

O TRIBUNAL DE CONTAS DE SERGIPE E SUAS RESOLUÇÕES PARA AVALIAR A RECEITA E A DESPESA EM EDUCAÇÃO¹

THE AUDIT OFFICE OF THE BRAZILIAN STATE OF SERGIPE AND ITS RESOLUTIONS TO EVALUATE REVENUE AND EXPENSES LINKED TO EDUCATION

Nicholas Davies²

Resumo

O artigo examinou resoluções do Tribunal de Contas de Sergipe para a contabilização da receita e da despesa vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino (MDE) e constatou oscilação e equívocos em seus procedimentos, caracterizados por omissão de informações, suposições inadequadas e falhas na contabilização das despesas e no lançamento de dados. Em síntese, a análise das resoluções permite concluir que a educação pública em Sergipe perdeu e provavelmente ainda perde muitos recursos legalmente devidos, pelo fato de a receita e a despesa não serem corretamente contabilizadas pelo TC, embora isso nada garanta, pois os governos não parecem muito preocupados em cumprir as determinações do TC. Afinal, mesmo quando não aplicam o percentual mínimo em educação, os governos estaduais não sofrem intervenção da União; nem as prefeituras, do governo estadual, conforme previsto na Constituição Federal.

Palavras-chave: Financiamento da educação. Orçamento da educação. Tribunal de Contas de Sergipe

Abstract

The article has examined resolutions issued by the Audit Office (AO) of the Brazilian State of Sergipe to evaluate revenue and expenses linked to education and found oscillation and mistakes in its procedures, characterized by omission of information, inadequate assumptions and mistakes in the reckoning of expenses and data entry. In short, the analysis of resolutions allows us to conclude that public education in Sergipe has lost and provably is still losing many funds legally due to education, since revenue and expenditure are not correctly calculated by the AO, although this calculation is no guarantee, for governments are not too concerned with complying with AO's decisions. After all, even when they do not invest the minimum legal tax revenue on education, the Federal government does not intervene in them, nor the State governments intervene in municipal government, as provided for in the Federal Constitution.

Keywords: Education funding. Education budget. Audit Office of the Brazilian State of Sergipe

INTRODUÇÃO

Este artigo examina as instruções normativas adotadas pelo Tribunal de Contas de Sergipe na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação, e é parte de uma pesquisa sobre o papel dos Tribunais de Contas (TCs) do Brasil nessa verificação. Foi suscitada pela experiência do autor na análise da aplicação da verba da educação pelo governo estadual e por governos municipais do Rio de Janeiro e na sua fiscalização por parte do TC do Estado do Rio de Janeiro (DAVIES, 1999; 2000). Essa experiência revelou, entre outras

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

coisas, que a interpretação adotada pelos TCs quanto às receitas e às despesas vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino (MDE) nem sempre coincide com o que parece estar na letra e no espírito da lei. Isso é importante porque os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando o fazem, é claro!) as orientações dos TCs na sua prestação de contas, e não necessariamente as disposições da LDB (BRASIL, 1996a) ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE). Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à MDE.

Esta pesquisa foi iniciada em 1998 (DAVIES, 2001) e procurou obter as normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal 7.348 (BRASIL, 1985), que regulamentou a Emenda Constitucional Calmon (BRASIL, 1983), restabelecendo a vinculação de recursos para a educação, eliminada pela Constituição imposta pela ditadura militar em 1967. Tomei a Lei 7.348 como marco inicial porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos, restabelecida apenas para os municípios pela Emenda Constitucional nº. 1 (BRASIL, 1969), e porque ela vigorou integralmente até dezembro de 1996, quando foi promulgada a LDB, a Lei 9.394 (BRASIL, 1996a), e parcialmente a partir de janeiro de 1997, segundo a interpretação dada pelo Parecer nº. 26/97 (BRASIL, 1997) do Conselho Nacional de Educação (CNE). Basicamente, esta Lei 7.348 (BRASIL, 1985) foi importante porque definiu as receitas e as despesas vinculadas à MDE, conceito que mereceu uma definição menos elástica do que a permitida pela função orçamentária de “Educação e Cultura”, prevista na Lei Federal 4.320 (BRASIL, 1964), de 1964, que normatiza a elaboração e a execução de orçamentos públicos. Desde 2001 essa função foi dividida em duas: uma para a educação (designada pelo número 12) e outra para a cultura.

Outras referências legislativas que adotei foram as Emendas Constitucionais 14 (BRASIL, 1996b), que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e 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, 1996a), a Lei 9.424 (BRASIL, 1996c), que regulamentou o Fundef, e a Lei 11.494 (BRASIL, 2007a), que regulamentou o Fundeb, em junho de 2007.

