A contabilização da receita e despesa em educação pelo TCU: omissões, inconsistências e equívocos

Reckoning of revenues and expenses in education by the Brazilian Federal Audit Office (TCU): omissions, inconsistencies and mistakes

La contabilización de los ingresos y gastos en educación por el TCU: omisiones, inconsistencias y equívocos

NICHOLAS DAVIES

Resumo: O estudo examina os relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre os gastos federais em educação de 1989 a 2007 e evidencia as seguintes limitações na verificação das contas, em um ou mais anos: (1) dados sobre receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) não são detalhados e precisos; (2) receitas adicionais ao percentual mínimo dos impostos (18%) são omitidas; (3) falta de precisão no cálculo da receita líquida de impostos e na definição de MDE; (4) falta de atenção para a diferença dos gastos federais no ensino fundamental antes de 1996 e a partir de 1997.

Palavras-chave: financiamento e contabilização da receita e despesa em educação; TCU.

Abstract: The article examines the reports produced by the Brazilian Federal Audit Office (TCU) about federal expenditures on education from 1989 to 2007 and shows the following limitations in one or several years: (1) revenue and expenses data on maintenance and development of education (MDE) are not detailed and precise; (2) additional revenues to the minimum percentage of taxes (18%) are omitted; (3) lack of accuracy in the calculation of the net tax revenue and in the definition of MDE; (4) lack of attention to the difference in the federal expenses in compulsory education before 1996 and after 1997.

Keywords: education funding; reckoning of revenue and expenses; the Brazilian Federal Audit Office.

Resumen: El artículo examina los informes del Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) sobre los gastos federales en educación de 1989 hasta 2007 y revela las siguientes limitaciones en uno o más años: (1) datos sobre los ingresos y gastos en manutención y desarrollo de la enseñanza (MDE) no son detallados y precisos; (2) ingresos adicionales al porcentaje mínimo de los impuestos (18%) son omitidos; (3) falta de precisión en el cálculo del ingreso líquido de impuestos y la definición de MDE; (4) falta de atención para la diferencia de los gastos federales en la educación básica antes de 1996 y a partir de 1997.

Palabras clave: financiamiento y contabilización de los ingresos y los gastos en educación; TCU.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho¹ é verificar como o TCU (Tribunal de Contas da União) contabiliza as receitas e despesas em educação ou, mais precisamente, em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), conforme definida nos artigos 70 e 71 da LDB (lei n. 9.94/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional). O trabalho se justifica porque, embora tais procedimentos de contabilização possam parecer simples e óbvios, os relatórios e pareceres prévios do TCU apresentam dados e procedimentos que divergem dos adotados pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional) e porque contêm omissões, inconsistências e equívocos, inaceitáveis num órgão que deveria conhecer e cumprir a legislação pertinente. Tomei como referência os relatórios e pareceres prévios sobre as contas de 1989 a 2007, disponíveis na forma eletrônica no sítio <<http://www.tcu.gov.br>> (as de 1999 a 2007), e na forma impressa (de 1989 a 1998 e de 2003, 2004 e 2005). Pretendia examinar também os relatórios sobre as contas de 1984 a 1988, porque neste período o governo federal passou a ser obrigado a aplicar no mínimo 13% dos impostos em MDE, em função da aprovação da Emenda Constitucional (EC) n. 24 (também conhecida como Emenda Calmon, que alterou a Constituição Federal de 1967), em dezembro de 1983, que restabeleceu a vinculação de impostos para a educação no caso da União, dos estados e do DF. No caso dos municípios, a vinculação já existia e só foi alterada pela EC n. 24 para no mínimo 25% dos impostos em MDE, uma vez que já constava da EC n. 1, de 1969, que, diferentemente, determinava pelo menos 20% da receita tributária municipal no ensino primário, alterado para ensino de 1º Grau pela lei n. 5.692, de 1971, que também previu 20% do Fundo de Participação dos Municípios no 1º Grau. No entanto, tal exame não foi possível porque estes relatórios não estavam disponíveis na biblioteca do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, fonte de minha consulta para os relatórios impressos. Fiz referência também à contabilização feita pela STN, mencionada pelo TCU em seus relatórios, pois ela permite identificar as omissões, inconsistências e equívocos não só da STN, como também do TCU.

Não foram poucas as dificuldades para este estudo. Uma é que os dados sobre receitas e despesas sobre MDE, quando informados, nem sempre estão concentrados num único item ou seção e, por isso, sua localização não é fácil. Por exemplo, num ano eles só aparecem na síntese do relatório, quando deveriam constar também da parte principal do relatório. Noutro ano, o critério de cálculo do percentual dos impostos que a União deveria aplicar na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental (previsto no art. 60 da Constituição

¹ Este texto é resultado de pesquisa sobre os procedimentos adotados pelos tribunais de contas de todo o Brasil e conta com apoio do CNPq, através de bolsa de produtividade em pesquisa desde 2007. Agradeço imensamente aos pareceristas pelas valiosas sugestões.

Federal de 1988 e também na Emenda Constitucional n. 14, de 1996) só é indicado numa declaração de voto de um ministro do TCU. Outra dificuldade é que muitos relatórios não identificam nos sumários os itens ou subitens relativos a estas receitas e despesas. Um terceiro problema é que alguns relatórios simplesmente não fazem esta identificação (pelo menos não consegui encontrá-la), como os de 1994 e 1995. Além disso, muitos (quase todos) omitem ou pelo menos não mencionam, no item relativo às receitas e despesas, as receitas vinculadas à educação porém não contabilizáveis dentro do percentual mínimo, como o salário-educação e operações de crédito.

