

TRIBUNAIS DE CONTAS E SEUS PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO DOS RECURSOS DA EDUCAÇÃO

THE AUDIT OFFICES AND THEIR PROCEDURES IN CHECKING THE RESOURCES FOR EDUCATION

TRIBUNALES DE CUENTAS Y SUS PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA EDUCACIÓN

Nicholas Davies

Doutor em Sociologia pela USP. Graduado em História, mestre em Educação pela UFF. Professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense (UFF/RJ)

• Resumo

O trabalho é resultado de uma pesquisa iniciada em 1998 e procurou saber como os Tribunais de Contas (TCs) analisaram as contas da educação desde a Lei 7.348, de 1985, e sobretudo desde a nova LDB e a Lei do Fundef. A documentação analisada permitiu constatar muitas discrepâncias entre os TCs e equívocos em seus procedimentos de cálculo das receitas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), como a contabilização de ganhos ou complementação federal com o Fundef, do salário-educação e convênios na base de cálculo do percentual mínimo, quando constituem acréscimos integrais ao mínimo. Na definição de despesas classificáveis de MDE, são muitas as diferenças entre os TCs, sendo a principal delas (analisando-se o volume de recursos) a inclusão dos inativos em MDE, que, se excluídos, resultariam na aplicação de um percentual bem inferior ao mínimo previsto nas Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas.

Palavras-chave: Financiamento da educação. Tribunais de Contas. Legislação educacional.

• Abstract

The article summarizes the results of a research started in 1998 and was intended to find out how the Brazilian Audit Offices ("Tribunais de Contas") have examined the funds spent on education since Brazilian Federal Law 7.348, of 1985, and above all since the new Federal Law on Education 9.394 (LDB) and the Law on the Fundef. The examined documentation showed many discrepancies between the Audit Offices and mistakes in their procedures for calculating tax revenue linked to education and also in the definition of what can be classified as education expenses, all of which have resulted and still result in less money being spent on education, amounting to several billion of Brazilian reais per year.

Keywords: Education finance. Audit offices. Educational legislation.

• Resumen

Este trabajo es el resultado de una investigación que se inició en 1998 y buscó saber cómo los Tribunales de Cuentas (TCs) han analizado las cuentas de la educación desde la Ley 7.349, de 1985, y sobretudo desde la nueva LDB (Ley de Directrices y Bases) y la Ley del Fundef. La documentación que analizamos nos ha permitido constatar las muchas discrepancias entre los TCs y los equívocos en sus procedimientos de cálculo de las recetas vinculadas al mantenimiento y desarrollo de la enseñanza (MDE), como la contabilidad de las ganancias o la complementación federal con el Fundef del salario educación y convenios en la base del cálculo del porcentual mínimo, cuando constituyen incrementos integrales al mínimo. En la definición de los gastos clasificables de MDE son muchas las diferencias entre los TCs, la principal (si se analiza el volumen de recursos) es la inclusión de los que ya no están en activo en MDE, cuya exclusión resultaría en la aplicación de un porcentual bastante inferior al mínimo previsto en las Constituciones Estduales o en las Leyes Orgánicas.

Palabras-clave: Fianaciación de la Educación. Tribunales de Cuentas. Legislación educacional.

INTRODUÇÃO

Este texto é resultado de uma pesquisa sobre a eficácia e a confiabilidade dos Tribunais de Contas (TCs) do Brasil na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação. A nosso ver, as interpretações que eles adotam, materializadas em instruções normativas, resoluções ou deliberações, são **na prática** mais importantes do que o estipulado na LDB, pois os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando o fazem, é claro) as orientações dos TCs na sua prestação de contas, e não necessariamente as disposições da LDB ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação. Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa das verbas julgadas pelos TCs e pelos governos como vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE). A existência de interpretações diferentes e mesmo divergentes entre os TCs levou inclusive à elaboração da Carta dos Técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef (doravante Carta dos TCs), com data de 1º de julho de 1999, que aponta a necessidade de sua padronização. Subscrito por representantes de todos os TCs, o documento discute várias questões divergentes e/ou carentes de definição, formula a posição da maioria dos representantes, faz uma proposta de resolução normativa e finaliza com uma série de formulários para lançamento dos dados sobre receitas e despesas da educação.

Esta pesquisa foi iniciada em 1998 e foi suscitada pela experiência do autor na análise dos gastos em educação de prefeis-

*As interpretações
são na prática mais
importantes do que o
estipulado na LDB*

turas fluminenses, que constatou não só a não-aplicação devida por elas em educação, como também falhas nos procedimentos do TC do Estado (DAVIES, 1999b; DAVIES, 2000a), que resultaram e ainda resultam em perda de centenas de milhões de reais para a educação. Tais falhas nos levaram a formular as questões dirigidas a todos os TCs do Brasil (indicadas a seguir), cujas respostas procuramos obter tanto nas normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal 7.348, de 1985 – que regulamentou a Emenda Calmon, de 1983, restabelecendo a vinculação constitucional de recursos para a educação, eliminada pela Constituição militar de 1967 – quanto nos arquivos encaminhados por vários TCs em resposta aos nossos pedidos de esclarecimento. Tomamos a Lei 7.348 como marco inicial porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos (restabelecida apenas para os municípios pela Emenda Constitucional nº 1, em 1969) e porque ela vigorou integralmente até dezembro de 1996 (quando foi promulgada a LDB) e parcialmente a partir de janeiro de 1997, segundo o Parecer nº 26/67 do Conselho Nacional de Educação. Basicamente, essa lei 7.348 foi importante porque definiu as receitas e as despesas vinculadas à MDE, conceito que mereceu uma definição menos elástica do que a permitida pelo conceito orçamentário de “Educação e Cultura”, previsto na Lei Federal 4.320, de 1964, que normatiza a elaboração e execução de orçamentos públicos.

Outra referência legislativa que adotamos foi a Emenda Constitucional 14

(EC 14), de setembro de 1996, e as Leis 9.394 (LDB) e 9.424 (de regulamentação do FUNDEF), ambas de dezembro de 1996, pelo fato de elas terem alterado profundamente a sistemática do financiamento da educação estatal no Brasil.

Para saber como as contas da educação foram avaliadas desde 1985, enviamos ofícios a todos os TCs do Brasil, com exceção do TC da União (TCU). De modo geral, existe em cada Estado um tribunal que analisa as contas tanto do governo estadual quanto dos municipais. É o caso de todos os Estados, com exceção da Bahia, Ceará, Goiás, Pará, Rio de Janeiro e São Paulo, onde há dois TCs. Na Bahia, Ceará, Pará e Goiás, um TCE examina só as contas estaduais, enquanto um outro (TCM) cuida só das municipais. O Rio de Janeiro e São Paulo, por sua vez, têm a particularidade de possuir um TC só para as contas da prefeitura da capital, enquanto o TCE analisa as contas do governo estadual e de todas as demais prefeituras. Apesar de enviar o ofício até três vezes (fevereiro de 1998, maio de 1999 e janeiro de 2000), nem sempre recebemos resposta. Até outubro de 2001, não havíamos recebido resposta dos seguintes TCs: Amazonas, Acre, Bahia (TCM), Ceará (TCE), Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Tocantins, e Rio de Janeiro (TCE e TCM). Outros negaram o fornecimento de informações e documentos (Minas) ou foram sumários nas informações prestadas (caso do TC do município de São Paulo, TCE de Alagoas, Amapá, Bahia, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul). A lacuna ou precariedade de informações, no entanto, foi parcialmente superada pela obtenção dessas normas por outras vias; ou pela Internet ou por consulta à biblioteca do TC do município do Rio (TCMRJ), cujo acervo de periódicos e relatórios de

outros TCs sobre contas de governos possibilitou a resposta a muitas de nossas questões. Os seguintes tribunais enviaram documentação e informações com razoável grau de detalhamento: Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás (TCE e TCM), Maranhão, Pará (TCE e TCM), Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul, São Paulo (TCE), Santa Catarina, e Sergipe.