Também era meu desejo examinar pareceres concretos dos TCs sobre contas de governos estaduais e municipais, uma vez que minha 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. Infelizmente, isso não foi possível no caso do

² Professor Associado da Universidade Federal Fluminense. E-mail: nicholas@pq.cnpq.br – Brasil.

Sergipe, pois a página do TCE (www.tce.se.gov.br) não continha relatórios sobre contas estaduais e municipais em dezembro de 2009.

Basicamente, as informações e os 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 das despesas vinculadas à educação ou, mais precisamente, à MDE, conforme definida na Lei 7.348 (BRASIL, 1985) e nos artigos 70 e 71 da LDB (BRASIL, 1996a). 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 (BRASIL, 1988). Essa indagação foi suscitada pela experiência no estado do Rio de Janeiro, em que prefeituras (por exemplo, Petrópolis e São Gonçalo) cujas leis orgânicas fixavam um valor superior aos 25% alegavam que o percentual válido era o da CF, não o das leis orgânicas, e contavam com a interpretação favorável do TCE. Além disso, o governo estadual do Rio de Janeiro (na gestão de Brizola, um governante que sempre vendeu a imagem de sensibilidade com a educação) havia obtido, em 1993, liminar do Supremo Tribunal Federal suspendendo a eficácia do percentual mínimo de 35% fixado na Constituição Estadual de 1989, o que significou, na prática, a aceitação dos 25% pelo TCE.

(2) Instruções e normas internas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e das despesas vinculadas à MDE desde a Lei 7.348 (BRASIL, 1985). 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 ou a legislação educacional.

(3) Definição dos impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo. Queria saber, sobretudo, se eram computados as multas e os juros de mora dos impostos, a receita da dívida ativa de impostos (DAI), sua atualização monetária e as multas e os juros de mora sobre a DAI. Essa questão se deveu ao fato de prefeituras fluminenses não incluírem a DAI e de o TCE-RJ não tê-la contabilizado por muitos anos.

(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 aplicados no ensino.

(8) Procedimentos adotados pelos TCs, tendo em vista a implantação 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 os 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 esses fundos e a receita com eles), a complementação federal para os dois fundos e o rendimento financeiro com eles, contabilizáveis como acréscimos ao percentual mínimo, mais

(c) as receitas integralmente vinculadas à educação (salário-educação, convênios, programas e demais repasses, sobretudo federais, etc. e as 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 correspondem a ganhos, os quais só acontecem quando a receita dos governos com esses fundos é superior à sua contribuição para eles. Nesse caso, devem ser contabilizados como acréscimos ao percentual mínimo. Porém, quando há perdas (ou seja, a receita é inferior à contribuição), elas devem ser contabilizadas dentro do percentual mínimo. Nesse 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 essas receitas acima, devendo se classificar como MDE, conforme definido nos artigos 70 e 71 da LDB. As despesas pagas pelas receitas (c), mesmo classificadas de MDE, não são contabilizáveis no percentual mínimo ou nas receitas adicionais (ganho, complementação e rendimento financeiro) oriundas do Fundef ou Fundeb. As despesas pagas com as receitas (a) e/ou (b) tiveram/têm as seguintes particularidades:

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

(2) de 1997 a 2006, pelo menos 15% (60% dos 25%) dos impostos deveriam ter sido aplicados por tais esferas de governo *apenas na universalização do ensino fundamental*, sendo que 15% de alguns desses impostos compuseram o Fundef (implantado obrigatoriamente apenas em 1998), dividido entre o governo estadual e prefeituras de cada estado, de acordo com o número de matrículas no ensino fundamental regular, bem como o peso de cada tipo de matrícula (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 14/96) ou dos profissionais do magistério (de acordo com a Lei 9.424/96) em exercício no ensino fundamental regular. A destinação apenas ao ensino fundamental supõe que ou o analfabetismo teria sido ou iria ser erradicado (pela morte “natural” dos analfabetos, geralmente mais idosos e mais pobres e, portanto, propensos a falecer mais cedo) ou não era mais importante para a “competitividade” das empresas.

(3) entre 1997 e 2006 os impostos restantes (no mínimo 10%) poderiam ser utilizados em qualquer nível ou modalidade de ensino, com a única exceção dos municípios, que desde 1997 só poderiam aplicá-los no ensino fundamental ou na educação infantil, conforme previsto no art. 11 da LDB.

