos ao percentual mínimo. Porém, quando há perdas (ou seja, quando a receita é inferior à contribuição), elas devem ser contabilizadas dentro do percentual mínimo. Neste cálculo, não entram a complementação federal e o rendimento financeiro com os fundos, sempre contabilizados como acréscimos ao percentual mínimo, mesmo quando há perdas.

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

(1) de 1989 até 1996, pelo menos 12,5% (a metade dos 25%) da receita (a) deveriam ter sido aplicados pelos Estados, Distrito Federal (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 destes 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 (1ª a 4ª, 5ª a 8ª, zona urbana, zona rural, educação especial). Da receita com o Fundef, pelo menos 60% deveriam ter sido destinados à remuneração dos professores (segundo a Emenda Constitucional 14, de 1996) ou dos profissionais do magistério (de acordo com a Lei nº 9.424, de 1996) em exercício no ensino fundamental.

(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 dos municípios, que só poderiam aplicá-los no ensino fundamental e 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 se dividem em dois grupos. O primeiro são as do Fundeb: as estaduais só podem ser empregadas no ensino fundamental e médio, enquanto as municipais se destinam somente à educação infantil e ensino fundamental. Da mesma forma que no Fundef, pelo menos 60% do Fundeb se destinam à remuneração dos profissionais do magistério em exercício na educação infantil e no ensino fundamental (caso dos municípios) e no ensino fundamental e no ensino médio (caso dos Estados). 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 recolhido pelos governos estaduais e municipais, Imposto de Operações Financeiras com Ouro (IOF-ouro), e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Serviços (ISS), e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). No caso dos municípios, a receita de impostos fora do Fundeb continua sendo vinculada à educação infantil e ensino fundamental, conforme previsto no art. 11 da LDB.

### **O Tribunal de Contas do Acre**

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

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

novo manual sobre o Fundeb, embora mais de 2 anos e meio tenham se passado desde junho de 2007, quando a Lei 11.494 foi sancionada.

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

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

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

### **O Tribunal de Contas do Amapá**

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

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

Já a Resolução nº 125, de março de 2005, é surpreendente que o TC tenha levado tanto tempo para elaborá-la e só tê-la aprovado quase no final da vigência do Fundef. Até o início de 2011 (4 anos depois da aprovação do Fundeb!) não havia no sítio do TC

informação sobre a existência de resolução sobre o Fundeb. Portanto, os comentários a seguir são feitos apenas com base na Resolução do Fundef.

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

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

Outro equívoco da resolução (nas instruções de preenchimento do formulário IV) foi se referir apenas à quota estadual do salário-educação, não considerando as alterações na sistemática do salário-educação introduzidas pela Lei federal 10.832, de 2003, que, entre outras mudanças, dividiu a quota estadual em duas: uma dos municípios, outra dos Estados, distribuídas diretamente pelo FNDE a cada governo.

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

## **O Tribunal de Contas do Amazonas**

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

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

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

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

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

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

Outro equívoco é os relatórios se basearem em despesas empenhadas, não nas liquidadas, como recomendado nos manuais da STN. A importância disso é registrada no relatório sobre as contas de 2008, que aponta uma enorme discrepância entre o valor empenhado no Fundeb (R\$ 588 milhões) e o valor liquidado (R\$ 472 milhões). Ou seja, mais de R\$ 115 milhões do Fundeb não foram liquidados em 2008. A questão é saber se o TC verifica no ano seguinte se os valores empenhados foram realmente gastos em educação.

Outra falha dos relatórios é não detalhar as despesas que considera de MDE, o que permitiria identificar se elas são admissíveis ou não. Quando apresentam algum grau de detalhamento, é possível apontar equívocos como no relatório de 2006, em que o TC aceitou que parte dos 40% do Fundef fossem usados para pagar os inativos, o que permite presumir que aceitou isso também em anos anteriores. Aparentemente, o TC aceitou tal equívoco com base numa orientação do MEC (BRASIL, 1999), contida no documento “balanço do primeiro ano do FUNDEF”, que teria aceito o pagamento de inativos com parte dos 40% restantes. Parece razoável presumir também que isso tenha acontecido em 2007 e 2008, o que, pelo menos nas contas de 2008, contrariaria o manual da STN (BRASIL, STN, 2007), que estipula que os inativos não podem ser pagos com os 25% vinculados à educação.

Outra dificuldade da apuração dos supostos gastos em MDE é que eles são distribuídos por vários órgãos diferentes. Por exemplo, em 2008,

Para efeito de comprovação da aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino foram incluídas todas as despesas empenhadas pela Secretaria de Estado da Juventude, Desporto e Lazer – SEJEL, Secretaria de Estado de Infra-Estrutura – SEINF, Secretaria de



Estado da Educação e Qualidade do Ensino – SEDUC, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB e Agência de Comunicação Social – AGEKOM. Também foram incluídos os repasses financeiros efetuados à Agência de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas – ADS, Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Amazonas – FAPEAM, Fundação Vila Olímpica “Danilo de Mattos Areosa” – FVO, Fundo Estadual de Incentivo ao Cumprimento de Metas da Educação Básica – FEICMEB, ao Centro de Educação Tecnológica do Estado do Amazonas – CETAM, pela Superintendência Estadual de Habitação – SUHAB e Fundação Universitária do Estado do Amazonas – UEA.

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

### **O Tribunal de Contas de Rondônia**

A análise se baseou nas instruções normativas (INs) 4, de 1999, 14, de 2005, e 22, de 2007. Desconheço se as INs 6, de 2001, e 11, de 2004, revogadas pela IN 14, continham disposições relativas à educação, pois elas não estavam disponíveis na página do TC em agosto de 2009. Também não tive acesso a relatórios do TC sobre contas estaduais e municipais, o que permitiria o confronto entre o conteúdo das INs e o seu cumprimento efetivo.

Não é possível saber como o TC avaliava as contas antes de 1999 porque em agosto de 2009 não havia em sua página nenhuma informação sobre tais procedimentos (instruções normativas). Mesmo no caso das contas posteriores a 1999, não há como saber se o TC seguiu as orientações contidas em suas instruções normativas, uma vez que sua página não disponibilizava relatórios sobre contas do governo estadual e de prefeituras. O conhecimento de tais relatórios é importante porque já constatei que às vezes tais instruções normativas não são obedecidas pelo corpo técnico e/ou pelos conselheiros do TC.