Também era nosso desejo examinar pareceres concretos dos TCs sobre contas de governos estaduais e municipais, pois não existe, necessariamente, coincidência entre os procedimentos recomendados pelos TCs e os efetivamente seguidos pelos seus técnicos e conselheiros em seus pareceres. Infelizmente, a grande maioria dos TCs não nos enviou tais pareceres, com exceção de Distrito Federal, Goiás (TCE), Pará (TCE) e Santa Catarina, porém a biblioteca do TCMRJ possibilitou o acesso a muitos desses pareceres.

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

Basicamente, eram as seguintes as nossas indagações, formuladas a partir das falhas detectadas em procedimentos do TCERJ:

(1) Legislação federal, estadual ou municipal adotada pelos TCs para a averiguação das receitas e despesas vincu-

ladas à educação ou, mais precisamente, à MDE. Queríamos saber, por exemplo, o percentual mínimo que os TCs consideravam correto, no caso de o percentual das Constituições Estaduais (CE) e leis orgânicas (LO) ser superior aos 25% previstos na Lei 7.348 e na Constituição Federal (CF) de 1988.

(2) Instruções e normas internas elaboradas pelos TCs para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE. Tais instruções são fundamentais porque os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando lhes interessam, é claro!) os procedimentos nelas contidos, não necessariamente a CF, a CE a LO ou a legislação educacional.

(3) Definição dos impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo. Queríamos saber, neste caso, se era computada a receita da dívida ativa oriunda de impostos, atualização monetária e multas e juros de mora.

(4) Como são contabilizados os ganhos, a complementação federal e os rendimentos financeiros obtidos com o FUNDEF, as receitas do salário-educação, de convênios de natureza educacional (merenda e outros), de serviços prestados por instituições educacionais públicas e de operações de crédito para a educação? Como parte do percentual mínimo ou como acréscimos a ele? Esse cálculo é importante porque muitas vezes os governos omitem tais receitas ou as incluem na base de cálculo,

quando o correto é acrescentá-las ao mínimo.

(5) Critérios de cálculo do valor devido em educação (valores nominais ou valores reais, ou, em outras palavras, os valores devidos são corrigidos monetariamente?). Esses critérios são fundamentais numa época de inflação alta e mesmo após a decretação do Plano Real, em julho de 1994, porque a inflação persistiu, embora relativamente baixa.

(6) Definição de despesas consideradas como MDE. É fundamental a clareza sobre essa definição porque, não raro, os governos confundem tais despesas com as realizadas na função 'Educação e Cultura', mais ampla do que o conceito de MDE.

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

(8) Procedimentos adotados tendo em vista a implantação obrigatória em 1998 do FUNDEF, cuja lei de regulamentação previa, no Art. 11, que "...os Tribunais de Contas da União, dos Estados e Municípios criarão mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da Constituição Federal e desta Lei".

OS RESULTADOS

Sintetizamos, a seguir, alguns dos principais resultados obtidos com base

na documentação fornecida pelos TCs ou obtida por outros meios, como Internet

e biblioteca do TCMRJ. Uma constatação é que, se a documentação interpretativa dos TCs sobre a EC 14, LDB e a Lei 9.424 é insuficiente em termos quantitativos e qualitativos, no período anterior (entre a Lei 7.348, de 1985, e a LDB, de 1996) era muito pior. Raros foram os que forneceram informações e documentos sobre os procedimentos por eles adotados. Apenas o TCE de São Paulo informou ter editado resoluções no mesmo ano da Lei 7.348. Alguns dos demais só normatizaram a matéria anos depois, como o TCM de Goiás (em 1989), o TC de Minas (em 1991), o TC de Sergipe (em 1993) e o TCM do Pará (em 1996).

A lentidão e/ou inação da imensa maioria dos TCs para a definição dos procedimentos de verificação dos recursos de MDE continuou mesmo após a EC 14, a LDB e a Lei 9.424, pois suas resoluções só foram editadas vários meses depois de dezembro de 1996. O TCE de São Paulo levou 12 meses para editar sua Instrução Normativa 1, em dezembro de 1997. Outros TCs demoraram muito mais, como os do Maranhão (30 meses, em julho de 1999), Paraná (36 meses, em dezembro de 1999) e Rondônia (35 meses, em novembro de 1999). Outros aparentemente não editaram norma específica, tendo em vista todas as exigências contidas na LDB e na Lei 9.424, como o TCE e o TCM do Rio de Janeiro, o TCE de Goiás e o TC do Distrito Federal. Por isso, não podemos saber ao certo como todos os TCs procederam na avaliação das contas desde 1985. As informações por eles prestadas através de ofícios permitem, no entanto, concluir que alguns procedimentos previstos na Lei 7.348 não foram respeitados e que tiveram um impacto enorme na aferição das receitas e gastos

em MDE. Por exemplo, todos os TCs informam terem se baseado nos valores nominais de receitas, não respeitando, assim, a disposição da Lei 7.348 que previa a correção monetária dos valores não aplicados nos primeiros 9 meses do ano e sua compensação no último trimestre. Outro descumprimento refere-se ao cálculo do salário-educação, que os governos estaduais de Goiás, Rio de Janeiro e São Paulo, por exemplo, computaram na base de cálculo do percentual mínimo, quando deveriam contabilizá-la como acréscimo integral ao mínimo, uma vez que ele constitui contribuição social, não imposto. Esse descumprimento, que resultou em perdas de bilhões (talvez dezenas de bilhões) de reais (em valores atualizados para hoje) para a educação, foi aceito pelos TCs do Estado de Goiás, Rio de Janeiro e São Paulo e provavelmente por muitos outros TCs. Além desses e outros equívocos praticados por muitos TCs desde 1985, as poucas Instruções por eles editadas tendo em vista a Lei 7.348 e a CF de 1988 mudaram o sentido das disposições contidas nesta Lei e na CF. Por exemplo, a instrução normativa (IN) 4, de maio de 1991, do TCE de Minas considerava as despesas com alimentação e saúde do educando como MDE, contrariando a CF e revogando a sua IN 2, de fevereiro de 1991, que estipulava exatamente o contrário. O TCE de São Paulo, por sua vez, se na IN 2/89 corretamente excluía tais despesas de MDE, pouco mais de um mês depois, em agosto de 1989, voltava atrás e permitia a sua inclusão em MDE através da IN 10/89.