(4) com a implantação do Fundeb (em 2007), constituído de percentuais provisórios de impostos em 2007 e 2008 e definitivos (20%) em 2009, as despesas estaduais e municipais pagas pelos impostos se dividem em dois grupos. O primeiro é composto pelas despesas do Fundeb: as estaduais só podem ser empregadas no ensino fundamental e médio, enquanto as municipais se destinam somente à educação infantil e ao ensino fundamental. Da mesma

forma que no Fundef, pelo menos 60% do Fundeb se destina 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 na Lei Orgânica), e pelo menos os 25% dos impostos estaduais e municipais que não entram na formação do Fundeb (Imposto de Renda arrecadado por governos estaduais e municipais, IOF-ouro e o IPTU, o ISS, o ITBI). No caso dos municípios, a receita de impostos fora do Fundeb continua sendo vinculada à educação infantil e ao ensino fundamental, conforme previsto no art. 11 da LDB.

O TC de Sergipe

O estudo se baseou nas seguintes resoluções do TC: 163 (SERGIPE, 1993a), de 1º/4/93; 164 (SERGIPE, 1993b), de 21/10/93; 180 (SERGIPE, 1998a), de 12/3/98; 183 (SERGIPE, 1998b), de 29/10/98; 190 (SERGIPE, 1999), de 29/12/99; 192 (SERGIPE, 2000a), de 10/8/00; 193 (SERGIPE, 2000b), de 6/9/00; 209 (SERGIPE, 2001a), de 6/12/01; 216 (SERGIPE, 2002), de 3/10/02; 243 (SERGIPE, 2007), de 13/9/07, e nas respostas dadas a minhas solicitações e a meus questionamentos por Marcos Souza Ferreira, técnico de controle externo do TC, através da Informação 2000/08287-9, em 4/8/00; da Informação 1999/08367-6 e 2000/0979-0 (SERGIPE, 2000c, 2000d), em 8/2/00; e da Informação 2001/668-8 (SERGIPE, 2001b), em 19/3/01. As resoluções 193 (SERGIPE, 2000b) e 216 (SERGIPE, 2002) não são comentadas porque não modificaram significativamente as resoluções anteriores. Infelizmente, a página do TC (www.tce.se.gov.br) não continha, em dezembro de 2009, nenhum relatório sobre contas do governo estadual ou das prefeituras, o que teria permitido uma avaliação concreta dos procedimentos adotados pelo TC na apreciação das contas da educação.

Analiso as resoluções seguindo a ordem cronológica de sua edição, mas também comparando aspectos semelhantes ou divergentes entre elas. Um ponto que chama bastante atenção nas resoluções é que oscilaram bastante no grau de detalhamento e na interpretação da legislação educacional. Por exemplo, as resoluções 163 (SERGIPE, 1993a) e 164 (SERGIPE, 1993b), ambas de 1993, não definiram as receitas vinculadas à MDE, mas apenas as despesas classificáveis de MDE. Um equívoco de ambas foi considerar a alimentação nas

escolas como MDE, infringindo a Constituição Federal (CF), que estipulava que ela seria financiada com contribuições sociais (o salário-educação, por exemplo) e *outros* recursos orçamentários, o que, com base em “outros”, pode ser interpretado como recursos fora dos 25% dos impostos vinculados à MDE. Todas as resoluções posteriores corrigiram esse equívoco.

A 163 excluiu da classificação de MDE inativos, pensionistas e demais servidores da educação em desvio de função ou em atividades alheias à MDE, porém, poucos meses depois, o TC adotou interpretação contrária na 164, com a incompreensível alegação de que

não entendemos como justa a exclusão das despesas com o pessoal inativo da educação [...] Exclui-se também o desvio de função porque este é um fato anormal que deve ensejar a responsabilidade administrativo-funcional do gestor, mas não se impor ao Estado maior dispêndio com MDE. (SERGIPE, 1993b, p. 1)

Estranha alegação do TC para não excluir de MDE os desviados de função. Em 1998, a sua Resolução 180 (SERGIPE, 1998a) não mencionava tais gastos com inativos como MDE, porém, no mesmo ano, a Resolução 183 (SERGIPE, 1998b) voltava a incluí-los. Já em 29 de dezembro de 1999, através da Resolução 190 (SERGIPE, 1999), o TC foi omissos, não definindo se tais gastos poderiam ou não ser considerados como MDE, omissão repetida nas resoluções posteriores.

Uma definição incomum de MDE consta da Resolução 163, que estipula que o transporte de estudantes entre municípios será considerado MDE “quando um deles não comportar o oferecimento de unidades escolares necessárias tanto pela qualidade, quanto pelo nível de escolaridade” (1993a, p. 1), o que é um bom indicador, ou da pobreza de algumas prefeituras ou, o que é mais provável, da omissão delas, com a conivência, neste caso, do TC, que também demonstrou sensibilidade com as escolas privadas, ao definir, na Resolução 164, que bolsas de estudo no ensino regular (o que significa tanto o público quanto o privado) seriam consideradas MDE, ao passo que a Resolução anterior, a 163, restringia tais bolsas a alunos da rede pública.