Um aspecto que chama a atenção nos procedimentos do TC da Rondônia e de outros TCs é que eles raramente seguem fielmente as orientações contidas nos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a contabilização da receita e despesa em educação. Os procedimentos previstos nas INs variaram (e não por causa do Fundef ou Fundeb) ao longo do tempo e contêm pontos positivos e negativos, comentados a seguir.

Fortemente inspirada na *Carta dos Técnicos do MEC e dos TCs do Brasil*, a IN 4, com 20 páginas, é bastante detalhada e precisa, contendo 10 anexos. Inclui 2 anexos especiais bastante detalhados para restos a pagar, que raramente encontrei em documentos de outros TCs. Um anexo lista os restos a pagar pagos com recursos do exercício anterior e outro com os recursos do exercício subsequente. Este último parece infringir a Lei 4.320 e as orientações contidas na própria *Carta* supracitada, pois os restos a pagar têm de ser pagos apenas com os recursos do exercício de referência.

Um ponto positivo da IN 4/99, que permaneceu em todas as INs e é incomum em instruções de TCs, prevê demonstrativo de restos a pagar pagos com recursos arrecadados no exercício subsequente. Isso é importante porque evita confundir despesas de exercícios diferentes. Outro aspecto positivo da IN 4, que continuou nas INs seguintes, foi determinar que os recursos vinculados à educação, não só os do Fundef, fossem mantidos numa conta bancária específica, a ser gerida pelo gestor do órgão da educação.

Um terceiro item positivo da IN 4 foi prever a correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, conforme previsto no art. 69 da LDB. Entretanto, a IN 4 não apresentou tabela para este controle. Este item positivo, no entanto, foi suprimido nas INs posteriores (14 e 22). Em resposta à minha indagação, a relatoria técnica do TC (RONDÔNIA, 2010) não foi muito clara, dizendo que esta exigência foi suprimida porque “essa situação não foi constatada” e que a verificação era feita nas auditorias.

Um quarto positivo de todas as INs é se basearem em despesas pagas, não nas empenhadas. Por exemplo, o §1º do Art. 6.º da IN 4 prevê que

Só serão consideradas como integrantes do percentual mínimo de 25% das receitas provenientes de impostos e transferências a ser aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino, as despesas empenhadas e pagas no mesmo exercício, ou, se inscritas em restos a pagar, somente quando transferidos para o exercício subsequente recursos financeiros suficientes para suportar aquelas despesas, em conta vinculada ao respectivo programa.

Um quinto ponto positivo da IN 4 é que seus anexos preveem o registro de receitas de convênios e despesas pagas por elas, assim com as receitas de salário-educação (SE), cuja despesa, no entanto, não é discriminada. Este é ponto importante porque era muito comum os governos e os TCs não registrarem tais receitas adicionais ao mínimo. Entretanto, as INs posteriores deixaram de exigir o registro de tais receitas, que podem ter sido ou ser utilizadas para pagar despesas financiáveis apenas com os 25% dos impostos e dos ganhos com o Fundef/Fundeb. O anexo V da IN 4 é um demonstrativo de despesas pagas com convênios, porém a IN 4 não prevê demonstrativo de despesas pagas com o SE nem receitas outras ou seus rendimentos financeiros.

Em resposta à minha indagação, o TC só mencionou o SE e informou não analisar as despesas pagas com o SE nem exigir o registro da sua receita nas Instruções Normativas, contrariando, assim, a orientação dos manuais da STN. No entanto, alegou que posteriormente excluiu as despesas do SE no cálculo do percentual mínimo.

Uma das deficiências da IN 4 e da IN 14 foi determinar uma série de despesas do Fundef em atividades no ensino fundamental dificilmente separáveis de outros níveis e modalidades de ensino. Por exemplo, o § 3º do art. 9 prevê gastos do Fundef, entre outras coisas, na

a) remuneração de profissionais em efetivo exercício no ensino fundamental público, desenvolvendo atividades de natureza técnico-administrativa, de limpeza, conservação, vigilância e serviços em geral, inclusive merendeiras, dentre outras que necessariamente concorram para a garantia do funcionamento das escolas e unidades administrativas do respectivo sistema de ensino; c) aquisição, manutenção, conservação e limpeza de instalações e equipamentos necessários ao ensino fundamental público; d) conclusão, ampliação, construção (terreno e obra de engenharia) e recuperação de instalações utilizadas no ensino fundamental público.

Ora, é praticamente impossível separar despesas na educação infantil das realizadas no ensino fundamental ou médio, sobretudo se realizadas na mesma escola.

Em resposta ao meu questionamento, o TC informou que

procedeu à separação dos gastos com a remuneração dos profissionais do magistério dos demais profissionais da educação e outras despesas do FUNDEF por meio dos Anexos constantes nas Instruções Normativas No. 4/99 (Anexos VIII e IX.A) e 014/2005( Anexos VIII-60% e IX-40%). Ademais, o Controle Externo realiza semestralmente Auditoria de Gestão, incluindo a área educacional.

Uma falha de todas as INs é apresentar as receitas e despesas em tabelas separadas, dificultando a comparação de maneira clara entre receitas vinculadas e despesas devidas. Ou seja, as receitas são informadas numa tabela e as despesas, em outra.

No caso da IN 14, de 2005, um ponto positivo é que ela explicita receitas de impostos pouco consideradas pelos TCs durante muito tempo, que é a da dívida ativa de impostos (principal, juros e multas), e receita de multa e juros de mora sobre atrasos de impostos não inscritos em dívida ativa.

Outro aspecto positivo, raramente encontrado em instruções de TCs, é definir, no art. 7º, que "As receitas provenientes dos rendimentos de aplicação são consideradas fontes adicionais de recursos para a área da manutenção e desenvolvimento do ensino, não sendo computadas no cálculo do mínimo estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, por não se constituir de receitas resultantes de impostos e transferências constitucionais.", repetida na IN 22, em 2007. Entretanto, as tabelas não contêm nenhum campo para lançamento de tais receitas, o que provavelmente resultou na omissão dos dados de tais rendimentos.

Um terceiro item positivo é que não se limita a copiar os artigos 70 e 71 da LDB na definição de MDE, sendo muito mais detalhada. Por exemplo, estipula que os recursos despendidos na concessão de benefícios pecuniários a famílias carentes, nos termos da Lei nº 10.219/01 (renda mínima vinculada à educação – bolsa-escola), não serão consideradas MDE.