Foram constatadas também oscilações nas interpretações de um mesmo TC ao longo de um período relativamente curto e contradições num mesmo documen-

to na documentação pós-LDB dos TCs. Exemplos disso são as instruções dos TCs do Espírito Santo (4 entre 1997 e 1999), Minas (3 entre 1997 e 1999), Sergipe (4 entre 1998 e 2000) e em documentação do TCM de São Paulo. Enquanto a primeira instrução normativa (IN 2/97) do TC de Minas fixava o percentual mínimo de 60% do FUNDEF para os profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental, a segunda (IN 1/98) restringia os beneficiáveis aos professores, baseando-se na EC 14. Por fim, a terceira (IN 1/99) retornou à situação prevista na primeira resolução, determinando que os beneficiáveis seriam os profissionais do magistério. Outros aspectos também sofreram alterações de uma instrução para outra, sobretudo da IN 2/97 para a IN 1/98. No caso do TC de Sergipe, seus procedimentos de cálculo da receita variaram enormemente entre as Resoluções 180, de março de 1998, 183, de outubro de 1998 (ambas com muitos erros), e a 190, de dezembro de 1999, que corrigiu muitos dos erros anteriores. O TCM de São Paulo, por sua vez, afirmou que não contabilizaria os inativos em MDE a partir de 1999, embora aceitasse a sua inclusão até 1998.

Quanto às contradições internas, não são poucos os exemplos. Enquanto o texto das instruções 3 e 4 (de julho de 1999) do TC do Maranhão exclui os gastos com inativos de MDE, as suas tabelas em anexo fazem o contrário, provavelmente pelo fato de o TC ter copiado, sem a devida adaptação, tabelas de instrução normativa do TC de Minas, que aceita o pagamento dos inativos com o percentual mínimo vinculado à MDE. A destinação dos 60%

*Foram constatadas
oscilações nas
interpretações de um
mesmo TC e
contradições num
mesmo
documento*

do FUNDEF talvez seja a questão que suscitou maior número de contradições, pois os beneficiáveis **num mesmo documento** eram considerados tanto os professores quanto os profissionais do magistério (por exemplo, Mato Grosso do Sul, Minas, TCM do Pará e Paraíba). É verdade que a confusão sobre essa destinação se origina da própria legislação, pois, enquanto a Emenda Constitucional 14 define os professores do ensino fundamental como os beneficiáveis pelo percentual, a Lei 9.424 inclui os professores e todos os demais profissionais do magistério, segundo a definição dada pela Resolução nº 3 do Conselho Nacional de Educação. É verdade ainda que tal

confusão, no que se refere não só à destinação dos 60% do Fundef, como também a outros aspectos do financiamento da educação, foi ampliada por manuais e guias fadados pelo MEC (DAVIES, 2000a).

Constatamos também divergências internas dentro de um mesmo TC sobre a interpretação da legislação, levando a avaliações diferentes das receitas e despesas vinculadas à MDE. Por exemplo, quatro instâncias distintas do TC do Estado de São Paulo se posicionaram diferentemente sobre as denúncias encaminhadas pelo deputado Cesar Callegari (1997) relativas a procedimentos irregulares adotados até então pelo governo estadual na prestação de contas da educação. Em Minas, um conselheiro, respondendo a uma consulta, classificou os gastos com os inativos como previdenciários (MINAS, TCE, 1997b), mas a Instrução 1, de dezembro de

1997 (editada três meses depois da consulta), aceitava explicitamente a inclusão dos proventos de inativos em MDE. Os técnicos do TC do Mato Grosso, por sua vez, se dividem entre os favoráveis a se considerar os valores empenhados como aplicados e os que defendem o critério de valores pagos apenas (DUARTE, 1997). O TC do Estado do Rio de Janeiro, por outro lado, na apreciação das contas estaduais, ora se baseia nos valores empenhados no ano (contas de 97 e 99), ora nos valores liquidados (contas de 98).

Outro problema constatado é que os procedimentos contidos nas instruções dos TCs não são necessariamente seguidos pelos seus técnicos e conselheiros na apreciação das contas. As instruções do TC da Paraíba (PARAÍBA, TCE, Nota Técnica, 1998), por exemplo, mandam detalhar as despesas em MDE segundo os incisos constantes do Art. 70 da LDB. Entretanto, o seu relatório sobre as contas estaduais de 1999 (PARAÍBA, TCE, 2000) não está atento para esse detalhamento e se limita a verificar gastos na função “Educação”, que podem incluir itens não classificáveis como MDE. O Manual Básico do TCESP (SÃO PAULO, TCE, s.d.), por sua vez, manda incluir os rendimentos financeiros obtidos com o percentual dos impostos vinculados à MDE (não apenas os recursos do FUNDEF), mas na apreciação das contas estaduais de 1998 não contabilizou tais rendimentos, bastante expressivos, pois a receita patrimonial foi de R\$ 1 bilhão, a qual, se oriunda totalmente dos impostos, significaria R\$ 300 milhões a mais para a educação (30% é o percentual mínimo fixado na Constituição Estadual).

Além disso, os TCs apresentavam diferenças de procedimentos nas seguintes questões:

1- O percentual mínimo vinculado à MDE

Embora a maioria dos TCs estipule, nas instruções normativas ou ofícios a nós enviados, que o percentual mínimo é o previsto na Constituição Estadual (no caso do Estado) ou na Lei Orgânica (no caso dos municípios), alguns seguem apenas os 25% da CF, mesmo quando a Constituição Estadual (CE) ou Lei Orgânica (LO) fixa um percentual maior. É o caso do TC do Município de São Paulo, no qual a LO estabelece 30%; dos TCs do Mato Grosso (onde a CE estipula 35%) e Piauí (que só passou a seguir os 30% da CE em 1999). O TC do Estado do Rio de Janeiro se baseava nos 35% previstos na CE mas passou a aceitar, a partir de 1997, os 25% depois que tomou conhecimento da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em março de 1993, sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) movida pelo governador Brizola, que resultou na suspensão da eficácia dos 35%. Adotou o mesmo procedimento também no caso de LOs fluminenses que fixavam percentual superior a 25%. Também o TCM do Rio aceitou a suspensão da eficácia dos 35% previstos na LO depois do deferimento da liminar pelo STF, em julho de 1999. Outros TCs, por sua vez, afirmam seguir o percentual das LOs, porém as tabelas de cálculos de suas instruções normativas não fazem tal previsão, referindo-se apenas no mínimo de 25%.

2- Componentes da base de cálculo do percentual mínimo

Não constatamos uniformidade na definição dos TCs sobre tais componentes, sobretudo na inclusão ou não dos indicados a seguir. O TCM de São Paulo adoto,

na apreciação das contas da Prefeitura de 1999, uma interpretação não vista em nenhum outro documento de TC, que é a de não contabilizar, na base de cálculo, a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) para a desoneração do ICMS das exportações, alegando que ela não é imposto, contradizendo, assim, documentos do próprio MEC e a Carta dos TCs (SÃO PAULO, TCM, 2000).

2.1 – Dívida ativa de impostos (DAI), atualização monetária, multas e juros de mora

A inclusão desse componente parece bem recente nos procedimentos dos TCs, mas ainda encontramos TCs que não o contabilizam, como os do Estado do Rio de Janeiro (relatório das contas estaduais de 1998), do Município do Rio (relatório das contas municipais de 1999), do Estado de Goiás (relatório das contas estaduais de 1998), do Estado de Minas (Instrução Normativa 2), do Estado da Bahia (relatório das contas estaduais de 1996), do Estado de Pernambuco, e do Distrito Federal. No Pará, observamos uma divergência entre o TCE (favorável à inclusão) e a Secretaria Estadual de Fazenda (contrária) sobre essa inclusão. Além disso, parece não haver consenso sobre o que incluir na base de cálculo. Poucos incluem todo o componente, e a maioria só parece computar o principal da dívida ativa de impostos.

