



O Tribunal de Contas de Pernambuco e seus procedimentos de contabilização de receita e despesa em manutenção e desenvolvimento do ensino

The Audit Office of the Brazilian State of Pernambuco and its procedures to check revenue and expenditure on education

Nicholas Davies
Universidade Federal Fluminense

Resumo

O artigo examinou os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas de Pernambuco para verificar as receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) e constatou o seguinte. Na contabilização da receita, por exemplo, verificou que o TC, entre outras falhas, equivocou-se ao não incluir a dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora durante muitos anos nem mencionar receitas adicionais ao percentual mínimo de 25% dos impostos, como a do salário-educação, convênios e outras. Porém, na contabilização das despesas, apontou corretamente equívocos das contas estaduais, como a de o governo estadual não segregar as despesas pagas pelo Fundef das pagas com os demais recursos da educação, impedindo a verificação pelo Tribunal de Contas (TC). Criticou a contabilização dos inativos como MDE, mas continuou aceitando essa prática do governo estadual.

Palavras-chave: Financiamento da educação. Tribunal de Contas de Pernambuco. Contas estaduais de educação de Pernambuco.

Abstract

The article has examined procedures adopted by the Audit Office of the Brazilian State of Pernambuco to check revenue and expenditure on maintenance and development of education (MDE) and found the following. In the calculation of revenue, for instance, the Office made a mistake when it did not include tax in arrears and their fines and interest for many years and did not mention additional revenue to the minimum percentage of 25% of taxes constitutionally linked to education. In the calculation of expenses, it correctly indicated mistakes in State government accounts, such as the fact that the State government has not separated expenses paid by Fundef (a fund linked to one segment of education) from expenses paid by other funds linked to education in general, thus preventing proper audit work by the Audit Office. Although the Office was critical of paying retired education personnel with funds linked to education, it continued accepting this practice by the State government.

Keywords: Education funding. Audit office of the Brazilian state of Pernambuco. State education accounts of Pernambuco.



1. Introdução

Este artigo examina os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação, sendo parte de uma pesquisa sobre o papel dos Tribunais de Contas (TCs) do Brasil nessa verificação. Foi suscitada pela experiência do autor na análise da aplicação da verba da educação por governos estadual e municipais do Rio de Janeiro e na sua fiscalização por parte do TC do Estado do Rio de Janeiro. (DAVIES, 2000, 2001a). Essa experiência revelou, entre outras coisas, que a interpretação adotada pelos TCs quanto às receitas e despesas vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino (MDE) nem sempre coincide com o que parece estar na letra e no espírito da lei. Isso é importante porque os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando o fazem, é claro!) as orientações dos TCs na sua prestação de contas, e não, necessariamente, as disposições da LDB ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE). Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à MDE.

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

Outras referências legislativas foram as Emendas Constitucionais 14, que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental



e de Valorização do Magistério (Fundef), em setembro de 1996, e 53, que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), em dezembro de 2006, e as Leis 9.394, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), 9.424 (que regulamentou o Fundef), ambas de dezembro de 1996, e a 11.494 (que regulamentou o Fundeb).

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

Basicamente, as informações e documentos que procuramos obter junto ao TC foram as seguintes:

1. Legislação federal, estadual ou municipal adotada pelo TC para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação ou, mais precisamente, à MDE, conforme definida na Lei nº 7.348, de 1985, e nos artigos 70 e 71 da LDB. Queríamos saber, por exemplo, o percentual mínimo que o TC considerava correto, no caso de o percentual das Constituições estaduais e leis orgânicas ser superior aos 25% previstos na Constituição Federal (CF) de 1988. Essa indagação foi suscitada pela experiência no Estado do Rio de Janeiro, em que prefeituras (por exemplo, Petrópolis, São Gonçalo) cujas leis orgânicas fixavam um valor superior aos 25% alegavam que o percentual válido era o da CF, não o das leis orgânicas, e contavam com a interpretação favorável do TCE. Além disso, o governo estadual do Rio de Janeiro (na gestão de Brizola, um governante supostamente sensível à causa da educação) havia obtido, em 1993, liminar do Supremo Tribunal Federal suspendendo a eficácia do percentual mínimo de 35% fixado na Constituição Estadual de 1989, o que significou, na prática, a aceitação dos 25% pelo TCE.
2. Instruções e normas internas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei nº 7.348. Tais instruções são fundamentais porque os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando lhes interessam, é claro)

os procedimentos nelas contidos, não necessariamente a CF, a Estadual ou a Lei Orgânica ou a legislação educacional.

