

OUTROS TEMAS

A FISCALIZAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS DO ENSINO EM MINAS GERAIS

NICHOLAS DAVIES

RESUMO

O artigo analisa os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas de Minas Gerais para verificar as receitas e despesas vinculadas à educação, com base nas instruções normativas e relatórios sobre contas estaduais. Constataram-se equívocos, oscilação, omissão e falta de clareza na definição dessas receitas e despesas; pouca consistência e, portanto, falta de confiabilidade de dados de relatórios sobre contas estaduais. A análise da documentação permite concluir que a educação pública perdeu e, provavelmente, ainda perde muitos recursos legalmente devidos, embora a contabilização e fiscalização corretas pelo Tribunal também não garantam nada, pois os governos não parecem muito preocupados em cumprir as determinações.

Este artigo é resultado de pesquisa com apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq –, por meio de bolsa de produtividade de pesquisa desde 2007.

FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO • RECEITAS E DESPESAS EM EDUCAÇÃO • TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS

THE INSPECTION OF EDUCATION REVENUES AND EXPENSES IN THE BRAZILIAN STATE OF MINAS GERAIS

ABSTRACT

The article examines the procedures adopted by the Audit Office of Minas Gerais to check the revenue and expenses linked to education, on the basis of its instructions and reports on State government accounts. It found mistakes, oscillation, omission and lack of clarity in its many instructions on the definition of such revenues and expenses, little consistency and, therefore, reliability of data of reports of State government accounts. The analysis of the documentation allows us to conclude that public education has lost and is still probably losing many funds legally linked to it, although accounting and inspection procedures by the Office is no guarantee, for governments are not much concerned with complying with the Office decisions.

EDUCATION FUNDING • EDUCATION REVENUES AND EXPENDITURES •
THE AUDIT OFFICE OF THE BRAZILIAN STATE OF MINAS GERAIS

LA FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS Y GASTOS DE LA ENSEÑANZA EN MINAS GERAIS

RESUMEN

El artículo analiza los procedimientos adoptados por el Tribunal de Cuentas de Minas Gerais para verificar los ingresos y gastos vinculados a la educación, en base a las instrucciones normativas e informes sobre cuentas provinciales. Se han constatado equivocaciones, oscilación, omisión y falta de claridad en la definición de estos ingresos y gastos; poca consistencia y, por lo tanto, falta de confiabilidad en los datos de los informes sobre las cuentas provinciales. El análisis de la documentación permite concluir que la educación pública perdió y es probable que siga perdiendo muchos recursos legalmente debidos, aunque la contabilización y la fiscalización correctas por el tribunal tampoco aseguran nada, ya que los gobiernos no parecen muy preocupados con cumplir las determinaciones.

FINANCIACIÓN DE LA EDUCACIÓN • INGRESOS Y GASTOS EN
EDUCACIÓN • TRIBUNAL DE CUENTAS DE MINAS GERAIS

ESTE ARTIGO EXAMINA as instruções normativas adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais 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. Isso é importante porque os governos estaduais e municipais procuram seguir as orientações dos TCs na sua prestação de contas, não necessariamente as disposições da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB – n. 9.394/96 (BRASIL, 1996c) 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 manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE –, conforme definido pelos artigos 70 e 71 da LDB.

Esta pesquisa procurou obter as normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal n. 7.348 (BRASIL, 1985), que regulamentou a Emenda Constitucional Calmon (BRASIL, 1983), restabelecendo a vinculação de recursos para a educação, eliminada pela constituição imposta pela ditadura militar em 1967. A Lei n. 7.348 foi tomada como um marco, porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos (restabelecida apenas para os municípios pela Emenda Constitucional n. 1 (BRASIL, 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 n. 26/97 (BRASIL, 1997) do CNE. Basicamente, a Lei n. 7.348 foi importante porque definiu as receitas e despesas vinculadas à MDE, conceito que mereceu uma determinação menos elástica do que a permitida pela função orçamentária

de “Educação e Cultura”, prevista na Lei Federal n. 4.320 (BRASIL, 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 adotadas foram as emendas constitucionais n. 14, que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – Fundef –, em setembro de 1996 (BRASIL, 1996a), e n. 53, que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb –, em dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), e as leis n. 9.394 (BRASIL, 1996c), n. 9.424, que regulamentou o Fundef (BRASIL, 1996d), ambas de dezembro de 1996, e a n. 11.494, que regulamentou o Fundeb (BRASIL, 2007c). As informações e documentos que procuramos obter no 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 n. 7.348 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 serem superiores aos 25% previstos na Constituição Federal – CF – de 1988 (BRASIL, 1988).
2. Instruções e normas internas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei n. 7.348. Essas 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 computadas 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 ou repasses 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 (como deveriam) a ele? Este cálculo é importante porque muitas vezes os governos omitem essas 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 essas 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 pelos TCs tendo em vista a implantação obrigatória do Fundef, em 1998, e do Fundeb, em 2007.