Parece não haver consenso sobre o que incluir na base de cálculo

2.2 – Receita patrimonial oriunda da aplicação de impostos

A preocupação de especialistas em financiamento da educação em garantir recursos reais (e não apenas nominais) para

a educação levou à redação do parágrafo do art. 69 da LDB que exige a correção trimestral dos valores devidos não aplicados. Entretanto, a imensa maioria dos TCs não faz este tipo de fiscalização e, por isso, a inclusão dos rendimentos financeiros obtidos com a aplicação de impostos (abrangidos pela rubrica da receita patrimonial) na base de cálculo seria uma forma de garantir recursos corrigidos monetariamente para a MDE. Entretanto, praticamente nenhuma instrução de TC tem esse tipo de preocupação, a não ser as dos TCs do Maranhão (Instruções Normativas 3 e 4, de julho de 1999), Paraná (Provimento 1, de dezembro de 1999) e Espírito Santo (Resolução nº 154, de junho de 1999), que man-

dam as receitas da educação serem transferidas a uma conta da Secretaria de Educação e aplicadas no mercado financeiro. No caso do TC do Estado de São Paulo, essa atenção está presente no seu Manual de Fiscalização em Municípios, de 1997, e no seu Manual Básico de

1998, porém não se materializou na análise das contas estaduais de 1998. Esse mecanismo é fundamental para se evitar ou pelo menos diminuir a perda real dos recursos, tão comum em época de inflação alta, em que os valores devidos em MDE eram considerados apenas nominalmente, sem nenhuma correção monetária.

3- Receita adicional ao mínimo

3.1 – Ganho, complementação federal e rendimentos financeiros com FUNDEF

Muitos TCs (por exemplo, os do Espírito Santo, do Estado de São Paulo, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Maranhão,

Rondônia e o TCM de Goiás) estabelecem procedimentos corretos de cálculo de tais receitas como acréscimos ao montante correspondente ao mínimo. Entretanto, observamos equívocos em alguns, como o TCEMG, TCMRJ, TCE de Goiás e o TCM do Ceará. O relatório do TCM sobre as contas do município do Rio de Janeiro, por exemplo, aceitou a inclusão dos mais de R\$ 260 milhões de receitas adicionais oriundas do Fundef em 1999 na base de cálculo, e não como acréscimos. Também os TCMs do Pará e do Ceará e o TCE de Minas cometem esses equívocos, pelo menos em suas Instruções Normativas. O resultado disso é a perda de um montante significativo para a educação, pois a sociedade e, em particular, os profissionais da educação e as entidades que alegam representá-los não parecem atentas para a contabilização correta do FUNDEF. Um exemplo dessa falta de atenção é demonstrado pela inexistência de denúncias sobre a não-contabilização correta no Relatório da Subcomissão Especial criada pela Comissão de Educação da Câmara dos Deputados para apurar as irregularidades do FUNDEF (BRASIL, Congresso Nacional, 2001), que registrou todo tipo de denúncia a ela encaminhada, mas não essa.

3.2 – Receitas de salário-educação, convênios, serviços, operações de crédito e rendimentos financeiros obtidos com tais receitas

Muitos TCs não demonstram atenção para essas receitas adicionais que, por não serem verificadas e acompanhadas, podem estar sendo usadas para financiar despesas que deveriam ser pagas com as verbas correspondentes ao percentual mínimo. Ou seja, tais receitas, em vez de serem contabilizadas como acréscimos, podem acabar sendo consideradas parte do míni-

mo, diminuindo-se, assim, os recursos reais para a MDE. Quando não demonstram atenção para tais receitas, os TCs equivocam-se ao incluí-las na base de cálculo, como o fizeram, pelo menos no caso do salário-educação, os TCs do Estado do Rio de Janeiro, Goiás (nas contas de 1998) e do Estado de São Paulo (contas de 1991 a 1997). O TCE da Bahia também cometeu esse equívoco na apreciação das contas estaduais de 1999, pois incluiu na base de cálculo não só a receita do salário-educação, como também as de convênios, complementação federal e empréstimos para o Projeto Nordeste, totalizando cerca de R\$ 117 milhões contabilizados incorretamente e, portanto, tirando da educação este montante. Vale lembrar que todas as transferências voluntárias (convênios, por exemplo) entre governos devem ser contabilizadas como acréscimos, mas o TC do Distrito Federal (TCDF) tem aceitado a inclusão das efetuadas pelo governo federal ao do Distrito Federal na base de cálculo. Um dos conselheiros do próprio TCDF revela que, se tais transferências voluntárias fossem excluídas da base de cálculo, o governo do DF não teria cumprido o mínimo. A importância das receitas de convênios é demonstrada por tabela da Secretaria de Ensino Fundamental do MEC segundo a qual em 1998 quase R\$ 2 bilhões teriam sido transferidos no âmbito de convênios pelo governo federal a Estados e municípios. Vale ressaltar ainda que os empréstimos concedidos pelo governo federal para ressarcir parcialmente os governos estaduais que perdem com o FUNDEF (empréstimos previstos na Lei Federal 9.846, de 26/10/99) também deveriam ser contabilizados como receitas integrais vinculadas à MDE. Tais empréstimos, segundo o relatório do TCU sobre as contas federais de 1999 (BRASIL, TCU, 2000),

teriam sido de mais de R\$ 800 milhões em 1998 e mais de R\$ 500 milhões em 1999. Quanto aos rendimentos financeiros com tais receitas integrais, nenhuma instrução de TC faz o seu registro, embora o TC do Estado de São Paulo mande contabilizá-los, nas orientações contidas em seu Manual Básico, de 1998.

4- Despesas em MDE

Muitas são as discrepâncias entre os TCs sobre esse item. Um equívoco de alguns TCs é confundir a função “Educação e Cultura” (definida na Lei Federal 4.320, que normatiza a elaboração de orçamentos públicos) com MDE, cujo significado tem variado desde a primeira LDB, a 4024, de 1961, até a mais recente, de 1996, passando pela Lei 7.348, de 1985. Isso pode ser observado na Instrução Normativa 1/98 do TC do Rio Grande do Norte e também em muitos relatórios de TCs sobre contas governamentais. Ora, são grandes as diferenças entre ambos os conceitos.

Por exemplo, a merenda ou quadras de esportes para uso da comunidade são classificáveis na função 08 (Educação e Cultura), mas não admissíveis como MDE. A confusão entre os dois conceitos fez com que o TC do Estado de Goiás aceitasse a inclusão de desporto e lazer em MDE nas contas de 1998 do governo estadual (equívoco também cometido pelo TC de Santa Catarina, que considera desporto como MDE). As irregularidades no lançamento de despesas de MDE são tantas que o TC do Rio Grande do Sul listou nada menos de 37 itens irregulares, como “construção de ginásio ou centro esportivo comunitário (...) ainda quando também utilizado para práti-

cas esportivas de estudantes, instalação/ampliação de redes públicas de esgotos, água e iluminação, pavimentação ou ensaibramento de estradas municipais e vicinais, construção de abrigos em paradas de ônibus nas zonas rural e urbana” (RIO GRANDE DO SUL.TCE. 1998a).