3. Definição dos impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo. Queríamos saber sobretudo se eram computados as multas e juros de mora dos impostos, a receita da dívida ativa de impostos (DAI), sua atualização monetária e as multas e juros de mora sobre a DAI.
4. Contabilização dos ganhos, complementação federal e rendimentos financeiros com o Fundef/Fundeb, receitas do salário-educação, convênios de natureza educacional (merenda e outros), e receitas de serviços prestados por instituições educacionais e operações de crédito para a educação. Eram/são contabilizados como parte do percentual mínimo ou como acréscimos a ele? Esse cálculo é importante porque, muitas vezes, os governos omitem tais receitas ou as incluem na base de cálculo do percentual mínimo, quando o correto é acrescentá-las integralmente ao mínimo.
5. Critérios de cálculo do valor devido em educação: valores nominais ou valores reais, ou, em outras palavras, os valores devidos são corrigidos monetariamente? 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 orçamentária 'Educação e Cultura', modificada para 'Educação' a partir de 2001, mais ampla do que o conceito de MDE, ou com o órgão responsável pela educação.
7. Critérios de cálculo das despesas em MDE – valores empenhados, liquidados ou pagos no ano. Essa diferenciação é fundamental porque não é incomum os governos considerarem os valores empenhados como os aplicados no ensino mas cancelarem uma parte de tais empenhos no exercício seguinte, fraudando, assim, os valores supostamente aplicados no ensino.



8. Procedimentos adotados pelo TC tendo em vista a implantação obrigatória do Fundef em 1998 e do Fundeb em 2007.

Entendemos que as receitas vinculadas à educação são as seguintes:

- a) no mínimo 25% (ou o percentual maior previsto em Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, conforme estipula a LDB) de todos os impostos (inclusive as multas e juros de mora de impostos, a receita da dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora), mais
- b) o ganho com o Fundef ou o Fundeb (ou seja, a diferença positiva entre a contribuição para esses fundos e a receita com eles), a complementação federal para os dois fundos e o rendimento financeiro com eles, contabilizáveis como acréscimos ao percentual mínimo, mais
- c) as receitas integralmente vinculadas à educação (salário-educação, convênios, programas e demais repasses, sobretudo federais, etc., e operações de crédito vinculadas à educação) e os rendimentos financeiros com elas auferidos, também contabilizáveis como acréscimos ao percentual mínimo.

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

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

1. de 1989 até 1996, pelo menos, 12,5% (a metade dos 25%) da receita (a) deveriam ter sido aplicados pelos Estados, Distrito Federal (DF) e municípios na erradicação do analfabetismo e na

universalização do ensino fundamental, conforme determinado pelo Art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988;

2. de 1997 a 2006, pelo menos, 15% (60% dos 25%) dos impostos deveriam ter sido aplicados por tais esferas de governo **apenas na universalização do ensino fundamental**, sendo que 15% de alguns desses impostos compuseram o Fundef (implantado obrigatoriamente apenas em 1998), dividido entre o governo estadual e prefeituras de cada Estado de acordo com o número de matrículas no ensino fundamental regular, bem como o peso de cada tipo de matrícula (1ª a 4ª, 5ª a 8ª, zona urbana, zona rural, educação especial). Da receita com o Fundef, pelo menos 60% deveriam ter sido destinados à remuneração dos professores (segundo a Emenda Constitucional 14 de 1996) ou dos profissionais do magistério (de acordo com a Lei nº 9.424, de 1996) em exercício no ensino fundamental.
3. entre 1997 e 2006, os impostos restantes (no mínimo 10%) poderiam ser utilizados em qualquer nível ou modalidade de ensino, com a única exceção dos municípios, que só poderiam aplicá-los no ensino fundamental e na educação infantil, conforme previsto no art. 11 da LDB.
4. com a implantação do Fundeb (em 2007), constituído de percentuais provisórios de impostos em 2007 e 2008 e definitivos (20%) em 2009, as despesas estaduais e municipais pagas pelo percentual mínimo de impostos se dividem em dois grupos. O primeiro são as do Fundeb: as estaduais só podem ser empregadas no ensino fundamental e médio, enquanto as municipais se destinam somente à educação infantil e ao ensino fundamental. Da mesma forma que no Fundef, pelo menos 60% do Fundeb se destinam à remuneração dos profissionais do magistério em exercício na educação infantil e no ensino fundamental (caso dos municípios) e no ensino fundamental e no ensino médio (caso dos Estados). O segundo grupo é formado por dispêndios financiados pela parcela restante dos impostos do Fundeb, ou seja, pelo menos os 5% de diferença entre a contribuição para o Fundeb (20%) e o percentual mínimo (25%, se for esse o percentual previsto na Constituição



Estadual ou Lei Orgânica), e, pelo menos, os 25% dos impostos estaduais e municipais que não entram na formação do Fundeb (Imposto de Renda recolhido pelos governos estaduais e municipais, Imposto de Operações Financeiras com Ouro (IOF-ouro), e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Serviços (ISS), e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). No caso dos municípios, a receita de impostos fora do Fundeb continua sendo vinculada à educação infantil e ao ensino fundamental, conforme previsto no art. 11 da LDB.

2. As resoluções do TC

Primeiramente, são examinadas resoluções do TC para a contabilização de receita e despesa em educação e, em seguida, os seus relatórios sobre contas estaduais, indicados nas referências bibliográficas.