As oscilações do TC se manifestam em outros pontos também. Uma distância enorme separa as disposições da Resolução 180, de 12 de março de 1998, e 183, de outubro de 1998, das contidas na Resolução 190. Enquanto a 180 e a 183 apresentavam erros crassos, a 190, de modo geral, está correta, com anexos tanto para as contas estaduais quanto para as municipais. Não são poucos os equívocos das Resoluções 180 e 183, que supostamente orientaram o governo estadual e as prefeituras em 1998 e 1999, respectivamente. Um desses equívocos é não esclarecer a base de cálculo do percentual mínimo nem informar as receitas que não entravam nesse cálculo, como as de convênios, salário-educação e receitas adicionais

com o Fundef (ganho, complementação federal e rendimento financeiro). Outros equívocos estão no Anexo II (idêntico nas duas resoluções), que pretende ser um demonstrativo anual das despesas de MDE e é reproduzido a seguir.

Sergipe - TCE - Resolução TC 180/98

(a) Anexo II

Demonstrativo anual das despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme Art. 70 da Lei 9.394 e Art. 212 da Constituição Federal				
Item	Especificação da despesa	(1) Fundef 15%	(2) Art. 212 10%	(3) Total
01	Remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e dos demais profissionais da educação			
	Os demais itens reproduzem os incisos do Art. 70 da LDB			

A	Percentual mínimo de aplicação no exercício – 25% do campo B			
---	--	--	--	--

B	Receita total do exercício, resultante de impostos, incluído [sic] transferências, excluídos os recursos de convênios específicos	
---	---	--

Obs. [da resolução]: O item 01 (aperfeiçoamento e remuneração) da coluna (1) – Fundef deverá ser de no mínimo 60% do total da respectiva coluna. A soma dos demais itens dessa mesma coluna não poderá ultrapassar 40% do total.

O primeiro e mais grave equívoco é presumir que os 15% do Fundef significassem os 15% de todos os impostos das prefeituras e do governo estadual, para o cálculo do valor aplicado em MDE. Ora, os 15% de impostos vinculados ao ensino fundamental até 31 de dezembro de 2006 abrangiam não só os 15% dos que compunham o Fundef (ICMS, FPE, FPM, IPI-exportação e compensação financeira prevista na LC 87/96), como também os 15% dos demais impostos (IPTU, ISS, ITBI, ITR e IR arrecadados pelas prefeituras e IPVA, no caso dos municípios; e IPVA, ITCD e IR arrecadados pelos governos estaduais, no caso do governo estadual), que estavam fora do Fundef.

Outra falha foi confundir a contribuição para o Fundef (representada por 15% do ICMS, FPM, IPI-exp. e compensação financeira prevista na LC 87/96, no caso dos municípios; e por 15% do ICMS, FPE, IPI-exp. e LC 87/96, no caso do Estado) com a receita com o Fundef, calculada com base no número de matrículas no ensino fundamental regular, nos valores diferenciados delas (1ª a 4ª, 5ª a 8ª, educação especial, etc.), mais a complementação federal e os rendimentos financeiros com os recursos do Fundef. Além disso, o Anexo II não acrescentou o ganho que o governo estadual ou municipal viesse a ter com o Fundef, definido pela diferença positiva entre o que contribuiu para o Fundef e o que dele recebeu, mais a complementação federal, se houvesse, e o rendimento financeiro. Assim,

o montante devido não correspondeu apenas a 25% de impostos, mas a esse percentual acrescido do ganho com o Fundef, da complementação federal e de rendimentos financeiros com o Fundef e demais recursos, como o salário-educação e convênios.

Outras falhas podem ser notadas, na observação do Anexo II, de que no mínimo 60% do Fundef se destinava à “remuneração e aperfeiçoamento do pessoal e dos demais profissionais da educação”. Uma foi confundir o inciso I do Art. 70 da LDB (transcrito na resolução) com a disposição sobre remuneração/valorização do magistério prevista na Lei do Fundef (9.424). Outra é que o mínimo de 60% se destinava *apenas* à remuneração dos professores (se nos basearmos na EC 14) ou aos profissionais do magistério (se seguirmos o Art. 7º da Lei 9.424) em exercício no ensino fundamental, tendo, pois, uma abrangência muito menor do que “pessoal docente e dos demais profissionais da educação”, estes últimos compreendendo todos os que trabalham na escola, o que não está previsto na Lei do Fundef, que fixou o mínimo de 60% apenas para uma parte dos que trabalham na escola (os professores, segundo a EC 14, ou os profissionais do magistério, de acordo com a Lei 9.424).