A divergência maior entre os TCs está na inclusão ou não dos inativos em MDE. Embora os Art. 70 e 71 da LDB não sejam explícitos a respeito desta questão, o seu espírito é o de que gastos com eles não podem ser financiados com os recursos vinculados à MDE, conforme avaliação do parecer 26/97, de dezembro de 1997, do Conselho Nacional de Educação e da *Carta dos TCs* (1999). Enquanto alguns

TCs concordam com essa interpretação (Pará, Paraíba, Maranhão), outros (Minas, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro) adotam visão contrária, chegando até a incluir em instrução normativa os proventos de inativos como MDE (o TC de Minas). Outros (Paraná e São Paulo)

concordam com a exclusão, mas defendem uma regra de transição, embora o de TCESP tenha oscilado na implementação desta regra, emanada do Conselho Estadual de Educação, ora cumprindo-a, ora descumprindo-a, segundo o deputado estadual Cesar Callegari (1997), que, constatando muitas irregularidades nas contas estaduais da educação de São Paulo, solicitou com sucesso a instalação de uma Comissão Parlamentar de Inquérito sobre a matéria, em novembro de 1999. O TC de Pernambuco, por sua vez, constata nas contas estaduais a inédita contabilização arbitrária pelo governo estadual de 40% dos gastos dos inativos de todo o governo

A divergência maior entre os TCs está na inclusão ou não dos inativos em MDE

como de MDE. Ou seja, de cada R\$ 100 gastos com os inativos, R\$ 40 eram atribuídos aos da educação, sem nenhuma comprovação, pelo menos nas prestações de contas de 1993 e 1995. O TC do Rio Grande do Sul oscila na sua interpretação sobre essa questão, chegando até a afirmar que os inativos podem ser pagos com 40% do FUNDEF, em seu documento *Aspectos da Reforma do Ensino* (1998f), ou que os artigos 70 e 71 da LDB não esclarecem a questão (Informação nº 249), ou que se eles fossem excluídos dos gastos em MDE, “a execução de investimentos e a manutenção da máquina pública nas demais áreas” ficariam inviabilizadas. A se basear neste último raciocínio, seria o caso de se perguntar se os juros da dívida pública, a corrupção, os privilégios de alguns setores da administração estatal e tantos outros males da administração dita pública não estariam também inviabilizando a máquina “pública”. O equívoco de se permitir usar recursos do FUNDEF para pagar inativos provavelmente tem origem em manual do MEC (DAVIES, 2000a) e também foi cometido pelo governo estadual de Santa Catarina nas contas de 1999, embora com a discordância do TCE, que, no entanto, admite o uso dos recursos da educação não integrantes do FUNDEF para o pagamento dos inativos (SANTA CATARINA, TCE, 2000). A contradição dos TCs, sobretudo dos que aceitam os gastos de inativos em MDE, é que nenhum desconta, dos gastos de MDE, as contribuições previdenciárias do pessoal ativo da educação, que se destinam a financiar o pagamento dos inativos. Conforme aponta o relatório do TC do Distrito Federal sobre as contas de 1994, os governos não vêm descontando “os valores retidos dos salários do Pessoal Ativo para pagamento de aposentadorias” (p.

148). Se fosse feito esse desconto hoje, a educação das redes públicas de todo o Brasil poderia contar com uma receita adicional anual superior a R\$ 1,5 bilhão, pressupondo-se gastos anuais de no mínimo R\$ 15 bilhões com o pessoal dessas redes e 10% de descontos previdenciários. Esse raciocínio vale apenas quando os descontos ficam com o Instituto de Previdência dos governos estaduais ou municipais.

Embora a imensa maioria dos TCs não entrem em detalhes sobre a definição de transporte escolar, constatamos divergência entre pelo menos quatro deles. Enquanto os da Paraíba, Piauí e Sergipe consideraram o transporte de professores como MDE, o do Paraná, assim como a Carta dos Técnicos do MEC e dos TCs do Brasil, estipula exatamente o contrário.

Por último, mas nem por isso menos importante, a questão crucial dos valores considerados aplicados no exercício. A maioria considera valores empenhados como sinônimo de valores aplicados, o que pode distorcer os dados reais, pois os empenhos não pagos no exercício podem ser cancelados no ano seguinte e não temos certeza sobre o controle de tais cancelamentos pelos TCs, embora eles afirmem fazer tal controle. Esse controle aconteceu pelo menos no caso das contas de 1996 do governo estadual de Goiás, quando o TC constatou o cancelamento de R\$ 41 milhões e procedeu ao desconto devido dos supostos gastos em MDE. Já o TC do Estado do Rio não tem demonstrado essa vigilância, aprovando as contas do governo estadual com base apenas nos empenhos do exercício, mesmo quando parte significativa deles é cancelada no ano seguinte, como aconteceu no caso das contas de 1996, em que os empenhos na Secretaria Estadual de Educa-

como de MDE. Ou seja, de cada R\$ 100 gastos com os inativos, R\$ 40 eram atribuídos aos da educação, sem nenhuma comprovação, pelo menos nas prestações de contas de 1993 e 1995. O TC do Rio Grande do Sul oscila na sua interpretação sobre essa questão, chegando até a afirmar que os inativos podem ser pagos com 40% do FUNDEF, em seu documento *Aspectos da Reforma do Ensino* (1998f), ou que os artigos 70 e 71 da LDB não esclarecem a questão (Informação nº 249), ou que se eles fossem excluídos dos gastos em MDE, “a execução de investimentos e a manutenção da máquina pública nas demais áreas” ficariam inviabilizadas. A se basear neste último raciocínio, seria o caso de se perguntar se os juros da dívida pública, a corrupção, os privilégios de alguns setores da administração estatal e tantos outros males da administração dita pública não estariam também inviabilizando a máquina “pública”. O equívoco de se permitir usar recursos do FUNDEF para pagar inativos provavelmente tem origem em manual do MEC (DAVIES, 2000a) e também foi cometido pelo governo estadual de Santa Catarina nas contas de 1999, embora com a discordância do TCE, que, no entanto, admite o uso dos recursos da educação não integrantes do FUNDEF para o pagamento dos inativos (SANTA CATARINA, TCE, 2000). A contradição dos TCs, sobretudo dos que aceitam os gastos de inativos em MDE, é que nenhum desconta, dos gastos de MDE, as contribuições previdenciárias do pessoal ativo da educação, que se destinam a financiar o pagamento dos inativos. Conforme aponta o relatório do TC do Distrito Federal sobre as contas de 1994, os governos não vêm descontando “os valores retidos dos salários do Pessoal Ativo para pagamento de aposentadorias” (p.

148). Se fosse feito esse desconto hoje, a educação das redes públicas de todo o Brasil poderia contar com uma receita adicional anual superior a R\$ 1,5 bilhão, pressupondo-se gastos anuais de no mínimo R\$ 15 bilhões com o pessoal dessas redes e 10% de descontos previdenciários. Esse raciocínio vale apenas quando os descontos ficam com o Instituto de Previdência dos governos estaduais ou municipais.

Embora a imensa maioria dos TCs não entrem em detalhes sobre a definição de transporte escolar, constatamos divergência entre pelo menos quatro deles. Enquanto os da Paraíba, Piauí e Sergipe consideram o transporte de professores como MDE, o do Paraná, assim como a Carta dos Técnicos do MEC e dos TCs do Brasil, estipula exatamente o contrário.