A primeira resolução analisada foi a nº 4, de 12/6/97 (PERNAMBUCO, 1997). As anteriores, se existentes, não constavam do sítio do TC (www.tce.pe.gov.br) tampouco foram por ele informadas/fornecidas. Essa resolução exigiu, com base no art. 69 da LDB, que os governos apresentassem demonstrativos de receitas e despesas trimestrais, porém não determinou, como requerido pela LDB, a compensação corrigida, no trimestre seguinte, dos valores que não atingissem o percentual mínimo dos impostos, nem o detalhamento dos gastos em MDE, conforme a definição da LDB.

A Nota Técnica de agosto de 1998 (PERNAMBUCO, 1998), obtida no sítio do TC em 1998, continha muitos acertos, porém algumas omissões e mesmo erros. Esclareceu corretamente que o ganho com o Fundef em âmbito estadual (ou seja, na repartição entre o Estado e seus municípios) representava acréscimo ao mínimo, mas omitiu a possível complementação federal e os rendimentos financeiros com o Fundef. Também teve o mérito de explicitar que os convênios são acréscimos ao mínimo e não podem ser incluídos na base de cálculo.

No entanto, com relação aos impostos que compõem a base de cálculo, omitiu os atrasados (classificados pela rubrica de dívida ativa tributária) bem como suas multas e juros de mora, além de incluir a receita tributária municipal, quando o certo é receita de impostos, e designar incorretamente o Imposto



Territorial Rural (ITR) como receita municipal, quando representa transferência federal. Equivocou-se, ainda, ao afirmar que “[...] cada Estado, após o desconto dos percentuais acima, repartirá os recursos entre os Municípios na proporção dos alunos matriculados na rede de ensino fundamental.” (PERNAMBUCO, 1998, p. 5). Ora, os recursos federais do Fundef o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o Fundo de Participação dos Estados (FPE), o Imposto sobre Produtos Industrializados exportados (IPI-exportação), a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir, ou de desoneração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) das exportações) e a complementação federal para o Fundef – eram distribuídos direta e automaticamente aos Estados e Municípios pelo governo federal, não passando pela intermediação do Estado.

Embora a Nota Técnica não previsse a verificação da aplicação trimestral dos valores devidos e, em caso de descumprimento, a sua compensação no trimestre seguinte, sugeriu o recolhimento dos 10% do FPM/ICMS/IPI e os 25% dos demais impostos (que não entravam no Fundef) numa conta bancária, com o objetivo de evitar “possíveis desvios” e assegurar “[...] o cumprimento de compromissos financeiros assumidos e não saldados no exercício de origem (despesas de exercícios encerrados e restos a pagar).” (PERNAMBUCO, 1998, p. 13).

Por fim, é possível inferir que a Nota, ao estipular que os inativos não podiam ser pagos com o Fundef, permitisse que os recursos da educação fora do Fundef pudessem ser utilizados no pagamento dos inativos, o que foi confirmado pelos esclarecimentos prestados pelo documento enviado pelo TCE como anexo ao ofício 20, de 28/7/2000 (PERNAMBUCO, 2000), em resposta a minha solicitação. Entretanto, o TC não esclarece a fundamentação legal para a inclusão dos inativos mas informa estudar a “possibilidade de uma forma de transição” para a não contabilização dos inativos em MDE.

A propósito dessa não contabilização, a resolução seguinte, a nº 5, de 5/9/2001 (PERNAMBUCO, 2001), adotou uma posição muito peculiar, pois, ao mesmo tempo que definiu que o pagamento dos inativos não constitui despesas em MDE, permitiu que tal exclusão **poderá** ser efetivada gradativamente na proporção de, no mínimo, 10% ao ano a partir de 2001 (grifo meu), alterada pela resolução nº 14 (PERNAMBUCO, 2001a), de 12/9/01 (uma semana depois!), para 2002. É uma formulação muito peculiar, pois significa



que os governos não seriam **obrigados** a fazer tal exclusão. Em outras palavras, a resolução não era uma resolução! Mais adiante, voltarei a comentar sobre os inativos.

A resolução 14, por sua vez, é bastante detalhada, sendo seus anexos quase que uma cópia integral das tabelas contidas na Carta do MEC e dos Técnicos dos Tribunais de Contas sobre o Fundef. (CARTA..., 1999).

Um primeiro fato que chama atenção na resolução 14 é que se refere apenas aos municípios, e não ao Estado, o que aconteceu também em outros TCs, como o de Minas Gerais. Outro é que sua ementa diz respeito apenas ao Fundef, porém o anexo IV se refere a todos os recursos vinculados à MDE. Os anexos, de modo geral, são detalhados e precisos, porém contêm algumas omissões e falhas. O anexo IV, por exemplo, não explicita as multas e juros de mora e atualização monetária da dívida ativa de impostos. Ao mandar listar despesas em educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e ensino superior, a resolução pode induzir a erro ao não esclarecer que os municípios não podem aplicar os 25% em níveis superiores ao ensino fundamental, conforme determina o artigo 11 da LDB. O parágrafo 3º do art. 2º da resolução, por sua vez, equivocou-se ao permitir que o Fundef podia ser usado nas ações descritas no art. 70 (que define o que é MDE) da LDB. É um equívoco porque o Fundef se destinava, apenas, ao ensino fundamental público, enquanto o art. 70 permite que bolsas de estudo em escolas **privadas** sejam consideradas de MDE. Essa foi e é uma confusão muito comum dos TCs.