O Anexo II também se equivocou porque não explicitou que os recursos do Fundef se destinavam ao ensino fundamental público apenas, e não a toda a educação ministrada pelo governo estadual ou municipal. O Anexo II misturou despesas que, segundo o Art. 70 da LDB, podem ser consideradas de MDE (uso amplo) com as despesas que podem ser pagas com recursos do Fundef (uso restrito).

Além desses equívocos, as Resoluções 180 e 183 (assim como as posteriores) não previram uma fiscalização da aplicação trimestral dos recursos devidos, o que pressupõe que trabalharam apenas com valores nominais, e não corrigidos monetariamente. É verdade que as resoluções posteriores previram (no texto) a contabilização dos rendimentos financeiros dos recursos vinculados à educação, porém não incluíram uma rubrica para esse item nas tabelas de receitas.

Nenhuma das resoluções tampouco pareceu levar em conta a possibilidade de as Leis Orgânicas municipais fixarem um percentual superior a 25%, pois só se referem aos 25%, embora, em resposta à minha indagação, o técnico Marcos Souza Ferreira (SERGIPE, 2000c), do TC, tenha dito que o TC se baseava no percentual fixado na Constituição Estadual e nas Leis Orgânicas, quando superior a 25%.

A Resolução 183 (SERGIPE, 1998b), editada poucos meses depois da Resolução 180, em 29 de outubro de 1998, reproduziu os equívocos da 180 e acrescentou um inciso à definição de MDE, não previsto no Art. 70 da LDB, permitindo a inclusão dos inativos docentes.

Mais de um ano depois, em 29 de dezembro de 1999, o TCE deve ter percebido os equívocos de suas resoluções anteriores e editou uma nova, a 190 (SERGIPE, 1999), corrigindo muitos dos erros, das ambiguidades e das omissões contidos nas resoluções 180 e 183. A Resolução 190 incluiu corretamente na base de cálculo a dívida ativa de impostos, porém não a atualização monetária e os juros e as multas incidentes sobre tais impostos atrasados, só incluídos na Resolução 192 (SERGIPE, 2000a), de agosto de 2000, e nas posteriores. Além disso, o seu Art. 2º definiu que convênios, salário-educação, receita advinda do Fundef e quaisquer recursos suplementares não comporiam os recursos destinados a atingir o percentual mínimo, ou seja, seriam acréscimos integrais ao mínimo. Esta exigência é correta para o caso de convênios, salário-educação e demais recursos suplementares, porém não necessariamente para receita advinda do Fundef, que poderia incluir o ganho (diferença positiva entre contribuição e receita), complementação federal e rendimento financeiro com o Fundef, que, se existentes, são acréscimos integrais ao mínimo e, portanto, contabilizáveis fora dos 25%. Entretanto, a receita do Fundef, uma vez excluídos, se existentes, o ganho, a complementação e o rendimento financeiro, faz parte dos 25% e, portanto, não constitui acréscimo integral. O equívoco da Resolução 190 continuou na 192 (SERGIPE, 2000a) e na 209 (SERGIPE, 2001a).

A 190, assim como as Resoluções 192, 209 e 243 (esta última relativa ao Fundeb), também fez uma exigência pouco comum em TCs (o do Espírito Santo estipulou exigência semelhante), que foi a de obrigar o Estado e os municípios a abrir uma conta exclusiva dos recursos da educação resultantes de impostos não integrantes do Fundef e nela depositar tais recursos nos prazos previstos no § 5º do Art. 69 da LDB, assim como contabilizar os rendimentos financeiros obtidos com tais recursos. Se cumprida essa exigência, a perda do valor real dos recursos diminuiria. Entretanto, nenhum anexo das resoluções previa tal contabilização.

Um maior controle e transparência são possibilitados pelo artigo 10 da Resolução 190, que determina a contabilização dos convênios, salário-educação e demais recursos suplementares numa unidade orçamentária específica, denominada de “recursos vinculados”. No entanto, essa exigência não se materializou nas tabelas constantes dos anexos I a IV da resolução, permitindo, assim, que os governos simplesmente não declarassem tais receitas e despesas. A propósito, esses anexos são bastante detalhados e precisos, com exceção dos pontos mencionados aqui, e reproduzem o modelo recomendado na *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas do Brasil sobre o Fundef* (1999). Esta contabilização também constava das Resoluções 192, 209 e 243, que, no entanto, não continham tabelas para o

registro dessas receitas. A propósito do salário-educação e de recursos suplementares, a Resolução 190 (e também a 192, a 209 e a 243) equivocou-se ao defini-los (art. 10 da Resolução 190) como destinados à MDE, quando eles financiam ou podem legalmente financiar despesas que não são de MDE, como a alimentação escolar. Em outras palavras, a despesa paga com o salário-educação e recursos suplementares é da função Educação (definida pela Lei Federal 4.320, do orçamento público), mas não necessariamente de MDE (definida nos artigos 70 e 71 da LDB).