Equivoca-se, no entanto, quando restringe o conceito de MDE aos profissionais da educação no ensino fundamental e médio, no caso do Estado. A alínea a) do inciso II do seu art. 4 prevê que as despesas de MDE abarcam

vencimentos e salários do pessoal docente e dos demais profissionais que atuam na área da educação, compreendendo aqueles que exercem a regência de classe e que desempenham atividades que dão suporte direto à docência, aí incluídas as de administração, planejamento, inspeção, supervisão e orientação educacional, no caso do Estado, no Ensino Fundamental e Médio e no caso dos Municípios na Educação Infantil (Creche e Pré – Escolar) e Ensino Fundamental.

No caso dos Municípios o TC está correto porque eles só podem aplicar os 25% dos impostos na educação infantil e no ensino fundamental, porém não no caso do Estado.

O TC se confundiu neste caso, muito provavelmente baseado na interpretação (equivocada) do art. 211 da CF (reformulado pela Emenda Constitucional 14, de 1996), que prevê a atuação prioritária dos Municípios na educação infantil e no ensino fundamental, e dos Estados, no ensino fundamental e no ensino médio. As várias INs confirmam a confusão do TC neste caso, uma vez que os seus anexos prevêem despesas do governo municipal com a educação infantil, mas nunca do governo estadual. Ou seja, pelos anexos das INs as despesas estaduais com a educação infantil nunca seriam consideradas para efeitos do cálculo do percentual mínimo de impostos vinculados à MDE.

Entretanto, isso foi retificado pela IN 22, que, na definição de MDE, se limita a reproduzir os artigos 70 e 71 da LDB, não esclarecendo como interpreta tais artigos. Por exemplo, não informa se aceita que os inativos sejam pagos com os 25% dos impostos.

A IN 22, de 16/5/2007, é bastante detalhada, com muitos anexos, e contém alguns pontos positivos já mencionados anteriormente. No entanto, apresenta alguns equívocos. O principal é tomar como referência a Medida Provisória 339, de dezembro de 2006, e não a Lei 11.494, de junho de 2007, equívoco cometido pelo TC do Acre. Isso levou o TC a estipular erradamente que somente 10% do Fundeb poderiam ser “apropriados” em EJA (educação de jovens e adultos), que constava da Medida Provisória 339, quando o correto é 15%, o percentual previsto na Lei 11.494. Cabe esclarecer que “apropriação” neste caso significa o limite máximo fixado para EJA na receita do Fundeb, mesmo que EJA responda por uma parcela das matrículas na educação básica no Estado igual ou maior do que outros níveis e modalidades da educação básica, que não sofrem estas limitações.

Um segundo equívoco é omitir as receitas que não devem ser incluídas na base de cálculo do percentual mínimo, como as do salário-educação, convênios, transporte escolar, nem os rendimentos financeiros obtidos com as receitas de impostos não incluídas no Fundeb. A exemplo da IN 14, tais rendimentos (que acertadamente não devem ser incluídos no cálculo dos 25%) são mencionados no texto mas as tabelas não preveem um campo para o seu registro.

Uma terceira falha é não prever correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, equívoco não cometido pela IN 4, de 1999.

Um quarto equívoco (Art. 10) é prever que até 40% do Fundeb possam ser empregados em despesas de MDE conforme definidas no art. 70 da LDB. Ora, o Fundeb é destinado apenas à educação básica pública, ao passo que o conceito de MDE é mais amplo, abrangendo, por exemplo, bolsas de estudo em escolas privadas. Portanto, o conceito de MDE no caso do Fundeb é mais restrito, limitado às escolas públicas, embora a Lei 11.494 tenha introduzido a anomalia jurídica, não constante da Emenda Constitucional 53 (que criou o Fundeb), nem da Medida Provisória 339, de contabilizar, para a distribuição dos recursos do Fundeb, as matrículas de instituições confessionais, filantrópicas e confessionais conveniadas com o Poder ‘Público’ que ofereçam creches, pré-escolas e educação especial.

## **O Tribunal de Contas de Roraima**

A análise sobre o TC de Roraima se baseou apenas em duas instruções normativas e um prejulgado, disponíveis na página do TC ([www.tce.rr.gov.br](http://www.tce.rr.gov.br)) em setembro de 2009, que não continha relatórios sobre contas estaduais e municipais, que permitiriam avaliar com mais precisão os procedimentos adotados pelo TC.

A IN 2, de 22/9/99, teve o mérito de ser bastante detalhada e conter muitas tabelas, permitindo visualizar de maneira clara o que o TC considerava receita e despesa em MDE. Curiosamente, é bastante semelhante à IN 4, de 22/11/99, do TC de Rondônia, embora com equívocos (apontados a seguir) não constantes da IN de Rondônia. Outro ponto positivo é que as tabelas identificam claramente as despesas empenhadas e as pagas, evitando-se o equívoco tão comum de se confundir as duas.

Entretanto, a IN 2 continha alguns erros. Um é que a sua ementa se refere ao Fundef, porém o seu conteúdo abrange o conjunto dos recursos vinculados à MDE, não apenas os do Fundef. Outro está no seu formulário VA, que não menciona as multas e juros

de impostos atrasados do exercício (que não é a dívida ativa de impostos), e equivoca-se ao estipular que os 15% incidem sobre o salário-educação (SE), quando o certo é 15% sobre os impostos. É verdade que o equívoco se originou da numeração errada das rubricas da tabela, mas de qualquer maneira isso pode ter criado a interpretação entre os governantes de que os 15% incidem sobre o SE, o que era incorreto, pois esta contribuição social era, até o final de 2006, destinada integralmente ao ensino fundamental e, desde 2007, à educação básica. Os equívocos são mostrados a seguir em negrito e se originam de cópia errada de formulário idêntico contido na *Carta dos Técnicos de Tribunais de Contas*, documento de julho de 1999.