233

Aparentemente, a resolução 14 continuou em vigor, pois o seu guia de orientação aos novos prefeitos (PERNAMBUCO, 2005) informava que os inativos não podiam ser pagos com o percentual mínimo, embora o TC **não** aplicasse a disposição relativa à exclusão dos inativos, pelo menos, na apreciação das contas estaduais. Esse guia deixa a desejar em termos de orientação, pois continha omissões e equívocos. Uma foi não mencionar as receitas adicionais ao mínimo, o ganho com o Fundef e o rendimento financeiro com ele. Outra é, na definição das receitas vinculadas, não mencionar a compensação financeira da LC 87/96, o Imposto de Renda (IR) e o Imposto Territorial Rural (ITR). Por fim, na distribuição do salário-educação, omitir os 10% retidos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) antes da repartição do restante (90%) entre a cota federal (30%) e as cotas estaduais e municipais (60%) do Estado onde o salário-educação foi arrecadado.



Por fim, a cartilha sobre o Fundeb (PERNAMBUCO, 2007), equivocou-se ao dizer que a Lei nº 11.494 não havia revogado a lei do salário-educação, quando a Emenda Constitucional 53, que criou o Fundeb, modificou a sistemática do salário-educação.

Em seguida, é analisada a contabilização da receita e despesa em MDE nos relatórios do TC sobre contas estaduais de vários anos.

3. A contabilização da receita vinculada à MDE nos relatórios sobre contas estaduais

Na contabilização da receita, o TC não incluiu na base de cálculo a dívida ativa de impostos (DAI) e suas multas e juros de mora durante muitos anos (nas contas estaduais de 1993, 1994, 1995, 1999, 2000 e 2001, por exemplo). Aparentemente, só a incluiu a partir das contas de 2002, e mesmo assim parcialmente, pois o seu relatório registra que o governo não incluiu as multas do ICMS nem das provenientes da dívida ativa, nem a dívida ativa do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), nem as multas e dívida ativa do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD). O problema dessa contabilização continuou, pois, na apreciação das contas de 2004, o relator recomenda, em seu voto, o detalhamento das receitas, principalmente no que se refere à dívida ativa tributária e multas. (PERNAMBUCO, 2005a).

Outra receita omitida foi o montante (R\$ 42 milhões) correspondente ao ICMS arrecadado para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP), segundo as notas taquigráficas do relatório das contas de 2004. A Procuradoria-Geral do Estado emitiu parecer argumentando a inconstitucionalidade da inclusão dessa receita, mencionando liminares favoráveis aos governos da Bahia e Rio de Janeiro sobre essa matéria. O conselheiro Romeu da Fonte, sem nenhum argumento, considerou razoável o entendimento da Procuradoria e não incluiu tal receita na base de cálculo, embora o ICMS seja imposto e a portaria 441, de 27/8/03, da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2003), determinasse sua inclusão na base de cálculo.

É interessante observar a contradição do mesmo conselheiro nesse relatório, quando diz que os restos a pagar não processados não devem ser considerados no cálculo do limite das despesas aplicadas em MDE, pois esse seria o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o qual é o



órgão competente para disciplinar os demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, por força da Lei de Responsabilidade Fiscal. Ora, se ele é o órgão competente, por que não foi considerado na contabilização da parcela adicional do ICMS para o Fundo de Combate à Pobreza ou, segundo a orientação da STN a partir das contas de 2007, na exclusão dos inativos?

Também durante muitos anos, o TC não mencionou receitas adicionais ao mínimo nos relatórios das contas estaduais, como o salário-educação e convênios, embora a sua resolução 14 determinasse tal contabilização (fora dos 25%). A importância dessa contabilização é mostrada no relatório sobre as contas de 2004 (PERNAMBUCO, 2005b): a receita do salário-educação totalizou R\$ 35,8 milhões, as despesas da administração direta (educação básica) financiada com recursos de convênios a fundo perdido firmados com a União foram de R\$ 54,4 milhões, a receita de serviços educacionais da Universidade de Pernambuco foi de R\$ 13,3 milhões, e uma operação de crédito de R\$ 3,7 milhões com o Banco Interamericano de Desenvolvimento para educação de jovens e adultos na zona rural.