Outro problema é a falta de padronização dos procedimentos do TCU, que não define claramente o significado da nomenclatura adotada, nem oferece dados suficientemente detalhados das receitas e, sobretudo, das despesas supostamente efetuadas em MDE. Por exemplo, a contabilização da receita nas contas de 2002, bastante genérica, parece ser muito diferente da feita nas contas de 2001, mais detalhada. Outro exemplo é o equivalente a 30% dos 18% dos impostos federais vinculados pela EC n. 14 à manutenção do ensino fundamental e erradicação do analfabetismo, interpretado de uma forma pelo TCU de 1998 até as contas de 2003 e de outra forma a partir das contas de 2004.

Outro problema é que os dados não raro são inconsistentes. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 1999 informa, na p. 14, que a receita de impostos foi de R\$ 73,7 bilhões (sendo R\$ 44,9 bilhões de imposto de renda – IR – e R\$ 15,8 bilhões de imposto sobre produtos industrializados – IPI). Porém, na p. 273 (item 6.7.3.1), esta receita foi de R\$ 78,9 bilhões, sendo R\$ 19,7 bilhões de IR e R\$ 16,2 bilhões de IPI. Já o relatório das contas de 2002 registra gastos de R\$ 10,188 bilhões em MDE e de R\$ 19,7 bilhões no MEC. O relatório do TCU sobre as contas de 2004, por sua vez, aponta discrepâncias de gastos em MDE, por subfunção, conforme Tabela 1.

A falta de clareza sobre a metodologia de cálculo das receitas e despesas em MDE é outro problema. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 2006 registra que a despesa de MDE teria sido de R\$ 16,137 bilhões, segundo o SIAFI Gerencial, e R\$ 17,098 bilhões, segundo o relatório resumido da execução orçamentária (RREO) da STN. Entretanto, as linhas seguintes do relatório não permitem compreender como se chegou a este cálculo. Segundo o TCU,

[...] a diferença [...] reside, basicamente, no fato da STN considerar, integralmente, no cálculo das despesas com educação, recursos repassados pela União ao Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), consignados à ação orçamentária “0312 – Assistência Financeira para a Realização de Serviços Públicos de Saúde e Educação do Distrito Federal”, no total de R\$ 2,7 bilhões, dos quais R\$ 960 milhões foram executados pela Secretaria de Saúde do Governo Distrital, e que não podem ser enquadrados nesse limite.

TABELA 1
Gastos da União em MDE, por subfunção – 2004
 (em R\$ milhares)

Subfunção	Dados da STN	Dados do SIAFI	Diferença
Planejamento e Orçamento	6.111	4.674	1.437
Administração Geral	3.931	3.151	780
Tecnologia da Informação	81.965	71.825	10.140
Formação de Recursos Humanos	243.734	173.224	70.510
Comunicação Social	6.165	6.165	-
Cooperação Internacional	11.242	11.242	-
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	49.958	49.958	-
Ensino Fundamental	671.943	127.633	544.310
Ensino Médio	195.678	146.378	49.300
Ensino Profissional	816.935	781.081	35.854
Ensino Superior	7.155.722	7.154.538	1.184
Educação Infantil	500	500	-
Educação de Jovens e Adultos	7.465	7.465	-
Educação Especial	41.139	37.801	3.338
Difusão Cultural	379	379	-
Desenvolvimento Científico	22.902	22.902	-
Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	13.266	13.266	-
Serviço da Dívida Interna	8.479	8.479	-
Serviço da Dívida Externa	361.782	361.782	-
Transferências	157.615	153.672	3.943
Outros Encargos Especiais	2.537.535	1.486.135	1.051.400
TOTAL	12.394.446	10.622.250	1.772.196

Fontes: SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) e STN (Secretaria do Tesouro Nacional).

Se, como parece, a STN contabilizou equivocadamente R\$ 2,7 bilhões, a diferença entre os R\$ 16,137 bilhões (SIAFI) e os R\$ 17,098 bilhões (STN) seria

muito maior. Porém, como o TCU parece descontar R\$ 960 milhões executados pela Secretaria de Saúde, os R\$ 2,7 bilhões caem para cerca de R\$ 1,7 bilhões, que não explicam a diferença entre os R\$ 16,137 bilhões (SIAFI) e os R\$ 17,098 bilhões (STN). Logo a seguir, o relatório do TCU confunde ainda mais ao registrar a “utilização indevida pela Secretaria de Saúde do DF de R\$ 278 dos R\$ 720 milhões destinados [...] à conta da fonte de recursos ‘112 – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino’”, uma vez que pode-se adotar a interpretação de que R\$ 720 milhões foram destinados à MDE, e não os R\$ 2,7 bilhões informados antes. Se aceitarmos esta interpretação e excluirmos os R\$ 278 milhões utilizados indevidamente pela Secretaria de Saúde, a diferença seria de cerca de R\$ 500 milhões, o que não explicaria os mais de R\$ 900 milhões de diferença entre as despesas registradas pelo SIAFI e pela STN.

A compreensão fica mais difícil ainda quando se considera que, segundo o TCU, a STN contabilizou como despesa em MDE em 2005, no cálculo dos 30% dos impostos vinculados à manutenção do ensino fundamental e à erradicação do analfabetismo, R\$ 1,48 bilhão gasto com alimentação escolar, o que não é legal, pois ela deve ser financiada com contribuições sociais (salário-educação, por exemplo) ou outros recursos orçamentários, não com o percentual mínimo dos impostos. Ora, este gasto é superior aos R\$ 900 milhões de diferença entre as despesas registradas pelo SIAFI e pela STN.

Outro exemplo de pouca clareza está no relatório sobre as contas de 2007, que não explica a diferença de quase R\$ 3 bilhões de transferências para estados, DF e municípios registrada pelo SIAFI (R\$ 68,9 bilhões) e pelo RREO (R\$ 65,7 bilhões). Tampouco a diferença de despesa do SIAFI (R\$ 17,3 bilhões) e da STN (R\$ 17,5 bilhões).

A CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA VINCULADA À EDUCAÇÃO

Um dos problemas mais sérios, não só do TCU, mas também da STN, tem sido a contabilização das receitas vinculadas à educação (que, no caso da União, deveriam incluir o percentual mínimo dos impostos mais as receitas adicionais, como o salário-educação, operações de crédito vinculadas à educação e rendimentos financeiros com tais receitas adicionais), um procedimento aparentemente simples. Muitos relatórios do TCU e também da STN citados pelo TCU não esclarecem se incluem na base de cálculo do percentual mínimo as multas e juros de mora dos impostos, assim como a dívida ativa de impostos e as multas e juros de mora desta dívida ativa. Em resposta à indagação que lhe dirigi em 2008, o TCU informou que tal inclusão vem sendo feita desde 2003, porém não informa porque isso não foi feito antes e porque houve a mudança somente em 2003. Afinal, desde 2002, quando entraram em vigor as normas previstas no manual 1 para a elaboração do RREO, editado pela STN em dezembro de 2001, a dívida ativa de impostos, suas multas e juros de mora deveriam ser contabilizadas na base de cálculo.

Tampouco informam os relatórios as operações de crédito vinculadas à MDE ou rendimentos financeiros auferidos com tais operações e com a receita do salário-educação. O único relatório do TCU que menciona tais operações de crédito é o de 2004, embora, no caso das receitas da União, os manuais 5 (este de 2005) em diante editados pela STN para a elaboração dos RREOs mandassem registrá-las, assim como a do salário-educação. Os manuais 1 a 4 foram omissos na contabilização de tais operações de crédito.

Sobre os rendimentos financeiros, não constatei dados em nenhum dos relatórios, embora tenham sido bastante significativos, sobretudo em época de inflação alta. Segundo José Aparecido Carlos Ribeiro (2001), técnico do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), os rendimentos com a receita do salário-educação teriam sido de R\$ 754,6 milhões (em 1993), R\$ 1,351 bilhão (1994), R\$ 351,4 milhões (1995), R\$ 190,6 milhões (1996), R\$ 123,3 milhões (1997), R\$ 184,8 milhões (1998), R\$ 103,9 milhões (1999), em valores deflacionados para dezembro de 1999. Ressalta que em alguns anos tais rendimentos superaram a receita propriamente dita com o salário-educação, como em 1993 (R\$ 503,5 milhões) e em 1994 (R\$ 645,0 milhões).

O relatório de atividades do FNDE em 2005 (BRASIL, 2006c), por sua vez, informa (p. 68) que de 1999 a 2005 houve superávit de R\$ 1,923 bilhão do salário-educação, sendo R\$ 334,3 milhões só de rendimentos financeiros. Tal superávit não é motivo de nenhum comentário ou análise pelo TCU. Em resposta à minha indagação sobre estas receitas adicionais e seus rendimentos, o TCU simplesmente tergiversou, alegando que “Para fins de cálculo do mínimo constitucional a ser aplicado em MDE, não se considera *[sic]* os recursos do salário-educação, e nem os respectivos rendimentos financeiros” (BRASIL, 2008c). É verdade que tais receitas adicionais e seus rendimentos não entram na base de cálculo do mínimo, mas deveriam ser contabilizadas como receitas vinculadas (integralmente) à educação.

Outro problema, o principal, é o cálculo da receita líquida de impostos sobre a qual incidem os 18% previstos na CF. Aparentemente simples, ela foi motivo de equívocos do TCU e também houve interpretações divergentes entre o TCU e a STN, pelo menos em 2001, 2003 e 2004. A divergência principal girou em torno da classificação das transferências constitucionais pela União a estados, DF e municípios, uma vez que, para o cálculo correto da receita líquida dos impostos, não são descontadas todas as transferências, mas apenas o FPE (Fundo de Participação dos Estados), o FPM (Fundo de Participação dos Municípios), o IPI-exportação, o ITR (Imposto Territorial Rural) e o IOF-ouro, além da DRU (desvinculação da receita da União, equivalente a 20% da receita bruta de impostos), cujos efeitos desvinculatórios dos impostos para a educação foram revogados parcialmente a partir de 2009 e definitivamente a partir de 2011 pela Emenda Constitucional n. 59/09. As demais transferências (por exemplo, *royalties* do petróleo, salário-educação, CIDE) não podem ser contabilizadas para apuração da receita líquida. A inclusão destas transferências não permitidas foi detectada nas contas de 2001, 2003 e 2004 pelo TCU, que, no

entanto, não comentou sobre as de 2002 e anos anteriores a 2000, nas quais provavelmente o mesmo erro teria sido cometido pela STN, pois a coordenação-geral de contabilidade do Tesouro Nacional informou, em resposta ao TCU, sobre o equívoco nas contas de 2001, que os

[...] procedimentos criticados vêm sendo praticados há muito tempo, estando presumivelmente certos, dada a ausência de manifestações em contrário. Essa posição não foi alterada, em que pese a equipe ter argumentado que, na demonstração analítica do total de transferências constitucionais, figuram valores não derivados de impostos e, também, não constam do texto constitucional como transferências de arrecadação de impostos aos estados, ou ao Distrito Federal ou aos municípios. De fato, do montante de transferências constitucionais apresentado no Relatório, constam, dentre outras, as diversas modalidades de compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos para fins de geração elétrica e outros recursos minerais, nos termos do § 1º do art. 20 da CF (BRASIL, 2002a, p. 514 da versão eletrônica).

Nas contas de 2001, segundo o TCU, a STN teria incluído equivocadamente R\$ 7,262 bilhões, correspondentes às seguintes transferências: R\$ 2,045 bilhões de salário-educação, R\$ 3,589 bilhões de royalties, R\$ 1,151 bilhão de encargos referentes ao Distrito Federal, e R\$ 476 milhões de complementação ao Fundef. Com a exclusão destes valores, o montante de transferências constitucionais cairia de R\$ 43,9 bilhões para R\$ 35,9 bilhões e, portanto, a receita líquida para o cálculo dos 18% deveria ser R\$ 36,1 bilhões, segundo o TCU, e não R\$ 27,6 bilhões, conforme o cálculo equivocado da STN (BRASIL, 2002a, p. 514 da versão eletrônica).