Demonstrativo de receitas da educação	Formulário V.A	
1. Governo (estadual ou municipal)	2. Ano	
3. Especificação da receita	Receita efetivada	
	Estado	Município
<b>A) IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS</b>		
A.1) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA		
A.2) Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações – ITCD;		
A.3) Total do Imposto de Renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos pela administração pública estadual;		
A.4) Imposto de Renda retido na fonte, incidente sobre os rendimentos pagos pela administração pública municipal;		
A. 5) Quota-Parte do Imposto sobre Operações Financ. Incidente s/ ouro;		
A.6) Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS;		
A. 7) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU;		
A. 8) Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis – ITBI		
A. 9) Quota-Parte do Imposto Territorial Rural – ITR		
<b>B) IMPOSTOS/TRANSFERÊNCIAS COM INCIDÊNCIA DO FUNDEF</b>		
B.1) Quota-Parte do ICMS		
B.2) Fundo de Participação dos Estados – FPE;		
B.3) Fundo de Participação dos Municípios – FPM;		
B.4) Quota-Parte do Imposto sobre Produtos Industrializados, distribuída proporcionalmente às exportações desses produtos – IPIexp;		
B.5) Compensação financeira decorrente da desoneração de exportações, devida ao Estado na forma da Lei Complementar nº 87/96;		
<b>CRÉDITOS BANCÁRIOS EM FAVOR DO FUNDEF - (ESTE ITEM DEVEIA TER SIDO IDENTIFICADO POR C)</b>		
C.1) Receita do FUNDEF (valor creditado na conta bancária do FUNDEF)		
C.2) Rendimentos de aplicações financeiras de recursos do FUNDEF		
<b>C) RECEITAS DA EDUCAÇÃO ORIGINÁRIAS DE CONVÊNIOS - (ESTE ITEM DEVEIA TER SIDO IDENTIFICADO POR D, NÃO C)</b>		
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		
<b>D) RECEITAS ORIGINÁRIAS DA DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS - (O CERTO É E), NÃO D)</b>		
<b>E) QUOTA-PARTE DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO - (A IDENTIFICAÇÃO CORRETA É F), NÃO E)</b>		
5. ESPECIFICAÇÃO	6. Valor	
G) Contribuição ao FUNDEF = (15% de B)		
H) Aplicação mínima de 25% de impostos e transferências na manutenção e desenvolv. do ensino, conf. Art. 212 da CF = 25% de (A + B + E - <b>(O CERTO É D, NÃO E)</b> )		
I) Aplicação mínima de 60% dos recursos da educação no Ensino Fundamental, conf. Art. 60 do ADCT = ( 15% de A + 15% de E + G) - <b>(O CERTO É F NO LUGAR DE E)</b>		

J) Recursos totais vinculados à educação = D + F + H + resultado positivo de (C - G)		
L) Recursos totais vinculados ao Ens. Fund. = D2 + F + I + resultado positivo de (C - G)		

Na definição das despesas em MDE, o TC, por meio do seu prejulgado 4, de 1998, determinou que os inativos não podem ser pagos com o percentual mínimo dos impostos. A questão é saber se o TC verifica o cumprimento desta determinação pelos governos.

Muito detalhada é a IN 4, de 2007, com um grande número de tabelas, que reproduzem, se não todas, pelo menos um grande número das tabelas contidas no manual da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (BRASIL, STN, 2007).

Entretanto, cometeu alguns equívocos. Um é definir que o Fundeb pode ser usado em bolsas de estudos a alunos de escolas privadas (inciso IX, art. 8º). Ora, o Fundeb se destina apenas à educação básica pública e o TC neste caso, assim como outros TCs, confundiu o conceito de MDE, que inclui tais bolsas, com os gastos do Fundeb, admissíveis somente na educação pública.

Outro equívoco (inciso X do art. 8º) é considerar como manutenção e desenvolvimento da educação básica pública "[...] o dispêndio de recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos e conveniadas com o poder público, desde que atendam obrigatória e cumulativamente às exigências contidas no art. 8º, §§ 2º e 6º, da Lei Federal nº 11.494/2007". É um equívoco porque este dispêndio, mesmo permitido pela lei do Fundeb (a qual me parece inconstitucional, pois a Emenda do Fundeb prevê recursos apenas para a educação pública), não corresponde rigorosamente ao conceito de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

Outro equívoco (art. 9º) é estipular que, para efeito de utilização dos 40% do FUNDEB não vinculados à remuneração dos profissionais do magistério, serão consideradas "outras ações de manutenção e desenvolvimento do ensino **fundamental**" (grifo meu). O TC confundiu o Fundeb com o Fundef (este sim vinculado apenas ao ensino fundamental) e a formulação correta seria que: serão consideradas outras ações de manutenção e desenvolvimento (MDE) da educação infantil e ensino fundamental, no caso de municípios, e de MDE do ensino fundamental e ensino médio, no caso do Estado, níveis de ensino estes que abrangem as várias modalidades de ensino (educação especial, EJA etc.)

Equívoco semelhante cometeram as tabelas que, embora minuciosas, não estipulam, assim como o texto, que o Fundeb estadual só pode ser usado no ensino fundamental e no ensino médio, que o municipal só pode ser usado na educação infantil e no ensino fundamental. Na falta da identificação da aplicação destas despesas, o município pode utilizar parte do Fundeb (o que não é permitido) ou mesmo dos 25% dos impostos no ensino médio, o que não é permitido pelo art. 11 da LDB.

## O Tribunal de Contas de Tocantins

O estudo se baseou na seguinte documentação do TCE fornecida a mim ou disponível na sua página: Resolução Normativa (RN) no. 2, de 21/1/98, RN no. 6, de 28/10/98, Instrução Normativa (IN) no. 16, de 17/12/03, IN no. 5, de 12/5/04, IN no. 7, de 12/12/07, e nos ofícios 1114, de 15/10/09 (acompanhado do memorando 67/09, de 14/10/09, da Quarta Diretoria de Controle Externo), e 74/2010, de 2/2/10 (acompanhado do memorando 72/09, de 16/11/09), do TC em resposta ao meu pedido de esclarecimentos. Também consultei os relatórios do TC sobre as contas estaduais de 1998, 2006 e 2007.

Infelizmente, não tive acesso à Resolução Normativa no. 5, de 1998, revogada pela RN no. 6, de 1998.

Um primeiro fato que chama atenção é que nenhuma instrução menciona as receitas adicionais ao percentual mínimo dos impostos, como o salário-educação (SE), convênios e outras, embora tal exigência conste das orientações da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração de relatórios resumidos de execução orçamentária (RREO) dos governos. Uma consequência disso é que tais receitas adicionais podem ter sido ilegalmente empregadas para financiar despesas que só poderiam ser pagas com o percentual mínimo dos impostos. No entanto, no seu relatório das contas estaduais de 1998 o TC está atento para receitas adicionais, pois manda excluir as transferências do SE, convênios e do FNDE (Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação) do cálculo do percentual mínimo, sem explicar, porém, como fez a contabilização dos rendimentos financeiros com o Fundef. O relatório do TC sobre as contas estaduais de 2007 exclui receitas adicionais, mas não as define claramente. Uma lacuna das instruções (com exceção da IN 16, que, no entanto, só se refere às contas municipais) é não prever tabelas identificando clara e detalhadamente as receitas e despesas em educação.

A seguir comento as instruções.