O relatório sobre as contas de 2006 (PERNAMBUCO, 2007a), por sua vez, informa as seguintes receitas que, a nosso ver, não deveriam ser incluídas na base de cálculo: R\$ 87,2 milhões (convênios a fundo perdido), R\$ 11,5 milhões (recursos de operações de crédito), R\$ 91,6 milhões (recursos diretamente arrecadados), R\$ 23,2 milhões (salário-educação), R\$ 25,8 milhões (recursos próprios), R\$ 3,4 milhões (convênios a fundo perdido). Como o TC não esclarece se tais receitas foram excluídas da base de cálculo e se descontou do gasto total em educação dispêndios possivelmente financiados com tais receitas adicionais, essas podem ter sido e ainda estar sendo empregadas indevidamente.

A propósito do salário-educação (destinado apenas ao ensino fundamental até 2006), o relator das contas de 2003 (PERNAMBUCO, 2004), no item 4.6.2 do relatório, registra o prejuízo provocado aos municípios pela lei estadual que regulamentou a Lei Federal 9.766 (BRASIL, 1998), segundo a qual a lei estadual deveria se basear em vários critérios, um deles o de que pelo menos 50% da quota estadual seria distribuída entre o governo estadual e as prefeituras proporcionalmente ao número de matrículas no ensino fundamental. Descumprindo a lei federal, a estadual, de nº 11.708, de 1999, reduziu a participação dos municípios ao definir que 60% dos 50% (ou seja, 30%) da quota estadual seria repartida de acordo com o número de matrículas, e



40% (ou seja, 20%) seria para o desenvolvimento e execução de projetos de melhoria da qualidade educacional da rede pública. Os 50% restantes ficariam com o governo estadual, que, no entanto, tinha e tem uma rede de ensino fundamental menor do que os municípios, conforme denuncia o relator, que propõe uma nova lei para corrigir essa distorção, que viria a ser corrigida pela Lei Federal nº 10.832, de 2003.

Contestando o relator, a conselheira Teresa Duere, que já havia saído em defesa do governo na interpretação dos inativos (comentado mais adiante), alegou que os 40% dos 50% (ou seja, 20%) da quota estadual seriam destinados ao município, “em uma ação conjunta entre município e Estado” e definidos por uma comissão composta pela Secretaria Estadual de Educação, Conselho Estadual de Educação, União dos Dirigentes Municipais de Educação, Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação e a Associação Municipalista de Prefeitos. A conselheira oferece o consolo de que “esse recurso chega ao município, passando, evidentemente, por esta Comissão”.

Com relação à complementação federal para o Fundeb, o TC parece se contradizer, no seu relatório, sobre as contas estaduais de 2007. (PERNAMBUCO, 2008). Num momento, afirma corretamente que ela não pode ser contabilizada no cálculo das despesas em MDE, porém em outro alega que os R\$ 14 milhões de complementação devem ser contabilizados no mínimo legal.

236

4. A contabilização das despesas em MDE nos relatórios sobre contas estaduais

Na contabilização das despesas, o principal problema é o TC, a exemplo da imensa maioria dos TCs, não estar atento para a distinção entre despesas na função educação (definidas na Lei Federal nº 4.320) e em MDE (definidas pelos artigos 70 e 71 da LDB), embora em vários momentos exclua despesas não consideradas de MDE, como a merenda escolar.

O TC fez várias observações interessantes e incomuns em relatórios de TCs sobre a contabilização das despesas. No relatório sobre as contas de 1999, registrou, por exemplo, a inexistência na Secretaria de Educação de,



[...] controles internos de recursos humanos eficientes que permitissem aferir prontamente, com exatidão, quais professores e demais profissionais exerceram efetivamente suas atividades na rede de ensino fundamental estadual, de modo que pudessem ser remunerados distintamente com os recursos oriundos do FUNDEF [...]. (PERNAMBUCO, 2000a, p. 102).

Deficiência essa que impediria a verificação do cumprimento ou não da aplicação dos 60% do Fundef na remuneração dos profissionais do magistério no ensino fundamental. Segundo o TC:

Devido à fragilidade ou quase inexistência desses controles, a Contadoria Geral do Estado, no exercício de 1999, elegeu como critério de apropriação contábil o rateio das despesas de pessoal da área educacional segundo a participação proporcional das dotações fixadas na lei orçamentária para o exercício. (PERNAMBUCO, 2000a, p. 102).

Essa falha foi detectada pelo TC em vários relatórios, o que permite presumir que o governo estadual, por incompetência ou má fé, ou pelas duas coisas juntas, não aplicou os 60% do Fundef na remuneração. Segundo o TC, as contas estaduais durante vários anos não teriam separado as despesas do ensino fundamental das realizadas em outros níveis de ensino, exigência fundamental para a comprovação de aplicação dos 60% dos impostos no ensino fundamental, conforme previu a Emenda Constitucional 14.