Como só no exame das contas de 2001 e 2004 (nas contas de 2005 e 2006 a STN passou a seguir a orientação do TCU ou pelo menos a não praticar os equívocos anteriores) o TCU demonstrou atenção para a inclusão equivocada destas transferências, é possível que tenha errado nos cálculos das contas anteriores a 2001 e mesmo em 2002 e 2003. No caso das contas de 2002, isso fica evidente porque, ao repetir dados das contas de 2001, contabilizou incorretamente R\$ 43,9 bilhões de transferências federais, quando nas contas de 2001 havia lançado o valor correto de R\$ 35,9 bilhões. Ou seja, além de se equivocar na análise das contas de 2002, o TCU se contradisse em relação à avaliação que fizera das contas de 2001, pois lançou no relatório sobre as contas de 2002 valores relativos a 2001 bem superiores (e equivocados) aos contabilizados no relatório sobre as contas de 2001. Pior, o TCU contabilizou em 2002 a receita bruta do salário-educação (R\$ 3,6 bilhões) no cálculo dos 18% vinculados à MDE. Ora, o salário-educação é contribuição social, não imposto, e constitui receita adicional ao mínimo, não podendo, pois, ser incluído na base de cálculo. Em resposta à minha indagação, o TCU me enviou a mesma resposta-padrão burocrática, afirmando que anteriormente às contas de 2004 o TCU adotava a mesma metodologia de cálculo do governo federal.

A omissão do TCU no cálculo das transferências constitucionais para apurar a base de cálculo dos 18% continuou no seu exame das contas de 2003, pois se limitou a reproduzir dados da STN e do BGU (Balanço Geral da União) e a ressaltar que “Esta Corte de Contas tem verificado [...] que existem divergências conceituais em torno dos valores que podem ser deduzidos das receitas de impostos, para fins de obtenção da receita líquida” (BRASIL, 2004a, p. 122).

Já no relatório sobre as contas de 2004, o TCU, provavelmente influenciado pelos dados do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), que registravam uma enorme discrepância com os dados da STN, aponta uma série de irregularidades, indicadas a seguir (BRASIL, 2005a, p. 159).

TABELA 2
Contabilização de bases de cálculo e gastos na MDE do governo federal – 2004
(em R\$ milhares)

	Cálculo do SIAFI (1)	Cálculo da STN (2)
(A) Receita de Impostos	128.156.593	126.108.382
(B) Transferências para Estados, DF e Municípios	51.126.320	68.557.453
(C) Receita de Impostos após transferências (A – B)	77.030.273	57.550.929
(D) Desvinculação de Receita da União (3)	26.122.890	26.122.890
(E) Receita Líquida de Impostos (E = C – D)	50.907.383	31.428.039
(F) Despesa de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	10.622.250	12.394.446
Part. da Manut. e Desenv. do Ensino na Receita Líquida (F/E)	20,87%	39,44%

(1) Fonte: SIAFI Gerencial.

(2) Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Dezembro de 2004 – Secretaria do Tesouro Nacional.

(3) De acordo com o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos da Emenda Constitucional n. 27, de 21.3.2000.

Segundo o TCU, os cálculos equivocados da STN se devem ao fato de ela (1) não ter contabilizado a dívida ativa de impostos, multas, juros de mora e outros encargos resultantes de impostos, (2) ter incluído como transferências valores não derivados de impostos (compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos e minerais, recursos para repartição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) – Combustíveis, bem como a compensação de isenção do ICMS aos estados exportadores). Tais irregularidades diminuiriam a base de cálculo dos 18% em mais de R\$ 17 bilhões, segundo o TCU. Outra irregularidade foi contabilizar nos 18% os gastos federais com o salário-educação

(R\$ 1,598 bilhões), um equívoco, pois o salário-educação é contribuição social, não imposto. Outro equívoco foi contabilizar gastos com recursos oriundos de operações de crédito (R\$ 174 milhões) dentro dos 18%, quando, segundo o TCU, somente amortização e custeio dessas operações podem ser lançadas como despesas.

Em resposta à minha indagação sobre por que os relatórios sobre as contas de 2002 e 2003 não excluíram, da base de cálculo dos 18%, transferências que não fossem constitucionais, como *royalties* de petróleo, Cide, etc., como havia feito nos relatórios sobre as contas de 2001 e 2004, o TCU, através da sua Ouvidoria (BRASIL, 2008c), alegou que anteriormente às contas de 2004 adotava a mesma metodologia de cálculo seguida pelo governo federal, o que não é verdade, pois em 2001 a metodologia adotada pelo TCU foi diferente da seguida pela STN, assim como em vários casos (valor mínimo nacional do Fundef e a referência para o cálculo de 30% dos 18% dos impostos que o governo federal teria de aplicar no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo). Assim, parece razoável supor que o TCU simplesmente se limitou a me enviar uma resposta-padrão burocrática e contraditória, afirmando que adotava a mesma metodologia de cálculo do governo federal.

A propósito das transferências constitucionais e legais da União aos estados, DF e municípios, a página eletrônica do TCU informava equivocadamente, em 18/1/09, que elas eram o FPE, o FPM, a Cide-Combustíveis, o IPI-Exportação, omitindo, pois, transferências como o salário-educação, o ITR, o IOF-ouro, a complementação federal para o Fundeb.

A CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS EM MDE

A contabilização das despesas em MDE também apresenta deficiências nos relatórios do TCU. A primeira, mais importante, é que o TCU não é muito claro sobre o sentido que atribui ao termo MDE (definido pelos artigos 70 e 71 da LDB). Parece atribuir a ele o mesmo sentido de função Educação (definida na lei n. 4.320), um equívoco, pois despesas na função Educação, como a merenda, não são classificáveis de MDE. Aparentemente, o TCU parece ter consciência dessa distinção, pois os gastos na função Educação registrados nos relatórios do TCU diferem dos contabilizados como MDE. Entretanto, como estes não são detalhados, não há como saber se são realmente de MDE. Por exemplo, não sabemos se o TCU excluiu o pagamento dos inativos dos gastos em MDE, pois nada comenta sobre isso (a não ser nas contas de 2007), embora, pelo menos em alguns anos, tenha excluído os inativos da saúde.

Examinando a seguir a avaliação do TCU sobre os gastos do governo federal no ensino fundamental durante vários anos e sua interpretação acerca de 30% dos 18% dos impostos vinculados pela EC n. 14 à manutenção do ensino fundamental e erradicação do analfabetismo. O art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988 determinou que, por 10 anos, o poder público deveria aplicar pelo menos 50% dos percentuais de impostos previstos na CF (ou seja, pelo

menos 9%, no caso da União, e pelo menos 12,5%, no caso de estados, DF e municípios) na eliminação do analfabetismo e universalização do ensino fundamental. No entanto, segundo o relatório do TCU sobre as contas de 1996 (BRASIL, 1997b, p. 130), o governo federal teria aplicado percentuais muito inferiores aos devidos de 1990 a 1996: 1990 (1,1%), 1991 (5,9%), 1992 (1,7%), 1993 (0,8%), 1994 (1,6%), 1995 (0,7%), 1996 (1%).

Com a EC n. 14, de setembro de 1996, a obrigação do governo federal com a manutenção do ensino fundamental e eliminação do analfabetismo diminuiu 50% dos 18% (ou seja, 9%) para o equivalente a 30% dos 18% (ou 5,4%), e os dados de gastos cresceram enormemente, segundo os relatórios do TCU sobre as contas de 1997 em diante. A dificuldade é avaliar a confiabilidade de tais gastos, pois as discrepâncias são enormes e o TCU nem sempre parece atento para elas. Por exemplo, o seu relatório sobre as contas de 1999 (BRASIL, 2000, p. 327) registra os seguintes gastos no ensino fundamental, com base no SIAFI Gerencial: R\$ 2,747 bilhões (1996), R\$ 3,125 bilhões (1997), R\$ 3,841 bilhões (1998), R\$ 8,095 bilhões (1999). Ou seja, os gastos no ensino fundamental em 1996 (R\$ 2,747 bilhões), segundo o relatório sobre as contas de 1999, seriam muito superiores aos apurados pelo TCU no relatório sobre as contas de 1996 (R\$ 67 milhões). O relatório do TCU sobre as contas de 2000, por sua vez, registra, com base no Balanço Geral da União, gasto de R\$ 512 milhões, em 1999, e R\$ 1,439 milhão, em 2000. No caso das contas de 1999, o TCU detectou irregularidades do governo federal, que contabilizou como seus gastos R\$ 4,9 bilhões de transferências constitucionais vinculadas ao FUNDEF a cargo de estados e municípios (BRASIL, 2000, item 6.9.2, p. 326). Em síntese, os supostos gastos no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo não parecem claros e confiáveis.

A propósito do cálculo do equivalente a 30% dos 18% (ou 5,4%) dos impostos, o TCU durante alguns anos adotou a interpretação equivocada de que eles deveriam ser calculados sobre as despesas federais em MDE, não sobre os 18% da receita líquida dos impostos. Ou seja, se o governo federal gastasse R\$ 20 bilhões em educação, teria de aplicar R\$ 6 bilhões (30% de R\$ 20 bilhões) naquela finalidade, não os 30% dos 18%. Curiosamente, esta interpretação parece ter começado com a declaração de voto do ministro do TCU Bento Bugarin sobre as contas federais de 1997, citado no relatório das contas de 1999:

Defende a Secretaria do Tesouro Nacional que o percentual ali indicado deva incidir sobre os 18% previstos no *caput* do art. 212 da CF. Tal tese significa dizer que não importa o quanto o Governo tenha aplicado na rubrica Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, mas sim a receita líquida dos impostos. Desse modo, mesmo que o Governo aplique 50% da referida receita na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, os 30% previstos no § 6º do art. 60 do ADCT incidiriam sobre o valor que corresponde a 18% da receita líquida dos impostos e não sobre o valor efetivamente aplicado pelo Governo na citada rubrica. A prevalecer essa tese, bastava que o § 6º do citado artigo do ADCT mencionasse que deveriam ser

aplicados 5,4% da receita líquida de impostos na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, pois 5,4% correspondem a 30% de 18%. Não precisaria assim referido dispositivo ter dito que o valor a ser aplicado deve ser “nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o *caput* do art. 212 da Constituição Federal” (BRASIL, 2000, item 6.9.3).

Vale lembrar que esta interpretação é somente do ministro e não foi acolhida pelo relator sobre as contas de 1997, mostrando as divergências (mesmo que não explicitadas) entre os ministros.

Aparentemente, o equívoco do TCU só foi corrigido a partir do relatório sobre as contas de 2004, que toma como referência 5,4% dos impostos (o equivalente a 30% dos 18% da receita líquida de impostos), e não dos gastos federais. Mesmo com este novo critério de cálculo, o TCU apontou o descumprimento desta exigência nas contas de 2004, 2005 e 2006. Nas contas de 2005 e 2006 apontou o equívoco da STN de contabilizar os gastos com a alimentação escolar (R\$ 1,23 bilhões em 2005 e R\$ 1,48 bilhão em 2006) no cálculo dos 5,4%, afirmando que eles devem ser financiados com contribuições sociais ou outros recursos, não impostos, referência para os 5,4%. No caso das contas de 2006, o cálculo exato teria sido prejudicado porque a STN não teria especificado, nas transferências para o Fundo Constitucional do Distrito Federal, os recursos vinculados à erradicação do analfabetismo e à manutenção do ensino fundamental. Entretanto, a STN adotou outra interpretação, inédita, pelo menos nos manuais editados desde 2001 para a elaboração de relatórios resumidos de execução orçamentária (RREOs), alegando, na 6ª edição, que o equivalente a 30% de 18% das receitas de impostos não significava necessariamente 30% destas receitas, pois,

[...] no caso da União, são consideradas todas as aplicações na erradicação do analfabetismo e na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, independentemente da fonte de recursos, uma vez que o dispositivo citado fala em equivalência (utilizando, dessa forma, a receita de impostos como mera referência) e não em vinculação direta do montante arrecadado (BRASIL, 2006b, p. 229 da versão eletrônica).