Entendemos que as receitas vinculadas à educação estadual e municipal 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, devendo se classificar como MDE, conforme definidas nos artigos 70 e 71 da LDB. As despesas pagas pelas receitas (c), mesmo classificadas de MDE, não são contabilizáveis no percentual mínimo ou nas receitas adicionais (ganho, complementação e rendimento financeiro) oriundas do Fundef ou Fundeb. As despesas pagas com as receitas (a) e/ou (b) tiveram/têm as seguintes particularidades:

1. de 1989 até 1996, pelo menos 12,5% (a metade dos 25%) da receita (a) deveriam ter sido aplicados pelos estados, DF e municípios na erradicação do analfabetismo e na universalização do Ensino Fundamental, conforme determinado pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988 (BRASIL, 1988);
2. de 1997 a 2006, pelo menos 15% (60% dos 25%) dos impostos deveriam ter sido aplicados por essas esferas de governo “apenas na universalização do Ensino Fundamental”, sendo que 15% de alguns desses impostos compuseram o Fundef, 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 EC n. 14/96) ou dos profissionais do magistério (de acordo com a Lei n. 9.424/96) em exercício no ensino fundamental regular;
3. entre 1997 e 2006, os impostos restantes (no máximo 10%) poderiam ser utilizados em qualquer nível ou modalidade de ensino, com a única exceção dos municípios, que só poderiam aplicá-los no ensino fundamental ou na educação infantil, conforme previsto no art. 11 da LDB; os Estados, por sua vez, deveriam destiná-los prioritariamente ao ensino fundamental e ao ensino médio;
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 se dividem em dois grupos. O primeiro grupo são as do Fundeb: as estaduais só podem ser empregadas no Ensino Fundamental e Médio, enquanto as municipais se destinam somente à Educação Infantil e Ensino Fundamental. Da mesma forma que, no Fundef, pelo menos 60% do Fundeb se destinam à remuneração dos profissionais do magistério em exercício na Educação Infantil e no Ensino Fundamental (caso dos municípios) e no Ensino Fundamental e no Ensino Médio (caso dos estados). O segundo grupo é formado por dispêndios financiados pela parcela

restante dos impostos do Fundeb, ou seja, pelo menos os 5% de diferença entre a contribuição para o Fundeb (20%) e o percentual mínimo (25%, se for este o percentual previsto na constituição estadual ou lei orgânica), e pelo menos os 25% dos impostos estaduais e municipais que não entram na formação do Fundeb (Imposto de Renda – IR –, recolhido pelos governos estaduais e municipais, imposto sobre operações financeiras ligadas ao ouro – IOF-ouro, e o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU –, Imposto Sobre Serviços – ISS –, 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.

A DOCUMENTAÇÃO DO TC E SUA CONFIABILIDADE

O estudo se baseia em instruções normativas – INs – do TC, em alguns de seus pareceres específicos sobre as receitas e em algumas despesas em educação e em seus relatórios sobre contas do governo estadual. O TC editou um grande número de instruções normativas, sobretudo depois da implantação obrigatória do Fundeb (em 1998), oscilando em suas interpretações e cometendo vários equívocos e omissões. Não comentamos o teor das INs n. 10, de 2003 (MINAS GERAIS, 2003b), e n. 2, de 2005 (MINAS GERAIS, 2005), porque elas não modificaram significativamente as anteriores. Um fato que chama atenção é que, embora as instruções pretendam se referir ao Estado em suas ementas, elas não contêm tabelas para o cálculo das receitas e despesas estaduais, mas apenas para as municipais. Outro fato que chama atenção é que, no exame dessas contas estaduais, o TC não segue os anexos (formulários) de suas instruções, optando, apenas parcialmente, pelas tabelas que acompanham as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional – STN – em seus manuais para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária – RREOs – dos governos.

A dificuldade para a análise dos dados é indicada no relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS, 2007c), no item “Recomendações e determinações do exercício anterior”, apontando a ausência de registros dos dados no demonstrativo das receitas e despesas com MDE em 2005, o que, segundo o relator, distorceria a análise e a consistência dos resultados.