A RN 2, de 1998, é muito sumária e equivoca-se ao mandar juntar numa única conta os recursos do Fundef e os 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental. Embora a destinação destes recursos seja a mesma (o ensino fundamental), há diferenças entre estas vinculações. Uma é que pelo menos 60% do Fundef eram reservados a professores (segundo a EC 14) ou profissionais do magistério (de acordo com a Lei 9.424) em exercício no ensino fundamental, ao passo que, no caso dos 15% dos demais impostos, não há nenhuma subvinculação para professores ou profissionais do magistério. Outra é que o Fundef era destinado apenas ao ensino fundamental público, enquanto que parte dos 15% dos demais impostos podia ser empregada em bolsas de estudo em escolas privadas, como permite o art. 70 da LDB.

A RN 6, além de muito sumária, contém vários equívocos. Sua ementa pretende se referir ao Fundef e aos impostos vinculados à MDE previstos no art. 212 da CF. No entanto, só trata do Fundef e nada comenta sobre o cálculo dos demais impostos não incluídos nele.

Outro equívoco é o seu art. 14, segundo o qual

A instituição do Fundo e a aplicação de seus recursos não isentam o Estado e os Municípios da obrigatoriedade de aplicar, no exercício, o percentual mínimo de 25% das receitas resultantes de Impostos diretamente arrecadados, e das Transferências Intergovernamentais, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

I - 15% dos recursos provenientes dos impostos e das transferências serão destinados ao [...] FUNDEF, cujo montante tem que ser exclusivamente aplicado nas despesas enumeradas no art. 12 desta Resolução, atendendo perfeitamente ao que consta no art. 70, da Lei n.º 9.394/96);

II - Os 10% restantes deverão ser aplicados em despesas, cujo objetivo seja a educação e cultura (...)

O equívoco é dar a entender (inciso I) que 15% de todos os impostos e transferências se destinavam ao Fundef e que os 10% restantes (inciso II) se destinavam à educação e cultura. Ora, a EC 14 estabeleceu duas subvinculações, uma para o Fundef (constituída por 15% de alguns impostos) e outra para o ensino fundamental (constituída

por 15% dos impostos não incluídos no Fundef). Quanto aos 10% restantes, não se destinavam à educação e cultura, pois esta última não é sinônimo de MDE.

O equívoco da RN fica patente quando comparamos este artigo com o art. 8º da Lei 9.424, que regulamentou o Fundef, e no qual a RN supostamente se inspirou.

Art. 8º A instituição do Fundo previsto nesta Lei e a aplicação de seus recursos não isentam os Estados, o Distrito Federal e os Municípios da obrigatoriedade de aplicar, na manutenção e desenvolvimento do ensino, na forma prevista no art. 212 da Constituição Federal:

I - pelo menos 10% (dez por cento) do montante de recursos originários do ICMS, do FPE, do FPM, da parcela do IPI, devida nos termos da Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e das transferências da União, em moeda, a título de desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, de modo que os recursos previstos no art. 1º, § 1º, somados aos referidos neste inciso, garantam a aplicação do mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) destes impostos e transferências em favor da manutenção e desenvolvimento do ensino;

II - pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) dos demais impostos e transferências.

Este equívoco só foi corrigido, parcialmente, 5 anos depois, em 2003, com a IN 16, que, no entanto, não obrigou o Estado a cumprir o previsto no Art. 8º da Lei 9.424, mas somente as prefeituras. Por que o TCE não obrigou o governo estadual a cumprir esta determinação?

Outro equívoco da RN 6 foi estipular (art. 11) que 40% do Fundef deveriam ser aplicados em profissionais da educação como inspetores e merendeiras e outras despesas pertinentes à manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público. Ora, a Lei 9.424 apenas exigiu a aplicação mínima de 60% na remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental, não obrigando que os 40% tivessem a destinação mencionada no art. 11. Pela Lei 9.424 o governo poderia destinar até 100% do Fundef à remuneração dos profissionais do magistério, deixando de fora, portanto, os demais profissionais do magistério ou da educação.

Outro equívoco da RN 6 (art. 12, inciso VI) foi considerar que os recursos do Fundef pudessem ser destinados a bolsas para alunos de escolas privadas. Ora, o Fundef foi destinado apenas ao ensino fundamental público e, portanto, seus recursos não podiam ser usados em escolas privadas. O equívoco do TCE neste caso, assim como de muitos TCs, foi confundir o conceito de MDE, definido nos artigos 70 e 71 da LDB, com o conceito de despesas admissíveis com os recursos do Fundef. Este equívoco permaneceu nas INs 16, de 2003, e 7, de 2007, que não distinguem entre despesas pagas apenas com o Fundef/Fundeb e despesas pagas com recursos não incluídos no Fundef/Fundeb.

Com relação às despesas, a Resolução no. 6 estipula (§ único do Art. 14) que só serão consideradas as “efetivamente pagas” no exercício financeiro, adotando, assim, uma posição incomum entre os TCs, que tendem ou tenderam a se basear nos valores empenhados. O seu relatório das contas estaduais de 1998 realmente adota este critério, mas inclui o pagamento de restos a pagar (quase R\$ 4 milhões), que, se forem de exercícios anteriores (o relatório não esclarece essa questão), irá distorcer o cálculo do percentual aplicado. Por fim, o relatório computa equivocadamente como MDE o Fundo de Ciência e Tecnologia (R\$ 1,5 milhão) e não pormenoriza os gastos em educação, o que, se realizado, demonstraria que os valores realmente aplicados no exercício (descontando



restos a pagar de exercícios anteriores) provavelmente não foram os R\$ 169 milhões, ou 27,01% dos impostos.

A IN 16, de 2003, inova em relação à RN 6. Eis algumas de suas inovações positivas (repetidas na IN 7, de 2007): prevê, inspirado no art. 69 da LDB, que o percentual mínimo será destinado ao ensino público, que este percentual será o fixado nas Leis Orgânicas Municipais, se maior do que 25%, que “As diferenças entre a receita prevista e a despesa fixada e as efetivamente realizadas, que resultem no não-atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro, vedada a compensação no exercício seguinte”, que (baseado no art. 11 da LDB) os municípios só poderão atuar em outros níveis de ensino (que não a educação infantil e o ensino fundamental) somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal e pelas respectivas Leis Orgânicas. Outra inovação da IN 16 foi prever (art. 6, § 1º) que a despesa com ensino à distância pela prefeitura seria considerada imprópria para a composição dos 25%, “observadas as exceções previstas no art. 31, § 4º da Lei 9.394”. Não encontrei nenhuma instrução de TC prevendo isso. Esta disposição foi repetida na IN 7, porém só menciona as despesas municipais, não as estaduais. Ora, se a despesa com ensino à distância não é considerada própria na composição dos 25% municipais, o mesmo deveria valer para os 25% estaduais. A propósito, o TC não esclarece porque o ensino à distância não pode ser pago com parte dos 25%.