Por último, mas nem por isso menos importante, a questão crucial dos valores considerados aplicados no exercício. A maioria considera valores empenhados como sinônimo de valores aplicados, o que pode distorcer os dados reais, pois os empenhos não pagos no exercício podem ser cancelados no ano seguinte e não temos certeza sobre o controle de tais cancelamentos pelos TCs, embora eles afirmem fazer tal controle. Esse controle aconteceu pelo menos no caso das contas de 1996 do governo estadual de Goiás, quando o TC constatou o cancelamento de R\$ 41 milhões e procedeu ao desconto devido dos supostos gastos em MDE. Já o TC do Estado do Rio não tem demonstrado essa vigilância, aprovando as contas do governo estadual com base apenas nos empenhos do exercício, mesmo quando parte significativa deles é cancelada no ano seguinte, como aconteceu no caso das contas de 1996, em que os empenhos na Secretaria Estadual de Educa-

ção corresponderam a R\$ 1,4 bilhão, porém os pagos até 31 de dezembro foram inferiores à metade (R\$ 650 milhões). A diferença de R\$ 750 milhões simplesmente foi cancelada no ano seguinte, mas o TC se baseou apenas nos empenhos de R\$ 1,4 bilhão, na suposição de que eles foram realmente aplicados. No relatório sobre as contas estaduais de 1998, o TCERJ demonstrou maior cuidado ao se basear apenas nos empenhos liquidados, e não nos empenhos realizados. O TC dos Municípios do Ceará, por sua vez, é um dos poucos que exige um detalhamento raro em instruções de TCs, estipulando a listagem de valores empenhados, valores pagos e a descrição da despesa mês a mês. Também o de Rondônia demonstra essa atenção. O TCM da Bahia, assim como o TC de Mato Grosso, constituem exceções entre os TCs pois se baseiam apenas nos empenhos pagos no exercício, não contabilizando nem mesmo os

liquidados. Porém, estes dois TCs (TCMBA e TCMT) dificultam enormemente o cálculo exato do percentual mínimo, pois contabilizam não apenas os gastos do exercício mas também os de exercícios anteriores, misturando, assim, despesas de exercícios diferentes.

Em síntese, a interpretação concreta dos governos e dos TCs sobre o que são receitas e despesas vinculadas à educação não coincide exatamente com o que parece estar na letra e no espírito da legislação relativa à educação (Constituição Federal, Constituições Estaduais, Leis Orgânicas, LDB, EC 14 e Lei do FUNDEF) e o seu conhecimento e fiscalização por parte da sociedade e sobretudo dos educadores são fundamentais para que as autoridades sejam obrigadas a cumprir a lei, freqüentemente por elas desrespeitada, sobretudo quando a maioria da população pode vir a ser beneficiada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALAGOAS. TCE. Ofício s/n e s/d [1998] de Devis Portela de Melo Filho.
 _____. **Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado de Alagoas**. Exercício de 1997. Maceió, 1999.
- AMAPÁ. TCE. **Ofício nº 146/99**, de 22/6/99 (da presidente do TCE). Macapá.
- BAHIA. TCE. **Páginas das receitas e despesas da educação do Relatório e parecer prévio das contas de 1996 do governo estadual da Bahia**. Salvador, abril 1997.
- _____. **Relatório e parecer prévio das contas do governo do Estado da Bahia** – Exercício de 1999. Salvador, 2000.
- BAHIA. TCM. Resolução nº 354, de 17/12/98 (estabelece procedimentos e instrui os gestores municipais quanto ao funcionamento do Fundef no âmbito dos municípios), publicada na **Revista do TCM da Bahia**, Ano 2, n. 3, 1999.
- BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Comissão de Educação, Cultura e Desporto. **Relatório da Subcomissão Especial do Fundef para Análise de Irregularidades do Fundef**. Relator: Gilmar Machado. Brasília, 2001.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (atualizada até a EC 30/2000), organizado por Cláudio Brandão de Oliveira. 7ª edição. Rio de Janeiro: DP & A editora, 2000.
- _____. Emenda Constitucional 14, de 12/09/96. Brasília: **Diário Oficial da União**, 13/09/96.
- _____. **Lei 7.348**, de 24/07/85 (regulamentou a Emenda Calmon, de dezembro de 1983).
- _____. **Lei 9.394 (LDB)**, de 20/12/96. Brasília: **Diário Oficial da União**, 23/12/96.

- _____. **Lei 9.424**, de 24/12/96 (dispõe sobre o Fundef e dá outras providências). BRASIL. MEC. **Balanco do Fundef – 1998-2000**. Brasília, outubro de 2000 (disponível na página do MEC na Internet).
- _____. **Guia prático de orientação aos municípios brasileiros para financiamento de projetos na área de educação básica**. Brasília, 1992.
- _____. **Parecer CP 26/97** (sobre o financiamento da educação na LDB), de 2 de dezembro de 1997. Brasília: Conselho Nacional de Educação. Conselho Pleno, 1997.
- BRASIL. TCU. Relatório das contas de 1999 da União. **Diário Oficial da União**, Seção 1, 11/7/2000.
- CALLEGARI, C. **As verbas da educação**. A luta contra a sonegação de recursos do ensino público no Estado de São Paulo. São Paulo: Entrelinhas, 1997.
- CARTA DOS TÉCNICOS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E DOS TRIBUNAIS DE CONTAS SOBRE O FUNDEF. Brasília, 1º/7/1999. 32 p.
- CASTRO, F. R. X. de M. “A responsabilidade fiscal e a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil”. In: **Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, São Paulo, nº 93, agosto 99 (texto de palestra proferida no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999).
- CEARÁ. TCM. **Instrução Normativa nº 07**, de 22/5/97(a). Fortaleza. (Estabelece normas para fiscalização da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino e ao Fundef, no âmbito dos municípios). 2 p.
- _____. **Instrução Normativa nº 4** (obtida pela Internet), de 30/12/97(b). Fortaleza. (Dispõe sobre a remessa de documentos e relatórios mensais ao TCM). 4 p. + 4 anexos.
- _____. **Processo nº 17.850**, de 10/11/2000. Fortaleza, Departamento de Assistência Técnica aos Municípios. (Resposta ao nosso pedido de informações). 7 p.
- DAVIES, N. **O Fundef e o orçamento da educação: desvendando a caixa preta**. Campinas: Autores Associados, 1999(a).
- _____. **Verbas da educação: o legal x o real**. Niterói: Editora da Universidade Federal Fluminense, 2000(b).
- _____. “Confundef”: as confusões criadas pelas autoridades a respeito do Fundef e da valorização do magistério. In: **Contexto & Educação**, ano 15, n. 57, jan./mar. 2000(a).
- _____. **Tribunais de Contas e educação: quem controla os fiscalizadores dos recursos?** Brasília: Editora Plano, 2001.
- _____. Tribunal de Contas: faz as contas ou faz de conta na avaliação dos gastos governamentais em educação. In: **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, n. 194, jan./abr. 1999(b).
- _____. Os recursos financeiros na LDB. **Universidade e Sociedade**, ano VII, n. 14, outubro 1997.
- DISTRITO FEDERAL. TCDF. **Decisão Ordinária nº 4127**, de 30/6/99. Brasília.
- _____. **Ofício nº 101**. Brasília, fevereiro de 2000(a).
- _____. Páginas das receitas e gastos em educação dos relatórios de contas de 1990 a 1997 do Governo Distrital. Brasília.
- _____. **Processo nº 3508**, de 1º/7/96. Brasília.
- _____. **Relatório analítico e parecer prévio sobre as contas do governador do Distrito Federal**. Exercício de 1999. Brasília, 2000(b). 337 p.
- DUARTE, A. M. de M. Aspectos Contábeis Privado/Público. In: **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**, n. 13, 1997.
- ESPÍRITO SANTO. TCE. **Ofício GTPC (Gabinete da Presidência) nº 281**, de 12/7/99(a). Vitória.
- _____. **Operacionalização das Aplicações Constitucionais no Ensino**. Vitória, dez. 1997 (Manual contendo legislação, a Resolução nº 145/97 do TCE e as orientações para a contabilização dos recursos no âmbito do Estado e dos Municípios).
- _____. **Resolução nº 154**, de 22/6/99(b). Vitória (substitui as resoluções de nº 145/97 e 149/98, que instituíram mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no artigo 212 da Constituição Federal, conforme disposto no art. 11 da Lei 9.424/96).
- GOIÁS. Secretaria Estadual de Fazenda. Páginas das receitas da prestação de contas de 1998.