A Resolução 190 repete artigo da LDB sobre a atuação prioritária dos municípios, estipulando que eles deveriam atuar na educação infantil e no ensino fundamental e só oferecer vagas em outros níveis de ensino quando estivessem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos 25%. No entanto, a resolução não previa o controle desses recursos em seus anexos, o que só veio a acontecer na Resolução 192.

Na definição de MDE, a Resolução 190, assim como a 192, a 209 e a 243, reproduziu os artigos 70 e 71 da LDB, porém introduziu um inciso inteiro que considera como MDE recursos destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, desde que atendam às condições previstas pela Lei Federal No. 9.394/96, em seu artigo 77, inciso I a IV (SERGIPE, 1999), mas isso não constava do Art. 70 da LDB. Questionado por mim sobre a legalidade de tal inclusão, uma vez que o percentual mínimo fixado pela LDB se destinava ao ensino público, o TCE, através da Informação 2000/08287-9, prestada pelo seu técnico Marcos Souza Ferreira em 4 de agosto de 2000, alegou se basear nas disposições do Art. 77 da LDB, que permitem a destinação de recursos públicos a tais escolas. Esta alegação não procede porque, embora tais escolas possam receber recursos públicos, estes não são classificáveis de MDE e, portanto, não podem ter origem nos 25% dos impostos. Vale lembrar que outros TCs, como o do Piauí e o TCM da Bahia, também adotaram esta interpretação equivocada.

A Resolução contém vários outros acréscimos, como o de considerar MDE o transporte de professores e a construção e manutenção de quadras poliesportivas, bibliotecas e teatros anexos à unidade educacional e de excluir de MDE o pagamento de milícias que auxiliem na segurança dos estabelecimentos educacionais (SERGIPE, 1999), formulações idênticas ou bastante semelhantes às encontradas em instruções normativas do TC do Piauí e do TCM da Bahia. Curiosamente, a aceitação dos gastos com transporte de professores como MDE contradiz as orientações da *Carta* mencionada acima. Indagado por mim sobre a justificativa para a aceitação de tais gastos, o referido técnico do TC, através do protocolo

2001/668-8, explicou que a lei não restringe o transporte aos alunos, permitindo, portanto, a inclusão dos professores. A Resolução 243 (SERGIPE, 2007), por sua vez, estende esse benefício a todos os trabalhadores da educação.

Com relação às despesas consideradas como aplicadas no exercício, a Resolução 190 parece contraditória e pouco clara, pois, se o § 1º do Art. 7º estipulou que tais despesas serão exclusivamente as que forem pagas, os Anexos I e II incluíram um item, denominado de “pagamento de restos a pagar”, que provavelmente pretendeu cobrir as despesas empenhadas não pagas no exercício. A falta de clareza não foi sanada pela Informação prestada pelo técnico em 4 de agosto de 2000, que afirmava tais restos a pagar se referirem aos que “foram quitados durante o ano”.

Por último, a Resolução 190 cometeu, nos Anexos III e IV (relativos às receitas e despesas com o Fundef), o equívoco de incluir a amortização e o custeio de operações de crédito como despesa do Fundef. Ora, os gastos do Fundef foram financiados pelas receitas do próprio Fundef, geradas pela redistribuição de impostos entre Estado e municípios, complementação federal (se houvesse) e rendimentos financeiros com as receitas do Fundef, não por meio de operações de crédito. Portanto, não procede a inclusão de amortização e custeio de operações de crédito como despesa do Fundef. Ainda que tal despesa seja considerada como MDE (inciso VII do art. 70 da LDB), ela só seria aceitável se o governo também computasse tais operações de crédito como receitas integrais adicionais ao montante correspondente ao percentual mínimo, como preveem os manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2007b) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (RREO).

A Resolução 192 é bastante semelhante à 190. A diferença básica é que manda incluir juros, multas e atualizações monetárias de impostos na base de cálculo do percentual mínimo, o que não era previsto antes. Seus anexos são contraditórios entre si e também com o texto, pois se referem ora a profissionais do magistério, ora a professores, duas categorias diferentes, equívoco também reproduzido nos anexos da Resolução 209 (SERGIPE, 2001a).