Em outras palavras, a STN alegou, pela primeira vez, que receitas não-oriundas de impostos (presumivelmente o salário-educação) poderiam ser incluídas no cálculo dos 5,4%.

Sobre esta polêmica, é bom lembrar que até 2006 a STN não havia manifestado esta posição em seus manuais e que, embora formalmente correta quando enfatiza a “equivalência”, como a erradicação do analfabetismo e a manutenção do ensino fundamental são atividades classificadas de MDE, os 5,4% vinculados a elas até 2006 só podiam ter origem em impostos, não em outros recursos orçamentários. Em outras palavras, a inclusão dos gastos em alimentação escolar no cálculo dos 5,4% teria sido ilegal porque eles não podem ser pagos com os impostos vinculados à MDE.

Indagado por mim porque mudou a metodologia de cálculo, o TCU, através de sua Ouvidoria, emitiu a mesma resposta-padrão (Manifestação n. 15.575) que havia dado a outras questões por mim formuladas, dizendo que adotava a mesma metodologia seguida pela STN, o que é uma contradição, pois o próprio TCU em vários de seus relatórios anteriores não seguia a interpretação da STN de que o cálculo dos 30% incidia sobre os impostos, não sobre a despesa.

Na avaliação das despesas, o TCU é omissivo na verificação dos restos a pagar, omissão que pode distorcer os valores efetivamente despendidos em educação, pois parte de tais restos pode ser cancelada em exercícios posteriores, embora contabilizada como gasta.

AS ANÁLISES DO TCU SOBRE O FUNDEF

O TCU fez duas contribuições interessantes em suas análises sobre os procedimentos adotados pelo governo federal com relação ao Fundef (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério). Uma foi sobre o critério do cálculo do valor mínimo nacional (VMN) da matrícula no ensino fundamental. Este critério foi fundamental porque era a base para o cálculo da complementação federal devida aos estados e municípios que não alcançassem este VMN.

Antes de apresentar a contribuição do TCU, convém explicar brevemente a lógica do Fundef. Foi um fundo de âmbito estadual, formado por 15% de impostos estaduais e municipais (ICMS, FPE, FPM, IPI-exportação e compensação financeira prevista na lei complementar n. 87/96), redistribuído entre o governo estadual e seus municípios, de acordo com dois critérios básicos: número de matrículas no ensino fundamental e diferenciação de valor por aluno de 1ª a 4ª séries, 5ª a 8ª séries, educação especial, escola urbana e escola rural, segundo a lei n. 9.424, que regulamentou o Fundef. De 1997 a 1999 o governo estipulou um valor único para todos estes segmentos e a partir de 2000 fixou valores diferentes para eles, menos para escolas rurais, que só passaram a ser diferenciadas a partir de 2005. Não se sabe se os valores foram arbitrários (disponibilidade financeira?) ou baseados na noção de custo-aluno-qualidade. A complementação federal seria devida quando a disponibilidade de recursos do Fundef por matrícula no âmbito estadual não atingisse o VMN. Esta disponibilidade seria calculada dividindo-se a previsão de receita estadual do Fundef pelo número de matrículas estaduais e municipais no ensino fundamental.

A crítica do TCU ao critério de cálculo do VMN e, portanto, da complementação devida pelo governo federal se baseia no §1º do art. 6º da lei n. 9.424, segundo o qual este valor “nunca será inferior à razão entre a previsão da receita total para o Fundo e a matrícula total no ensino fundamental no ano anterior, acrescida do total estimado de novas matrículas”. Para exemplificar o critério correto, o TCU cita o acórdão n. 1.644/04 do TCU mencionado no relatório das contas de 2004, que

prevê a divisão da previsão da receita total do Fundef em 2004 (R\$ 28,296 bilhões) pelo número total de matrículas (31.233.602) para se alcançar o VMN, que seria de R\$ 905,95, praticamente o dobro do valor fixado pelo governo federal. O TCU chama atenção para o fato de este valor ser apenas uma aproximação, pois não levou em conta os diferentes tipos de matrículas (1ª a 4ª, 5ª a 8ª, educação especial, escola rural). Se o governo tivesse adotado este valor, a complementação devida teria sido em torno de R\$ 5 bilhões, segundo o TCU, e não os R\$ 446 milhões realizados em 2004 (BRASIL, 2005a, p. 149 da versão impressa). O TCU também chama atenção para o fato de o governo nunca ter incluído a estimativa de novas matrículas para o ano seguinte.

Esta irregularidade começou a ser apontada pelo TCU a partir do seu relatório das contas federais de 2003. Segundo o TCU, o governo federal teria discordado deste critério de cálculo argumentando que o Fundef não era um fundo nacional, mas sim um fundo instituído no âmbito estadual, e que a correta interpretação para o § 1º do art. 6º era a de que o VMN não fosse inferior à menor média apurada em nível estadual. O TCU refutou este argumento dizendo que

[...] se assim fosse, a União nunca seria obrigada a qualquer tipo de complementação, visto que, ao fixar o VMAA [valor mínimo anual por aluno] igual à menor das médias estaduais, não haveria necessidade de complementação, por evidente. A prevalecer a interpretação conferida pelo Poder Executivo, a complementação da União somente existiria quando esta, a seu talante, fixasse valor superior a alguma média estadual. (BRASIL, 2005a, p. 150 da versão impressa).