- GOIÁS. TCE. **Despacho nº 107 da Divisão de Análise de Balanços**, de 13/12/99. Goiânia.
- _____. **Ofício nº 9/98**, apenso ao ofício nº 1038/98. Goiânia.
- _____. Páginas dos relatórios do TCE de avaliação dos gastos do governo estadual em educação de 1991 a 1998. Goiânia.
- GOIÁS. TCM. **Informação nº 115, apensa ao Ofício nº 870**, de 29/7/99. Goiânia.
- _____. **Ofício nº 900**, de 6/10/2000. Goiânia.
- _____. **Resolução nº 1**, de 21/1/98(a). Goiânia (dispõe sobre a prestação de contas do Fundef pelos municípios e dá outras providências).
- _____. **Resolução nº 4**, de 4/3/98(b). Goiânia (altera o inciso I do art. 12 da RN 1/98 e dá outras providências).
- _____. **Resolução nº 5/98**, de 25/3/98(c). Goiânia (acrescenta os §§ 3º e 4º ao art. 12 da RN 1/98 e dá outras providências).
- _____. **Resolução Normativa nº 013**, de 2/8/89. Goiânia (emite normas a respeito do § 4º da Lei Federal 7.348/85).
- GRACIOSA, J. G. (conselheiro do TCE do Rio de Janeiro). **Fundef**. Rio de Janeiro: TCE, junho 1999.
- MARANHÃO. TCE. **Instrução Normativa nº 3**, de 5/7/99(a). São Luís (dispõe sobre os recursos do Fundef e dos demais recursos destinados ao ensino no âmbito estadual, e dá outras providências).
- _____. **Instrução Normativa nº 4**, de 5/7/99(b). São Luís (dispõe sobre os recursos do Fundef e dos demais recursos destinados ao ensino no âmbito municipal, e dá outras providências).
- MATO GROSSO DO SUL. TCE. **Instrução Normativa nº 13**, de 24/3/99. Campo Grande.
- _____. **Ofício DCE 008**, de 15/2/2000. Campo Grande.
- MATO GROSSO. TCE. **Ofício 2.142**, de 31/3/98, do Inspetor Geral Miguel Augusto A. Silva. Cuiabá.
- _____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**, n. 14, 1998 (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1996).
- _____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**, n. 18, outubro de 2000 (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1999).
- _____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**, n. 15, 1999 (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1997).
- _____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**, n. 17, 1999 (contém o relatório do TCE sobre as contas estaduais de 1998).
- MELCHIOR, J. C. de A. **Mudanças no financiamento da educação no Brasil**. Campinas: Editora Autores Associados, 1997.
- _____. "Financiamento da educação: gestão democrática dos recursos financeiros públicos em educação". In: **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, v. 72, n. 172, set./dez. 1991.
- MINAS GERAIS. TCE. **Instrução Normativa nº 01**, de 15/04/98 (Internet). Belo Horizonte.
- _____. **Instrução Normativa nº 01**, de 17/03/99 (Internet). Belo Horizonte.
- _____. **Instrução Normativa nº 02**, de 14/02/91(a) (Internet). Belo Horizonte.
- _____. **Instrução Normativa nº 02**, de 17/12/97 (a) (Internet). Belo Horizonte.
- _____. **Instrução Normativa nº 04**, de 16/05/91(b) (Internet). Belo Horizonte.
- _____. Notas taquigráficas da resposta à consulta nº 450.921, de 17/9/97(b).
- PARÁ. Leis. **Lei 6.044** (cria o Fundef no Estado), de 16/4/97. Belém.
- PARÁ. TCE. **Ofício nº 1999/13562-GP**, de 8/7/99. Belém.
- _____. **Relatório da Avaliação das Contas do Governo Estadual de 1997**. Belém, 1998 (p. 110-112).
- _____. **Relatório da Avaliação das Contas do Governo Estadual de 1998**. Belém, 1999 (p. 56-58).
- PARÁ. TCM. **Instrução Normativa nº 01**, de 17/3/98(a). Belém (Dispõe sobre a aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino, no âmbito dos municípios e dá outras providências).
- _____. **Instrução Normativa nº 01**, de 6/8/96. Belém (Dispõe sobre a aplicação do percentual de 25% destinados à educação no âmbito dos Municípios e dá outras providências).
- _____. **Processo nº 984123-00** (Informações sobre aplicação em educação nos municípios

do Estado do Pará). Belém, 1998(b).

PARAÍBA. TCE. **Nota Técnica 3. Parecer nº 31**, de 18/02/98. João Pessoa.

_____. **Ofício nº 996/99** (acompanhado dos documentos TC 9266/98 e 6227/99), de 29/6/99. João Pessoa.

_____. **Parecer nº TC 295**, de 27/8/97. João Pessoa.

_____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas de gestão do governo do Estado da Paraíba – 1999**. João Pessoa, 2000.

PARANÁ. TCE. **Projeto de Provimento**. Exposição de Motivos. Curitiba, 1999(a). 20 p.

_____. **Provimento nº 1/99**. Curitiba, 7/12/99(b) (Regulamenta o controle de aplicação do Fundef e demais recursos vinculados à MDE do ensino público estadual e municipal). 31 p. + 6 anexos.

PERNAMBUCO, TCE. Resolução TC nº 4/97, publicada na **Revista do TCE**, Ano 8, n. 8, 1997. Recife.

_____. Nota técnica sobre o Fundef. Recife, agosto 1998. 20 p (Internet).

_____. **Ofício nº 20 do Gabinete da Presidência**, de 28/7/2000. Recife

_____. **Revista do TCE**, Ano 5, n. 5, 1994 (contém o relatório sobre as contas estaduais de 1993). Recife.

_____. **Revista do TCE**, Ano 7, n. 7, 1996 (contém o relatório sobre as contas estaduais de 1995). Recife.

PIAUI. TCE. Análise das contas do Estado. Exercício 1997. **Revista do TC do Piauí**, ano XXV, n. 7, jan. 1999(a). Teresina.

_____. Resolução nº 1.606, de 18/06/98. **Revista do TC do Piauí**, ano XXV, n. 7, jan. 1999(b). Teresina.

_____. Resolução nº 831, de 19/03/98. **Revista do TC do Piauí**, ano XXV, n. 7, jan. 1999(c). Teresina.

REIS, H. da C. **Efeitos do Fundef na administração municipal**. Aspectos orçamentários, financeiros e contábeis. Rio de Janeiro: IBAM/APMC, 1998. 24 p.

_____. **Gestão e Controle na Área de Educação**. 2ª ed. Rio de Janeiro: IBAM (Instituto Brasileiro de Administração Municipal), 1997. 74 p.

RIO DE JANEIRO. Prefeitura. **Prestação de Contas de 1998**.

_____. Prestação de Contas de 1999. Rio de Janeiro: **Diário da Câmara Municipal do Rio de Janeiro**, 6/4/2000.

RIO DE JANEIRO. TCE. **Deliberação nº 199** (dispõe sobre o exame das contas da administração financeira dos Municípios sob a jurisdição do TC), de 23/1/96. Rio de Janeiro.