A Resolução 209, por sua vez, assemelha-se muito à 192, inclusive em seus equívocos. Apresenta duas diferenças. Uma é que faz uma distinção entre gastos com ensino fundamental pagos com recursos próprios e os pagos com o Fundef. Outra é que identifica claramente os ganhos e as perdas com o Fundef, o que não era feito por resoluções anteriores.

A Resolução 243 (SERGIPE, 2007), por sua vez, que dispõe sobre o Fundeb e demais recursos da educação, guarda semelhanças (algumas já indicadas anteriormente) e diferenças com as resoluções anteriores. Uma semelhança, por exemplo, é que seu texto

manda contabilizar as receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, recursos do programa de apoio ao transporte escolar e seus rendimentos, por exemplo), porém seus anexos não preveem tal contabilização. Outra semelhança é que manda abrir uma conta para os impostos (e seus rendimentos) fora do Fundeb, mas os anexos não contam com previsão para isso. Uma terceira semelhança (equivocada) é considerar como MDE os gastos públicos em escolas confessionais, filantrópicas e comunitárias, não previstos no artigo 70 da LDB, embora recursos públicos possam ser destinados a tais escolas, desde que cumpram algumas exigências. É verdade que, segundo a CF, eles podem ser contabilizados nos percentuais mínimos vinculados à MDE, porém a CF não define MDE, o que só foi feito pela LDB, que, no entanto, especifica que MDE abrange, entre outros itens, bolsas de estudo a alunos de escolas privadas, porém não a transferência de recursos públicos a tais escolas. Em síntese, a legislação não é muito coerente, talvez propositalmente. Na classificação do que não é MDE, a resolução foi bastante peculiar ao excluir “coffee breacks *[sic]*, exceto quando previsto na realização de eventos de qualificação e aperfeiçoamento de profissionais da educação” (SERGIPE, 2007, inciso XII do art. 11)! Além de equivocar-se na grafia e submeter-se ao colonialismo linguístico, o TC parece presumir que o intervalo para café represente uma despesa vultosa, a ponto de merecer esta exclusão.

A definição de MDE contém, no mesmo inciso, uma semelhança e uma diferença. A classificação do transporte de professores como MDE foi prevista em resoluções anteriores, porém a Resolução 243 ampliou os beneficiáveis, que passaram a ser todos os trabalhadores da educação.

A exemplo de resoluções anteriores, a 243 não segue o modelo de tabela recomendado pela STN (BRASIL, 2007b) em seus manuais para elaboração do RREO, manuais estes que, embora falhos (sobretudo as primeiras edições), continham tabelas mais detalhadas do que as das resoluções do TC. Por exemplo, a 243 equivoca-se ao não incluir os rendimentos financeiros com o Fundeb, embora seja a primeira resolução que define claramente, num quadro à parte, a contribuição, a receita e a complementação federal para o Fundeb.

CONCLUSÃO

Este breve exame de resoluções do TC permitiu identificar vários problemas na contabilização da receita e da despesa vinculadas à MDE. Aponto a seguir apenas alguns. Na contabilização da receita, as Resoluções 180 e 183, de 1998, não informaram a base de

cálculo do percentual mínimo nem as receitas que não entravam nesse cálculo, como as de convênios, salário-educação e receitas adicionais com o Fundef (ganho, complementação federal e rendimento financeiro).

Outro equívoco, grave, das Resoluções 180 e 183 foi presumir que os 15% do Fundef significassem os 15% de todos os impostos das prefeituras e do governo estadual, para o cálculo do valor aplicado em MDE, quando os 15% de impostos vinculados ao ensino fundamental até 31 de dezembro de 2006 abrangiam não só os 15% dos que compunham o Fundef (ICMS, FPE, FPM, IPI-exportação e compensação financeira da LC 87/96), como também os 15% dos demais impostos (IPTU, ISS, ITBI, ITR, IPVA e IR, arrecadados pelas prefeituras; e IPVA, ITCD e IR, arrecadados pelos governos estaduais), que estavam fora do Fundef.

Novo equívoco, presente nas Resoluções 190, 192 e 209, foi definir que a receita advinda do Fundef não comporia os recursos destinados a atingir o percentual mínimo, quando o correto é dizer que somente o ganho (diferente de receita), a complementação federal e o rendimento financeiro com o Fundef não fariam parte do cálculo do montante correspondente ao percentual mínimo.