No entanto, a IN 16 cometeu alguns equívocos, além dos já mencionados. Um foi considerar (art. 4º) que o percentual mínimo seria calculado com base nos impostos próprios, nas transferências constitucionais e outras transferências, no salário-educação, em incentivos fiscais e outros recursos previstos em lei. Ora, o percentual é calculado apenas com base nos impostos próprios e nos transferidos constitucionalmente, ou seja, as demais receitas não entram na base de cálculo, sendo adicionais ao mínimo. A falha foi logo identificada e este artigo foi suprimido pela IN 5, em 2004.

Outra falha da IN 16 (art. 5º, inciso XV), cometida pela IN 7, é classificar como MDE “subvenção a escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas que se enquadrem inteiramente nas condições dos incisos I e II, art. 213, da Constituição Federal conjugado com o inciso IV, art. 77, da Lei n. 9.394, de 1996”. Ora, embora governos possam transferir recursos a tais escolas desde que elas atendam a uma série de condições, tais transferências não são classificadas de MDE no art. 70 da LDB.

Por fim, a IN 16 omite em seus anexos um campo para o lançamento dos 60% dos demais impostos e transferências vinculados ao ensino fundamental, previstos no § 1º do art. 5º.

A IN 7 (relativa ao Fundeb), de 2007, repete algumas inovações positivas contidas na IN 16, acrescentando outras, como a de desconsiderar (mas apenas a partir de 2008) pela primeira vez o pagamento de inativos como MDE, o que significa que aceitava tal pagamento antes. É possível que, se tal pagamento tivesse sido excluído em anos anteriores, as contas estaduais não teriam alcançado o percentual mínimo de 25%, uma vez que em 2007 o percentual atingiu 25,09% apenas porque o gasto com os inativos (R\$ 26,9 milhões) foi incluído no cálculo do valor mínimo.

Entretanto, comete alguns equívocos, além dos mencionados anteriormente. Por exemplo, alega que os dispêndios estaduais em educação infantil e superior não poderão ser contabilizados nos 25% dos impostos vinculados à MDE. A alegação do TC se baseia no art. 211, § 3º da CF e no art. 10 da LDB, conforme revela o item 2.6.7.1.2 do relatório do TC sobre as contas estaduais de 2007 (TOCANTINS, TCE, 2008): “Nos termos do artigo 211, §3º da CF e artigo 10 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei

Federal nº 9.394/96 os Estados devem atuar prioritariamente no ensino fundamental e médio, limitando-se a esses níveis de ensino as despesas a serem incluídas no cálculo dos 25% a que se refere o artigo 212 da CF.” Ora, nem a CF, nem a LDB, nem a Lei 11.494 (do Fundeb) preveem isso. No máximo o que a Lei do Fundeb faz é estipular a contribuição do governo estadual para o Fundeb (20% de todos os impostos, menos o imposto de renda recolhido pelo governo estadual) e determinar que a receita do governo estadual com o Fundeb seja destinada apenas ao ensino fundamental e ao ensino médio. Isso significa que o governo estadual pode destinar os 5% dos impostos não incluídos no Fundeb ou os 25% do imposto de renda recolhido pelo governo estadual para a educação infantil ou o ensino superior, uma vez que não há nenhuma proibição legal dessa aplicação.

Outro equívoco do TC foi considerar despesas na função Educação como sinônimo de MDE, como aparece no seu relatório sobre as contas estaduais de 2007, que utiliza tais termos como sinônimos, embora a IN 7 só mencione o termo MDE. Esta diferença é fundamental, pois nem toda despesa na função Educação é considerada de MDE. Um exemplo é a merenda escolar, que se enquadra na função Educação mas não é aceita como MDE pela LDB.

Em resposta ao meu pedido inicial de esclarecimentos, o TCE (2009) enviou um ofício acompanhado de memorando, que não é satisfatório. Por exemplo, não esclarece como eram contabilizadas as receitas e despesas alguns anos atrás e diz se basear nos manuais mais recentes da STN para elaboração do RREO. Entretanto, o relatório sobre as contas de 2007 não menciona receitas adicionais aos 25%, como os convênios, verba da merenda e outras, nem os rendimentos financeiros com elas, embora os manuais da STN mandassem contabilizá-los. Além disso, não esclarece desde quando contabiliza receita da dívida ativa de impostos e da multa e juros de mora na base de cálculo.

Algumas informações interessantes podem ser encontradas no relatório sobre as contas de 2007. Uma é o fato (aparentemente uma queixa) de a Secretária de Educação registrar “uma centralização do controle das contas bancárias [da educação] na SEFAZ [Secretaria de Fazenda], o que dificulta a gestão financeira e execução das ações, na medida em que o Ordenador de Despesa não tem autonomia para deliberar sobre a liberação de pagamentos, pelos quais responde junto aos Órgãos de Controle” (item 2.6.7.1 do relatório). Em outras palavras, o governo não estaria cumprindo o art. §5º do art. 69 da LDB, que prevê o repasse dos recursos da educação para o órgão responsável pela educação. Uma consequência disso é que a Secretaria de Educação não tem o controle sobre os gastos contabilizados na educação, a cargo da Secretaria de Fazenda, o que significa que tais gastos podem não se enquadrar necessariamente no conceito de MDE.

O relatório aponta (item 2.6.7.1.2) pelo menos um gasto (R\$ 4,5 milhões) que, segundo o TC, não deveria ser contabilizado na educação: a realização do 3º Salão do Livro, que proporcionou o “incentivo à leitura, por meio da aquisição de livros e participação em palestras, oficinas e shows”. Segundo o TC, esta despesa não poderia ser considerada MDE, mas ele não esclarece se a descontou do suposto gasto em educação do governo.

Por fim, o relatório equivoca-se (no item 7.1) ao dizer que o governo gastou 61,39% da receita do Fundeb na remuneração dos professores do ensino fundamental, quando, no caso do governo estadual, o percentual mínimo de 60% se destina a profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental e no ensino médio.