Outra contribuição interessante do TCU foi o alerta para o descumprimento do § 4º do art. 60 do ADCT, prevendo que, até 12/9/01 (5 anos após a EC n. 14), os governos federal, estaduais, do Distrito Federal e municipais ajustariam progressivamente suas contribuições ao Fundef de modo a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade, que não deveria ser baseado nas disponibilidades financeiras. Ressaltou o TCU que “a União ainda não realizou estudos, com apoio dos estados e municípios, com vistas a definir o padrão mínimo de qualidade de ensino” e que, portanto, “não é difícil concluir que o governo federal vem definindo o valor mínimo do gasto anual por aluno conforme suas disponibilidades financeiras” (BRASIL, 2005a, p. 152 da versão impressa). Segundo o TCU, tal descumprimento infringiria também o § 1º do art. 6º da lei n. 9.424, que, no entanto, se refere apenas ao cálculo do valor mínimo nacional e não menciona o valor necessário para o padrão mínimo de qualidade, previsto no art. 13 da lei n. 9.424, não no art. 6º.

Embora tenha feito estas contribuições interessantes, o TCU equivocou-se, pelo menos nos relatórios sobre as contas dos primeiros anos do FUNDEF (1998, 1999, 2000, por exemplo), ao repetir, sem qualquer questionamento ou ressalva, o discurso do MEC de que o Fundef teria melhorado os salários dos professores e

beneficiado estados e municípios mais pobres. Ora, se houve melhoria salarial, isso não é comprovado por estudos disponíveis e confiáveis, que, se existentes, muito provavelmente não abrangeram os mais de 5.500 municípios e 26 estados. Além disso, se houve tal melhoria, ela pode ter origem em recursos fora do Fundef, não necessariamente no Fundef. Afinal, uma parte significativa dos recursos da educação estavam fora do Fundef. Com relação ao suposto benefício a estados e municípios mais pobres, um estudo de Bremaeker (2003) mostra que, ao contrário, em 2002 mais de 2000 municípios, justamente os com receita própria menor de impostos (IPTU, ISS, ITBI, IR dos servidores municipais) e altamente dependentes do FPM, perdiam na distribuição dos recursos do FUNDEF.

CONCLUSÕES

Este breve estudo dos relatórios do TCU sobre as contas federais dos últimos 18 anos permite apontar algumas conclusões.

Uma é a dificuldade e, muitas vezes, a impossibilidade de se obter dados detalhados e precisos sobre as receitas e despesas em MDE. Outro problema foi a localização destes dados, que não ficam concentrados num único item ou seção dos relatórios. O estudo foi também dificultado pela discrepância dos dados em que se baseia o TCU, discrepância encontrada às vezes num mesmo relatório.

Mesmo com estes obstáculos, identificamos deficiências na contabilização feita pelo TCU. Uma foi a omissão de receitas adicionais aos 18% dos impostos, como o salário-educação, operações de crédito vinculadas à educação e rendimentos financeiros com tais receitas. A propósito da contribuição social do salário-educação, uma das poucas vezes em que o TCU informa esta receita erra na sua contabilização ao incluí-la na base de cálculo dos 18%.

Um equívoco foi aceitar, aparentemente sem nenhuma avaliação criteriosa, o procedimento incorreto praticado durante muitos anos pela STN para o cálculo da receita líquida de impostos, que consistia em deduzir da receita bruta, não apenas as transferências corretas de parte dos impostos para estados, DF e municípios (as transferências constitucionais – FPE, FPM, ITR, IPI-exportação, IOF-ouro), mas também as indevidas, como, por exemplo, os *royalties* do petróleo, o salário-educação, a Cide (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico). Esta contabilização indevida, que reduzia bastante a base de cálculo, teria sido praticada pela STN pelo menos até 2004, embora no relatório das contas de 2001 o TCU já apontasse este equívoco, que continuou nas contas de 2002 e 2003, porém o TCU só voltou a denunciá-lo no relatório sobre as contas de 2004.

Na definição das despesas, o TCU cometeu o equívoco de não definir em nenhum momento o que entendia por MDE, que não deve ser confundida com a função orçamentária Educação. A dificuldade de apreciação dos dados salta aos olhos no caso dos gastos no ensino fundamental, com discrepâncias astronômicas,

o que permite levantar a hipótese de maquiagem (expressão não empregada pelo TCU), como apontado pelo TCU no caso das contas de 1999, em que o governo federal registrou R\$ 4,9 bilhões como gastos seus quando na verdade eram apenas transferências constitucionais (e, portanto, não gastos da União) para estados, DF e municípios. De qualquer maneira, embora o TCU tenha estado atento neste caso, não demonstrou atenção para o fato de os gastos federais terem crescido enormemente no ensino fundamental a partir de 1997, quando até 1996, segundo o próprio TCU, correspondiam a uma proporção insignificante (pouco mais de 1% dos gastos em MDE). Uma interpretação muito peculiar e equivocada foi adotada pelo TCU a partir dos relatórios das contas de 1998 sobre a determinação prevista na EC n. 14 de que a União deveria aplicar o equivalente a 30% dos 18% em manutenção do ensino fundamental e erradicação do analfabetismo. Para o TCU, os 30% não incidiriam sobre os 18% dos impostos, mas sim sobre as despesas efetivadas pelo governo federal em MDE, ou seja, se o governo gastasse 20% dos impostos em MDE, deveria destinar 6% para aquela finalidade, interpretação equivocada que continuou até as contas de 2003, após o que o TCU concordou com a interpretação da STN de que os 30% incidiriam sobre os 18%.