No relatório sobre as contas de 2000 (PERNAMBUCO, 2001b, item 8.2), o TC registra que “[...] não foi possível verificar, com exatidão, se essas despesas apropriadas na fonte 009 – Fundef referiram-se exclusivamente ao ensino fundamental, uma vez que a Secretaria de Educação não segregou as despesas do grupo 4 – outras despesas correntes, em função dos níveis de ensino.” No relatório sobre as contas de 2001 (PERNAMBUCO, 2002, p. 72), o TC volta a apontar o mesmo problema, ou seja, “[...] a nomenclatura adotada e inserida no demonstrativo das aplicações do Fundef não revela de forma clara as destinações ao ensino fundamental e à valorização do magistério.”

Outro problema das despesas (pelo menos, nas contas estaduais) é que elas não estão concentradas num único órgão, a Secretaria de Educação, sendo distribuídas por vários órgãos diferentes, contradizendo, assim, a recomendação



do TC em seu guia de orientação para os prefeitos (PERNAMBUCO, 2005), que manda os gastos serem realizados pelo órgão municipal pelo ensino. Em nenhum relatório sobre contas estaduais que examinei, o TC menciona essa recomendação para as prefeituras. O relatório sobre as contas de 2006 (PERNAMBUCO, 2007a), por exemplo, informa que os gastos contabilizados como educação foram efetuados não só pela Secretaria de Educação, mas também pela de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, de Defesa Social por meio da Polícia Militar, de Planejamento por meio do PROMATA.

O problema é saber se todas as despesas contabilizadas como MDE são realmente de MDE. Algumas informações nos relatórios indicam prováveis equívocos. Por exemplo, em 2002 (PERNAMBUCO, 2003), foram contabilizados R\$ 57 milhões na promoção e desenvolvimento da cultura e esporte educacional, montante muito superior aos R\$ 729 mil de 2000. O que explicaria tamanho crescimento? Em todos os relatórios, o TC registra a dificuldade de contabilizar o atendimento ambulatorial e hospitalar da Fundação Universidade de Pernambuco em MDE. Segundo o seu relatório das contas de 2002, a classificação funcional e programática dessas despesas (de R\$ 20 milhões em 2002) “[...] não revelam o cunho educativo a que se destina o demonstrativo em questão, mesmo considerando o fato das unidades de saúde estarem inseridas na estrutura da UPE.” (PERNAMBUCO, 2003, item 4.5.1, p. 60). Em 2006 (PERNAMBUCO, 2007a), foram contabilizados R\$ 591 mil de gastos em biblioteca pública, quando o correto seria classificá-los na Cultura. Todos os relatórios do TC indicam uma despesa que, embora classificável na função educação, não deveria ser considerada MDE, pois não é realizada pelo sistema de ensino. É efetivada com uma escola da Polícia Militar (que não faz parte do sistema de ensino), que consumiu R\$ 8 milhões em 2006.

A despesa com inativos merece uma análise especial devido, pelo menos, a duas razões. Uma é que ocupou bastante atenção do TC em seus documentos e relatórios sobre contas estaduais. Outra é que essa despesa correspondeu (e talvez ainda corresponda, caso não tenha sido excluída do cálculo dos 25% vinculados à MDE) a uma proporção significativa dos gastos em educação. Por exemplo, os relatórios do TC sobre as contas estaduais de 1993 e 1995 aceitavam a sua classificação como MDE, embora o de 1995 mencionasse a restrição da equipe técnica a “[...] se computar o pagamento de pessoal inativo como dispêndio na manutenção e desenvolvimento do ensino [...]” (PERNAMBUCO, 1996, p. 72) e também a necessidade de



o governo estadual calcular com exatidão os gastos com os inativos da educação, pois o procedimento adotado pelo governo até então era de atribuir **arbitrariamente** (grifo meu), aos inativos da educação, 40% do total de inativos do Estado. (PERNAMBUCO, 1996).

O peso enorme de tais gastos é revelado nas contas de 1995, em que aos inativos da educação foi atribuído o gasto de R\$ 125 milhões (40% do total do Estado), equivalentes a cerca de 30% do total supostamente despendido em educação (R\$ 434 milhões) e que contribuíram enormemente para que o percentual mínimo aplicado correspondesse a 28,75%. Em outras palavras, sem os gastos com os inativos, o percentual cairia abaixo de 20%. O relatório sobre as contas de 1999, citando o Parecer Normativo nº 26/97 do Conselho Nacional de Educação, informa que encargos com Inativos e Pensionistas da área educacional não são MDE, mas o governo estadual “fi-se no silêncio” da LDB,

[...] e vem há anos considerando a remuneração de servidores inativos da área educacional como sendo despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino. Nos exercícios de 1997 e 1998 esse fato contou com suporte, inclusive, das leis estaduais nos. 11.511, de 24 de dezembro de 1997, e 11.605, de 10 de dezembro de 1998, que alteraram o formato dos quadros demonstrativos das despesas com manutenção e desenvolvimento da educação previstos originalmente nas leis orçamentárias daqueles exercícios. (PERNAMBUCO, 2000a, p. 97).