## Considerações finais

Várias considerações podem ser feitas com base neste estudo. Uma é que as informações e documentos disponíveis ou fornecidos a mim por vários TCs são escassas, pouco detalhadas ou mesmo deficientes em vários aspectos, além de a maioria não ter respondido ao meu pedido de informações e questionamentos. Alguns TCs deixaram muito a desejar em termos de informações e documentos, como é o caso do Acre e do Amapá. Outros (Rondônia e Tocantins) já continham mais documentos que ajudaram no estudo. É isso que explica o maior ou menor detalhamento da análise dos TCs.

Apresento a seguir alguns destaques.

Os TCs do Acre e de Rondônia se equivocaram ao se basear na Medida Provisória 339, que regulamentou provisoriamente o Fundeb em dezembro de 2006, e não na Lei 11.494, que o regulamentou definitivamente em junho de 2007. Algumas determinações dos TCs, embora corretas, foram/são de operacionalização difícil, se não impossível. Por exemplo, os do Acre e Rondônia mandaram separar as despesas do Fundef das demais despesas, o que é impossível no caso de escolas municipais que oferecem educação infantil e ensino fundamental ou de escolas estaduais que oferecem ensino fundamental e ensino médio.

O TC do Amapá, por sua vez, além de demorar muito para editar uma resolução sobre o Fundef (só editada em 2005, quando o Fundef estava prestes a extinguir), equivocou-se ao permitir que 60% do Fundef pudessem ser usados para a capacitação de professores leigos, só permitido até 2001, 4 anos antes. Outro equívoco, encontrado em resoluções de outros TCs (por exemplo, em uma do TC de Roraima), foi permitir o uso de recursos do Fundef na compra de bolsas para alunos de escolas privadas. Neste caso, o TC confundiu um dos itens que definem legalmente MDE - tais bolsas - previsto no art. 70 da LDB, com as despesas admissíveis do Fundef, que não incluem tais bolsas.

No caso do TC do Amazonas, chama atenção o valor astronômico de R\$ 2,4 bilhões de renúncia fiscal de ICMS nas contas estaduais de 2006, o que significou R\$ 600 milhões (25%) de prejuízo para a educação. E o prejuízo continua, pois a renúncia fiscal não terminou. Outro aspecto que merece atenção são as diferenças enormes entre as despesas empenhadas do Fundeb em 2008 (R\$ 588 milhões) e as liquidadas (R\$ 472 milhões), ou seja, mais de R\$ 115 milhões não-liquidados do Fundeb podem ter sido desviados pelo governo estadual para outros fins, caso o TC não tenha fiscalizado a aplicação dos empenhos não-liquidados. Outro ponto problemático é a dispersão das despesas por muitos órgãos diferentes e aparentemente sem nenhuma relação com educação, infringindo, assim, o art. 69 da LDB, que manda os recursos serem destinados ao órgão responsável pela educação. Por fim, um equívoco do governo estadual e aceito pelo TC foi usar parte dos 40% do Fundef para pagar inativos.

O TC de Rondônia acertou porém também errou em suas 3 instruções normativas analisadas. Um ponto positivo da IN 4/99, por exemplo, e incomum em instruções de TCs, prevê demonstrativo de restos a pagar pagos com recursos arrecadados no exercício subsequente. Isso é importante porque evita confundir despesas de exercícios diferentes. Outro item positivo da IN 4 foi prever a correção dos valores devidos não-aplicados no trimestre e sua compensação no trimestre seguinte, conforme previsto no art. 69 da LDB. Este item, no entanto, foi suprimido nas INs posteriores. Outro ponto positivo (na IN 14, de 2005) é não se limitar a copiar os artigos 70 e 71 da LDB na definição de MDE, sendo muito mais detalhada e estipulando, por exemplo, que os recursos despendidos na concessão de benefícios pecuniários a famílias carentes, nos termos da Lei no. 10.219/01 (renda mínima vinculada à educação - bolsa-escola), não serão consideradas MDE.

As instruções, no entanto, contêm, entre outros equívocos, o de restringir o conceito de MDE aos profissionais da educação no ensino fundamental e médio, no caso do Estado, provavelmente confundindo gastos estaduais admissíveis do Fundeb com os classificáveis de MDE e/ou baseado na interpretação (equivocada) do art. 211 da CF (reformulado pela Emenda Constitucional 14, de 1996), que prevê a atuação prioritária dos Estados no ensino fundamental e no ensino médio. Ora, a atuação prioritária dos Estados em tais níveis não os proíbe de atuarem também na educação infantil e no ensino superior.

O TC de Roraima (assim como o TC de Tocantins, a partir de 2007) é o único que corretamente excluiu o pagamento dos inativos com o percentual mínimo dos impostos, embora tenha cometido vários equívocos em suas instruções normativas, como permitir o uso do Fundeb em bolsas para alunos de escolas privadas e considerar como manutenção e desenvolvimento da educação básica pública "o dispêndio de recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos e conveniadas com o poder público, desde que atendam obrigatória e cumulativamente às exigências contidas no art. 8º, §§ 2º e 6º, da Lei Federal nº 11.494/2007". É um equívoco (também cometido pelo TC de Tocantins) porque este dispêndio, mesmo permitido pela lei do Fundeb (a qual me parece inconstitucional, pois a Emenda do Fundeb prevê recursos apenas para a educação pública), não corresponde rigorosamente ao conceito de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

Ao contrário dos demais TCs, o de Tocantins, além de exibir em seu portal relatórios de contas estaduais, editou muitas resoluções e instruções, com vários acertos. Um, na resolução 16, de 2003, foi determinar que o montante correspondente ao percentual mínimo não aplicado num trimestre fosse corrigido e aplicado no seguinte. Porém, as instruções continham muitos equívocos também. Um foi dar a entender na sua resolução 6, de 1998, que o Fundef seria composto por 15% de todos os impostos, quando na verdade ele era formado por apenas alguns impostos, sendo 15% dos demais vinculados ao ensino fundamental, porém não ao Fundef. Outro equívoco foi considerar dispêndio na função orçamentária Educação (definida pela Lei 4.320/64, que normatiza o orçamento público) como sinônimo de MDE (definida pela Lei 9.394/96). Outra falha foi não aceitar, no cálculo dos 25%, despesas estaduais na educação infantil e superior, alegando que os Estados devem se limitar ao ensino fundamental e ao ensino médio. Ou seja, o TC confundiu a atuação prioritária dos Estados estipulada na Constituição Federal com a atuação exclusiva.

Em síntese, as poucas informações e documentos disponíveis nos portais dos TCs do Acre, Amapá, Amazonas, Rondônia, Roraima e Tocantins ou fornecidos a mim permitem concluir que os procedimentos por eles adotados não são satisfatórios nem cumprem integralmente a legislação pertinente. A consequência é uma fiscalização aquém ou muito aquém da desejável e, portanto, a perda de recursos legalmente vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino (e provavelmente também de outros setores).