_____. Deliberação nº 210 (dispõe sobre a prestação de contas dos recursos do Fundef), de 4/5/99. **Diário Oficial do Estado**, Seção I, p. 24, 17/5/1999.

_____. Deliberação nº 215 (altera tabela de receitas e despesas de educação da Deliberação 199, de 6/4/2000. **Diário Oficial do Estado**, Seção I, p. 27-28, 22/5/2000.

_____. Parecer prévio das contas da prefeitura de Volta Redonda em 1998 (emitido pelo conselheiro Sérgio Quintella). Rio de Janeiro, dezembro de 1999.

_____. Relatórios das contas estaduais de 1997 e 1998 (Internet).

_____. **Revista do TCE**, nº 40, abr./jun. 1998. Rio de Janeiro (contém relatório sobre as contas estaduais de 1997).

_____. **Revista do TCE**, nº 48, abr./jun. 2000. Rio de Janeiro (contém relatório sobre as contas estaduais de 1999).

RIO DE JANEIRO. TCM. Relatório e parecer prévio sobre as contas de gestão do governo do município do Rio de Janeiro. Exercício de 1998. In: **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Ano XVI, Número 19, dezembro de 1999.

_____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas de 1999 do governo do município do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: 2000

RIO GRANDE DO NORTE. TCE. **Instrução Normativa nº 1**, de 28/7/98. Natal. (Normas a serem obedecidas pelo Estado e Municípios no cumprimento do art. 212 da Constituição Federal e alterações decorrentes da EC 14 e Leis 9.394 e 9.424). 2 p (Internet).

RIO GRANDE DO SUL. TCE. **Informação nº 249**, de 8/12/98(b). Porto Alegre. 6 p.

_____. **O papel dos tribunais de contas na reforma educacional**. Procedimentos de auditoria adotados com relação à aplicação no ensino, em face das novas regras estipuladas pela EC nº 14/98 e Leis Federais nº 9394 e 9424, ambas de 1996. Posição técnica do TCE-RS. (Painel apresentado no I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização, promovido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em São Paulo, maio de 1998(a).

_____. **Ofício GP (Gabinete da Presidência) 283**, de 04/03/98(c). Porto Alegre.

_____. **Parecer 64**, de 23/10/98(d). Porto Alegre.

_____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do estado**. Exercício de 1998. Porto Alegre, 1999(a). 388 p.

_____. **Resolução nº 512** (estabelece normas para o processamento das tomadas de contas dos gestores municipais da educação e dá outras providências), de 24/6/98(e). Porto Alegre.

_____. Resposta (internet) do Auditor Edison Imar Oliveira Mello. 1999(b)

_____. **Aspectos da reforma do ensino**. Porto Alegre, janeiro de 1998(f). 28 p + 15 anexos.

Rondônia. TCE. **Instrução Normativa 4**, de 17/11/99. Porto Velho. (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 e pelas Leis Federais 9.394 e 9.424). (Internet) 20 p.

SANTA CATARINA. TCE. Assessoria da presidência. Dúvidas das unidades fiscalizadas acerca da aplicação das leis federais Nºs. 9.424, de 24.12.96 (institui o Fundo) e 9.394, de 20.12.96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação). Florianópolis, s.d.

_____. Assessoria da presidência. Fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério. Florianópolis, 12/9/97.

_____. Gabinete da presidência. Fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério. Florianópolis, abril 1998.

_____. Gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino [prefeituras]. Florianópolis, s.d.

_____. **Instrução técnica nº 4**, de 5/5/99(a). Florianópolis.

_____. **Ofício TC/GAP 12938**, de 3/11/2000. Florianópolis.

_____. **Ofício TC/GAP 9127/99**, de 4/8/99(b). Florianópolis.

_____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado**. Exercício de 1999. Florianópolis, 2000. (Internet)

_____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo do Estado**. Exercício de 1998. Florianópolis, 1999(c).

SÃO PAULO. Assembléia Legislativa. **CPI da Educação. Uma ampla exposição de motivos**, 17 de novembro de 1999.

_____. **CPI da Educação. Voto em separado dos deputados Cesar Callegari, Mariângela Duarte, Wadith Hedú**. Junho de 2000.

SÃO PAULO. TCE. **Instrução nº 10**, de 30/8/89(a) (alteração da Instrução 2/89). São Paulo.

_____. **Instrução nº 2**, de 26/7/89(b) (Normas a serem observadas na aplicação de 25% da receita em MDE). São Paulo.

_____. **Instrução nº 4**, de 9/10/85 (Estabelece normas a serem observadas pelos Municípios no cumprimento do disposto no § 4º do art. 176 da Constituição Federal e na Lei Federal nº 7.348). São Paulo.

_____. **Manual básico** – Aplicação no ensino as novas regras. São Paulo, s.d. [1998 ou 1999]. Inclui a Instrução nº 1, de 10/12/97, e o voto do relator Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues. São Paulo. 50 p.

_____. **Manual de Fiscalização em Municípios**. São Paulo, 1997.

_____. **Ofício DE nº 5227**, de 9/11/99.

_____. Páginas dos relatórios sobre as contas do governo estadual de 1990 a 1997 (parte ensino). São Paulo.

_____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, Nº 82, mai. a nov. 1996.

_____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, Nº 96, abr. a jun. 2000.

_____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, Nº 88 (I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização), 1998.

SÃO PAULO. TCM. Ofício nº 1135, de 26/7/2000, de Walter Abrahão, presidente do TCM.

_____. **Voto do relator sobre as contas municipais de 1999**. São Paulo, 2000.

_____. Resposta de Francisco Antonio de Amorim, diretor de Divisão Técnica do TCM. 14/6/99.

SERGIPE TCE. **Resolução nº 163**, de 1º/4/93(a). Aracaju, 1993. (Define as despesas de MDE a que se referem os artigos 212 e 218 das Constituições Federal e Estadual, respectivamente). 2 p.

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

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

_____. **Resolução nº 164**, de 21/10/93(b). Aracaju. (Dá parcialmente nova redação ao art. 1º da Resolução nº 163/93). 2 p.

_____. **Resolução nº 180**, de 12/3/98(a). Aracaju. (Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à MDE no Estado e nos Municípios). 3 p. + 2 anexos.

_____. **Resolução nº 183**, de 29/10/98(b). Aracaju. (Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à MDE no Estado e nos Municípios. Revoga a Resolução nº 180). 4 p. + 2 anexos.

_____. **Resolução nº 192**, de 10/8/2000. Aracaju (Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à MDE no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundef. Revoga a Resolução nº 190). 12 p. + 7 anexos.

_____. **Resolução nº 190**, de 29/12/99. Aracaju. (Estabelece normas de controle da aplicação dos recursos destinados à MDE no Estado e nos Municípios e institui mecanismos de comprovação da aplicação dos recursos do Fundef. Revoga a Resolução nº 183). 12 p. + 4 anexos. TOCANTINS. TCE. **Relatório das Contas do Governo Estadual de 1998**. Palmas, 1999.

_____. **Resolução Normativa nº 2**, de 21/1/98(a). Palmas (institui mecanismos adequados à fiscalização de cumprimento pleno do disposto no art. 212 da Constituição Federal, conforme disposto no art. 11 da Lei 9.424).

_____. **Resolução Normativa nº 6**, de 28/10/98(b). Palmas (altera a resolução normativa nº 5/98, que institui mecanismos adequados à prestação de contas do Fundef e à fiscalização do cumprimento integral das disposições do art. 212 da CF).

Recebido em 10 de dezembro de 2002.