Na apreciação do Fundef, o TCU fez duas contribuições interessantes. Uma foi registrar, embora só a partir de 2003, que o governo federal não calculou o valor mínimo nacional conforme previa a lei n. 9.424, resultando numa complementação federal muito inferior à devida legalmente. Outra contribuição foi a de que este valor mínimo nacional não vinha tomando como referência um padrão mínimo de qualidade desde 2001, conforme previsto na lei n. 9.424, e que os governos federal, estaduais e municipais não se mobilizaram para a concretização deste padrão, nem o governo federal realizou estudos para viabilizá-lo.

Sintetizamos a seguir algumas das principais deficiências encontradas nos relatórios do TCU.

QUADRO 1
**Principais deficiências encontradas nos dados sobre receitas e despesas
em MDE nos relatórios do TCU**

1- Dificuldade e muitas vezes impossibilidade de acesso a dados detalhados e precisos sobre receitas e despesas em MDE.
2- Dados de localização difícil, pois não ficam concentrados num único item ou seção dos relatórios.
3- Discrepância de dados, às vezes no mesmo relatório.
4- Muitos relatórios não esclarecem se incluem na base de cálculo do percentual mínimo as multas e juros dos impostos, a dívida ativa de impostos e as multas e juros de mora desta dívida.
5- Nenhum relatório (com exceção do de 2004) informa as operações de crédito vinculadas à MDE ou rendimentos financeiros com tais operações e receitas adicionais ao mínimo (salário-educação).
6- Redução errada da base de cálculo dos 18% de impostos, com a dedução de transferências federais indevidas (pois não são impostos), como salário-educação, royalties de petróleo, Cide (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).
7- Inclusão errada do salário-educação (contribuição social) no cálculo dos 18% em 2002.
8- Indefinição do sentido do termo MDE, aparentemente equivalente para o TCU à função orçamentária Educação.
9- Falta de detalhamento dos supostos gastos em MDE, impossibilitando a sua verificação.
10- Oscilação e pouca confiabilidade dos relatórios sobre os supostos gastos federais no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo.
11- Interpretação equivocada sobre as despesas federais legalmente devidas no ensino fundamental e na erradicação do analfabetismo, previstas na Emenda Constitucional n. 14.
12- Omissão na verificação dos restos a pagar.

REFERÊNCIAS

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

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1989. Brasília: TCU, 1990.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1990. Brasília: TCU, 1991.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1991. Brasília: TCU, 1992.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1992. Brasília: TCU, 1993.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1993. Brasília: TCU, 1994.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1994. Brasília: TCU, 1995.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1995. Brasília: TCU, 1996a.

_____. *Emenda Constitucional n. 14*, de 12/9/96. Modifica os art. 34, 208, 211 e 212 da CF e dá nova redação ao art. 60 do ADCT (cria o Fundef). Brasília: Presidência da República, 1996b. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: out. 2005.

_____. Congresso Nacional. *Lei n. 9.394*, de 20/12/96. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: Presidência da República, 1996c. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: jul. 2008.

_____. *Lei n. 9.424*, de 24/12/96. Dispõe sobre o Fundef e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1996d. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em out. 2005.

_____. MEC. Conselho Nacional de Educação. *Parecer n. CP 26/97*, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. Brasília, 1997a. Disponível em <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em jun. 1998.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1996. Brasília: TCU, 1997b.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1997. Brasília: TCU, 1998.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1998. Brasília: TCU, 1999.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 1999. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2000. Brasília: TCU, 2001a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 1, dez. 2001b.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2001. Brasília: TCU, 2002a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 2, out. 2002b.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2002. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 3, ago. 2003.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2003. Brasília: TCU, 2004a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 4, 2004b. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: out. 2008.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2004. Brasília: TCU, 2005a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 5, ago. 2005b. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2005. Brasília: TCU, 2006a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 6, 2006b. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

_____. MEC. FNDE. *Relatório de atividades de 2005*. Brasília, 2006c. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br>>. Acesso em jul. 2007.

_____. Congresso Nacional. *Emenda Constitucional n. 53*, de 19/12/06. Dá nova redação aos art. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, 2006d. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: jan. 2007.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2006. Brasília: TCU, 2007a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: out. de 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Receitas públicas*: manual de procedimentos aplicado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed. atual. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal; Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2007b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 7. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação geral de contabilidade, 2007c.

_____. Congresso Nacional. *Lei n. 11.494*, de 20/6/07. Conversão da Medida Provisória n. 339, de 2006. Regulamenta o Fundeb, altera a lei n. 10.195, de 14/2/01, revoga dispositivos das leis n. 9.424, de 24/12/96, 10.880, de 9/6/04, e 10.845, de 5/3/04, e dá outras providências. 2007d. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: jul. 2007.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 7, ago. 2007e. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

_____. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Senado Federal, 2008a. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: fev. 2008.

_____. TCU. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da República*: exercício de 2007. Brasília: TCU, 2008b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: out. de 2008.

_____. TCU. Ouvidoria. *Manifestação n. 15.575*, de 15/4/08, em resposta às minhas indagações em 2008. Resposta enviada por e-mail. 2008c.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária – manual de elaboração*, n. 8, 2008d. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

BREMAEKER, François E. J. de. *A influência do Fundef nas finanças municipais em 2002*. Rio de Janeiro: IBAM, 2003. (Série Estudos Especiais, n. 59). Disponível em <<http://www.ibam.org.br>>. Acesso em: ago. 2006.

DAVIES, Nicholas. *Indagações ao TCU sobre procedimentos de contabilização de receita e despesa em educação*. Mensagem enviada por e-mail em 2008.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Financiamento e gasto do Ministério da Educação nos anos 90. *Em Aberto*, Brasília, v. 18, n. 74, p.33-42, dez. 2001.

✉ NICHOLAS DAVIES é professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense, Niterói (RJ), doutor em Sociologia pela USP. E-mail: nicholas@pq.cnpq.br.

*Recebido em janeiro de 2010.
Aprovado em março de 2010.*