## Referências

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

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

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

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

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

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

AMAZONAS. TCE. **Resolução no. 4/98**, de 10/9/98. Estabelece normas a serem observadas pelos municípios, no cumprimento do art. 212 da Constituição Federal e das regras introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 14, de 12/9/96, pelas leis federais n.º 9.394, de 20/12/96, e n.º 9.424, de 24/12/96. Disponível em <<http://www.tce.am.gov.br>>. Acesso em ago. 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2010.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional 14, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 212 da CF e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 set. 1996c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 10 out. 1996.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional 53, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 10 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 10 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 1996b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 20 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 dez. 1996a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 20 jan. 1997.

\_\_\_\_\_. Lei 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei n° 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jun. 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 20 jul. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei 7.348, de 24 de julho de 1985. Dispõe sobre a execução do § 4º do art. 176 da Constituição Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24

jul. 1985. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/emendacalmon.htm>>. Acesso em: 20 out. 2005.

BRASIL. Ministério da Educação. 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 <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em jun. 1998.

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

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

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

DAVIES, Nicholas. *Financiamento da educação*: novos ou velhos desafios? São Paulo: Xamã, 2004.

\_\_\_\_\_. **O Fundef e as verbas da educação**. São Paulo: Xamã, 2001b.

\_\_\_\_\_. **Fundeb**: a redenção da educação básica? Campinas: Autores Associados, 2008.

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

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

\_\_\_\_\_. **Verbas da educação**: o legal x o real. Niterói: Eduff (Editora da Universidade Federal Fluminense), 2000.

RONDÔNIA. TCE. **Instrução Normativa no. 14**, de fevereiro de 2005. Dispõe sobre as informações e documentos a serem encaminhados pelos gestores estaduais e municipais responsáveis pelas áreas de Educação e Saúde, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tce.ro.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

RONDÔNIA. TCE. **Instrução Normativa no. 22**, de 16/5/07. Dispõe sobre as informações e documentos a serem encaminhados pelos gestores estaduais e municipais responsáveis pelas áreas de Educação e Saúde, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.tce.ro.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

RONDÔNIA. TCE. **Instrução Normativa no. 4**, de 17/11/99. Estabelece normas a serem observadas pelo estado e municípios de Rondônia para o cumprimento do artigo 212 da Constituição Federal e das regras introduzidas pela Emenda Constitucional no. 14, de 12/9/96, e pelas leis federais no. 9.394, de 20/12/96, e no. 9.424, de 24/12/96. Disponível em <<http://www.tce.ro.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

RONDÔNIA. TCE. **Resposta por internet da Relatoria Técnica do TC de Rondônia aos meus questionamentos**. Porto Velho: TCE, 16 ago. 2010.

RORAIMA. TCE. **Instrução Normativa no. 1**, de 22/9/99. Dispõe sobre a normatização de mecanismos e formas de comprovação da aplicação dos recursos do FUNDEF. Boa Vista, 1999. Disponível em <<http://www.tce.rr.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

RORAIMA. TCE. **Instrução Normativa no. 4**, de 13/8/07. Dispõe sobre os mecanismos e formas de comprovação da aplicação dos recursos destinados constitucionalmente à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e do FUNDEB. Boa Vista, 2007. Disponível em <<http://www.tce.rr.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

RORAIMA. TCE. **Prejulgado 4**, de 1998. Ementa: O pagamento dos servidores inativos não se inclui no percentual de 25% previsto no artigo 212 da Constituição Federal dos recursos públicos gastos na educação. Boa Vista, 1998. Disponível em <<http://www.tce.rr.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

TOCANTINS. TCE. **Instrução Normativa no. 16**, de 17/12/03. Contém normas a serem observadas pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da CF, do art. 128 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da República, da EC 14/96 e das Leis Federais n. 9.394, de 20/12/96 (LDB) e 9.424, de 24/12/96 (FUNDEF). Palmas: TCE, 2003. Disponível em <<http://www.tce.to.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. **Instrução Normativa no. 5**, de 12/5/04. Suprime o art. 4º da IN 16/03, e renumera os artigos seguintes. Palmas: TCE, 2004. Disponível em <<http://www.tce.to.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009

TOCANTINS. TCE. **Instrução Normativa no. 7**, de 12/12/07. Dispõe sobre a fiscalização dos recursos destinados constitucionalmente ao FUNDEB e Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), nos âmbitos estadual e municipal, e dá outras providências. Palmas: TCE, 2007a. Disponível em <<http://www.tce.to.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. **Ofício 1114**, de 15/10/09, do presidente do TC em resposta a meu pedido de informações e documentos, acompanhado do memorando 67/09, de 14/10/09, da Quarta Diretoria de Controle Externo. Palmas: TCE, 2009.

TOCANTINS. TCE. **Ofício 74/10**, de 2/2/10, do presidente do TC em resposta a meu pedido de informações e documentos, acompanhado do memorando 72/09, de 16/11/09, da Quarta Diretoria de Controle Externo. Palmas: TCE, 2010.

TOCANTINS. TCE. **Relatório sobre as contas do governo do Estado**. Exercício 1998. Palmas: TCE, 1999.

TOCANTINS. TCE. **Relatório, voto e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado**. Exercício 2007. Palmas: TCE, 2008b. Disponível em <<http://www.tce.to.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. **Relatório, voto e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado**. Exercício 2006. Palmas: TCE, 2007b. Disponível em <<http://www.tce.to.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

TOCANTINS. TCE. **Resolução Normativa no. 2**, de 21/1/98. Institui mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da CF, conforme disposto no art. 11 da Lei 9.424. Palmas: TCE, 1998a.

TOCANTINS. TCE. **Resolução Normativa no. 6**, de 28/10/98. Altera a Resolução Normativa 005/98, que institui mecanismos adequados à prestação de contas do Fundef e à fiscalização do cumprimento integral das disposições do art. 212 da Constituição Federal, conforme disposto no artigo 11 da Lei nº 9.424/96. Palmas: TCE, 1998b. Disponível em <<http://www.tce.to.gov.br>>. Acesso em: ago. 2009.

#### Notas:

<sup>1</sup> A pesquisa conta com o apoio do CNPq através de bolsa de produtividade em pesquisa desde 2007.

<sup>2</sup> Professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense.

Recebido em: 02/07/11  
Aprovado em: 27/08/11