A contabilização de despesa foi mais outro equívoco. Por exemplo, as Resoluções 163 e 164, de 1993, consideravam a alimentação nas escolas como MDE, infringindo, assim, a CF, que estipula que ela seria financiada com contribuições sociais (o salário-educação, por exemplo) e outros recursos orçamentários, presumindo-se que “outros” significam receitas fora do percentual mínimo dos impostos. Embora nenhuma outra resolução cometa este equívoco, nada garante que o TC tenha verificado se a merenda foi financiada com parte do percentual mínimo dos impostos. Já os inativos da educação foram excluídos da Resolução 163, porém incluídos poucos meses depois pela 164, com a alegação do TC de que “não entendemos como justa a exclusão das despesas com o pessoal inativo da educação”. Nesta mesma resolução, o TC adotou uma posição muito peculiar, ao não excluir os que estão em desvio de função, “porque este é um fato anormal que deve ensejar a responsabilidade administrativo-funcional” (SERGIPE, 1993b, p. 1). Em 1998, o TC voltou a classificar os inativos docentes como MDE, na Resolução 183, o que seria um equívoco, porque a LDB não define o pagamento dos inativos como MDE e porque eles não mantêm nem desenvolvem o ensino, sendo classificados mais apropriadamente na função previdenciária. Embora nenhuma outra resolução posterior classifique os inativos como MDE, nada garante que os governos tenham empregado parte dos 25% para pagar os inativos, com a concordância ou “vista

grossa” do TC. Por último, uma omissão de várias resoluções foi não prever nas tabelas o que determinava no texto.

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

REFERÊNCIAS

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

_____. Emenda Constitucional nº. 14, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 set. 1996b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: out. 2005.

_____. Emenda Constitucional n. 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. Brasília, 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: jan. 2007.

_____. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Retificada em 21/10/1969. Brasília, DF, **Diário Oficial da União**, 30 out. 1969.

_____. Emenda Constitucional No. 24, de 1º de dezembro de 1983. Estabelece a obrigatoriedade de aplicação anual, pela União, de nunca menos de treze por cento, e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de, no mínimo, vinte e cinco por cento da renda resultante dos impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino. Brasília, DF, **Diário Oficial da União**, 5 dez. 1983.

_____. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 25 fev. 2010.

_____. Lei nº. 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 nº 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. 2007a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: jul. 2007.

_____. Lei nº. 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.

BRASIL. Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 1996a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em out. 2005.

_____. Lei nº. 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundef e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 dez. 1996c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em out. 2005.

_____. 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, 2007b.

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

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO (Brasil). Parecer nº. CP 26/97, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 40, 18 dez. 1997. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/PNCP2697.pdf>>. Acesso em: jun. 1998.

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

_____. Tribunal de Contas: faz as contas ou “faz de conta” na avaliação dos gastos governamentais em educação. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, v. 80, n. 194, jan./abr. 1999.

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

SERGIPE. TCE. Informação 1999/08367-6 e 2000/0979-0, prestada pelo técnico de controle externo Marcos Souza Ferreira em 8/2/2000. Aracaju: TCE, 2000c. (Resposta ao meu pedido de esclarecimentos). 2 p.

_____. Informação 2000/08287-9, prestada pelo técnico de controle externo Marcos Souza Ferreira em 4 de agosto de 2000. Aracaju: TCE, 2000d. (Resposta ao meu pedido de esclarecimentos). 2 p.

_____. Informação 2001/668-8, prestada pelo técnico de controle externo Marcos Souza Ferreira em 19 de março de 2001. Aracaju: TCE, 2001b.

_____. Resolução 163, de 1º/4/93. Define as despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino a que se referem os artigos 212 e 218 das Constituições Federal e Estadual, respectivamente. Aracaju: TCE, 1993a. 2 p.

_____. Resolução 164, de 21/10/93. Dá, parcialmente, nova redação ao art. 1º da Resolução 163/93. Aracaju: TCE, 1993b. 2 p.

_____. Resolução 180, de 12/3/98. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios. Aracaju: TCE, 1998a. 3 p. + 2 anexos.

_____. Resolução 183, de 29/10/98. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios. Aracaju: TCE, 1998b. 4 p + 2 anexos.

_____. Resolução 190, de 29/12/99. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundef. Aracaju: TCE, 1999. 12 p. + 4 anexos.

_____. Resolução 192, de 10/8/00. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundef. Aracaju: TCE, 2000a. Também disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09. 12 p. + 7 anexos.

_____. Resolução 193, de 6/9/00. Altera redação do *caput* do art. 19 da resolução 192, de 10/8/00. Aracaju: TCE, 2000b. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

_____. Resolução 209, de 6/12/01. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundef. Aracaju: TCE, 2001a. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

_____. Resolução 216, de 3/10/02. Altera a redação dos arts. 17, 32 e 33 da Resolução 209, de 6/12/01. Aracaju: TCE, 2002. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.

_____. Resolução 243, de 13/9/07. Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (Fundeb). Aracaju: TCE, 2007. Disponível em www.tce.se.gov.br. Acesso em: out. 09.