239

Segundo o TC, o “[...] governo estadual alega que, em face das limitações financeiras enfrentadas há anos, não seria possível atingir o percentual mínimo de 25% das receitas de impostos e transferências sem considerar as despesas de remuneração de servidores inativos.” (PERNAMBUCO, 2000b, p. 97). O TC teria “[...] ao longo desses anos aceitado tal inclusão, porém recomendado a diminuição gradual dessas despesas.” (PERNAMBUCO, 2000a, p. 98). Segundo o relatório das contas de 2001 (PERNAMBUCO, 2002), se tais gastos tivessem sido expurgados, o percentual aplicado teria sido de 20,5%.

A inclusão dessas despesas em MDE continuou, ao longo de toda a década, embora o TC tivesse aprovado, em 2001, as resoluções 5 e 14 (estipulando que elas **poderiam** [?] ser reduzidas gradativamente em no mínimo 10% ao ano). São resoluções curiosas, para dizer o mínimo, pois não obrigam



o governo a fazer essa redução gradual, fazendo-a, se quiser. No relatório das contas estaduais de 2003, o relator Conselheiro Roldão Joaquim registra o descumprimento dessa resolução pelo governo estadual, que não teria excluído 20% dos gastos com inativos dos supostos gastos em MDE, e aponta a ilegalidade da lei complementar estadual nº 43, de 2/5/02, de incluir os gastos com inativos em MDE, argumentando corretamente que os Estados não podem editar normas em conflito com normas federais (a LDB).

O relator, no entanto, foi voto vencido na decisão final do TC. A conselheira Teresa Duere, por exemplo, com a concordância da maioria dos conselheiros, alegou que essa lei complementar (de 2002) é posterior às resoluções (de 2001) e suas disposições só poderiam ser suspensas por ação de inconstitucionalidade. Como os relatórios das contas posteriores não mencionam a suspensão ou revogação dessa lei, o TC, provavelmente, continuou aceitando a inclusão dos inativos nos 25% de MDE. Curiosamente, os conselheiros, tão legalistas para certas questões, não se lembraram do fato de os inativos não receberem remuneração, mas sim proventos, conforme informa o manual de 2007 da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2007) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária.

240

Depois de 2003, o TC não se preocupou em excluir os gastos com os inativos de MDE (pelo menos nas contas estaduais), porém não modificou o item relativo à matéria na resolução 14 (pelo menos, até novembro de 2009, quando consultamos, pela última vez, o sítio do TC). O relatório sobre as contas de 2007 (PERNAMBUCO, 2008) aceitou a contabilização governamental de R\$ 233,9 milhões de contribuição complementar da Secretaria de Educação para suprir o déficit do sistema previdenciário estadual em relação aos ex-servidores da educação, causada pela diferença entre os valores pagos aos inativos e pensionistas da Secretaria de Educação e a arrecadação previdenciária, dos servidores mais a patronal, incidente sobre os vencimentos dos servidores em atividade.

Na contabilização das despesas em MDE, o TC excluiu corretamente o montante em merenda escolar. Entretanto, como o valor não foi tão significativo assim (R\$ 8,8 milhões nas contas de 2004), é possível que o valor real tenha sido contabilizado em outros itens pelo governo estadual, que, em resposta à objeção do TC de incluir tais despesas em MDE, alegou que o TC nunca questionou, quando da análise das contas dos exercícios anteriores, a inclusão da merenda em MDE.



Uma outra despesa considerada pelo governo estadual no cômputo de MDE porém excluída do cálculo dos 25% pelo TC foram os restos a pagar não processados, que são despesas empenhadas que tiveram sua contraprestação de bens ou serviços reconhecida até 31 de dezembro, ou seja, são despesas não liquidadas. Em 2005 (PERNAMBUCO, 2006), segundo as notas taquigráficas do relatório, teriam correspondido a R\$ 28,6 milhões. O TC considera que, embora a Lei 4.320 (do orçamento público) determine que os restos a pagar não processados sejam despesa do exercício, o demonstrativo dos gastos visa refletir o valor aplicado em MDE, não devendo conter tais restos, por serem passíveis de cancelamento pelo governo.

Já os restos a pagar não processados de exercícios anteriores pagos no exercício devem ser contabilizados como despesas do exercício. Assim, o TC contabilizou os restos a pagar de 2004, de R\$ 5,5 milhões, como dispêndios de 2005. Embora o TC esteja correto em não contabilizar restos a pagar não processados como aplicados no exercício, ele introduz a distorção de registrar gastos num exercício financiados por recursos de exercícios anteriores. Entretanto, o governo continuou, pelo menos, nas contas de 2007 (PERNAMBUCO, 2008), a contabilizar, como gastos do exercício, restos a pagar não processados (R\$ 50 milhões), mesmo sendo criticado pelo TC.

Conclusões

Sintetizamos a seguir algumas das conclusões deste estudo. Uma é que o TC não seguiu um mesmo procedimento de cálculo da receita e despesa em MDE, nem em suas resoluções, tampouco em seus relatórios sobre contas estaduais. Outra é que os próprios conselheiros divergem sobre os procedimentos corretos. Uma terceira é que, durante muitos anos, o TC não incluiu, na base de cálculo dos 25% dos impostos vinculados à educação, receitas de impostos atrasados, suas multas e juros de mora, bem como a dívida ativa de impostos, assim como não levou em consideração receitas que devem ser acrescidas ao mínimo, como o salário-educação e transferências federais para programas como merenda escolar, transporte escolar e outros.

Na contabilização da despesa, o TC fez uma constatação interessante ao apontar o equívoco do governo estadual de não separar os gastos do Fundef de outros gastos em educação, impedindo a verificação correta



pelo TC. Porém, se equivocou ao confundir despesas na função orçamentária Educação, definida pela Lei nº 4.320, com dispêndios em MDE, definida pelos artigos 70 e 71 da LDB, além de ter oscilado na classificação dos inativos como MDE, ora aceitando que o seu pagamento fosse contabilizado nos 25%, ora rejeitando-o.

Aparentemente, a aceitação predominou, uma vez que os relatórios mais recentes não esclarecem esse gasto. De qualquer modo, a análise das resoluções e relatórios do TC sobre contas estaduais permite concluir que a educação pública em Pernambuco perdeu e, provavelmente, ainda perde muitos recursos legalmente devidos, pelo fato de a receita e a despesa não serem corretamente contabilizadas e a fiscalização pelo TC deixar a desejar em muitos aspectos, embora a fiscalização correta pelo TC também não garanta nada, pois os governos não parecem muito preocupados em cumprir as determinações do TC. Afinal, mesmo quando não aplicam o percentual mínimo em educação, os governos estaduais não sofrem intervenção da União, tampouco as prefeituras do governo estadual conforme previsto na Constituição Federal.

Referências

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 10 jan. 2010.

_____. Lei nº 7.348, de 24 de julho de 1985. Dispõe sobre a execução do § 4º do art. 176 da Constituição Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jul. 1985. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/emendacalmon.htm>>. Acesso em: 20 out. 2005.

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

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



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

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 1996b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 20 jul. 2010.

_____. MEC. Conselho Nacional de Educação. **Parecer nº CP 26/97**, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. Brasília, 1997. Disponível em <http://www.mec.gov.br>. Acesso em: jun. 1998.

_____. Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998. Altera a legislação que rege o salário-educação e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 dez. 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: out. 2005.

CARTA dos técnicos do Ministério da Educação e dos tribunais de contas sobre o Fundef. Brasília, 1 jul. 1999. 32 p.

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

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

_____. **O Fundef e as verbas da educação**. São Paulo: Xamã, 2001a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação Geral de Contabilidade. 3. ed. **Relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração. Brasília: STN, 2003.

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

_____. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, nº 10.880, de 9 de junho de 2004, e nº 10.845, de 5 de março



de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jun. 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

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

PERNAMBUCO. Relatório sobre as contas estaduais de 1993. **Revista do TCE**, Recife, v. 5, n. 5, p. 37-38, 1994.

_____. Relatório sobre as contas estaduais de 1995. **Revista do TCE**, Recife, v. 7, n. 7, p. 71-72, 1996.

_____. **Nota técnica sobre o Fundef**. Recife: TCE, 1998. 20 p. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 ago. 1999.

_____. **Ofício nº 20, de 28 de julho de 2000**. Gabinete da Presidência. Recife: TCE, 2000. (Resposta a nosso pedido de informações).

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco**. Exercício de 1999. Recife: TCE, 2000a. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Resolução TC nº 5, de 5 de setembro de 2001**. Dispõe sobre despesas que não constituem manutenção e desenvolvimento do ensino para fins do art. 212 da CF e dá outras providências. Recife: TCE, 2001. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Resolução TC nº 14, de 12 de setembro de 2001**. Estabelece normas para apresentação das prestações de contas dos recursos do Fundef pelos Municípios e dá outras providências. Recife: TCE, 2001a. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco**. Exercício de 2000. Recife: TCE, 2001b. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco**. Exercício de 2001. Recife: TCE, 2002. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.



_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco.** Exercício de 2002. Recife: TCE, 2003. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco.** Exercício de 2003. Recife: TCE, 2004. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco.** Exercício de 2004. Recife: TCE, 2005. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Fundef.** Guia de orientação aos novos gestores. Recife: TCE, 2005a. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco.** Exercício de 2005. Recife: TCE, 2006. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. TCE/Coordenação de Controle Externo. **Cartilha do Fundeb.** Recife: TCE, 2007.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco.** Exercício de 2006. Recife: TCE, 2007a. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Relatório sobre as contas do governo do Estado de Pernambuco.** Exercício de 2007. Recife: TCE, 2008. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2008.

Prof. Dr. Nicholas Davies
Universidade Federal Fluminense | Niterói | Rio de Janeiro
Faculdade de Educação
Grupo de Pesquisa sobre Financiamento da Educação
E-mail | nicholas@pq.cnpq.br

Recebido 9 set. 2010

Aceito 22 nov. 2010