Outros exemplos confirmam a dificuldade de análise dos dados. Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS, 2007c, item 4.4.1.2.5) registra um total de R\$ 312 milhões em subvenções e auxílios a instituições privadas “sem fins lucrativos” (aspas nossas) transferidos pela Secretaria de Educação, porém as tabelas 114 (subfunção do Ensino Fundamental) e 119 (subfunção do Ensino Médio)

registram bem menos: R\$ 211,3 milhões, sendo R\$ 66,9 milhões em auxílios e R\$ 66,9 milhões em subvenções sociais, no Ensino Fundamental, e R\$ 9 milhões, em auxílios, e R\$ 11,7 milhões em subvenções, no Ensino Médio. Em outras palavras, há uma diferença de R\$ 100 milhões entre os R\$ 312 milhões que teriam sido transferidos pela Secretaria de Educação e os R\$ 211,3 milhões registrados na mesma rubrica nas subfunções Ensino Fundamental e Ensino Médio.

Outro exemplo é a despesa. Segundo a tabela 112 do relatório das contas de 2006, a despesa na função Educação teria sido de R\$ 3,625 bilhões. Já a tabela 108 registra dispêndio de R\$ 4,968 bilhões. Por último, a tabela 110 registra R\$ 5,018 bilhões de despesa liquidada. Em síntese, os dados são muito discrepantes e o TC não explica tal discrepância. A comparação entre os dados indicados pelos governos no Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação – Siope –, do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE –, e os registrados pelo TC em seus relatórios também apontam discrepâncias. Por exemplo, em 2007, segundo os dados lançados pela prefeitura de Belo Horizonte no Siope, o percentual aplicado teria sido de 29%, ao passo que a página do TC aponta o percentual de 25,24%.

A CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA

Na contabilização da receita, a Instrução Normativa n. 2/97 (MINAS GERAIS, 1997b) mandou incluir na base de cálculo do percentual mínimo quase todas as receitas de impostos arrecadados pelos municípios ou a eles transferidos pelos governos federal e estadual, porém não as a) multas e juros de mora dos impostos, também não a b) dívida ativa dos impostos – DAI – e c) suas multas e juros de mora, o que só veio a acontecer, parcialmente, na IN/2 (MINAS GERAIS, 2002), que, no entanto, só mencionou multas e juros de mora de impostos. A IN n. 8 (MINAS GERAIS, 2004a), por sua vez, incluiu a) e b), porém não as multas e juros de mora da DAI, só incluídas na IN/3 (MINAS GERAIS, 2007a). As INs seguintes – n. 6 (MINAS GERAIS, 2007b) e n. 13 (MINAS GERAIS, 2008) – contabilizaram corretamente todas as receitas a), b) e c). As INs n. 2/97 (MINAS GERAIS, 1997b) e n. 1/98 (MINAS GERAIS, 1998) também não incluíram a compensação financeira prevista na Lei Complementar – LC – n. 87/96, conhecida como Lei Kandir, ou de desoneração do ICMS das exportações (BRASIL, 1996b) na base de cálculo dos 25%, omissão corrigida a partir da IN n. 2/02. No seu relatório sobre as contas estaduais de 2003 (MINAS GERAIS, 2004b), o TC registra que o governo estadual não vinha contabilizando as multas e juros de impostos, bem como a dívida ativa com seus juros e multas na base de cálculo.

Outro equívoco das instruções é que em nenhum momento preveem a contabilização das receitas adicionais ao mínimo, como o

salário-educação, convênios, operações de crédito para a educação etc. Na falta desse controle, tais receitas adicionais podem ter sido empregadas para financiar gastos que só poderiam ser pagos com os 25% dos impostos. É estranho que o TC não tenha tido esta preocupação porque a Carta dos Técnicos do Ministério da Educação – MEC – e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef (BRASIL, 1999), que pretendeu padronizar a contabilização de receitas e despesas vinculadas à MDE e foi subscrita por representante do TC de Minas Gerais, foi acompanhada de uma tabela prevendo, não só a contabilização da receita de impostos vinculados à educação, a contribuição e receita com o Fundef, mas também as receitas adicionais, como convênios e salário-educação. Também o manual da STN para a elaboração do RREO previa, a partir da segunda edição (BRASIL, 2002), o registro das receitas e despesas adicionais, ou seja, fora dos 25%. É verdade que, pelo menos no caso das contas estaduais, o TC esteve atento para tais receitas, como demonstram os relatórios sobre as contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 (MINAS GERAIS, 2004b, 2007c, 2009).

Outro equívoco das INs n. 2/97 e n. 1/98 foi, na contabilização da receita do Fundef, a omissão da receita com o Fundo de Participação do Estado – FPE – e a compensação financeira prevista na LC n. 87/96, mencionando apenas três dos impostos municipais (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS –, Fundo de Participação dos Municípios – FPM – e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI –, o correto é IPI-exportação) que contribuíram para o Fundef. A partir da IN n. 2/02, a receita dos impostos do Fundef passou a ser designada como transferências multigovernamentais, seguindo orientação do manual da STN para a elaboração do RREO, corrigindo, assim, aquela omissão. Os anexos das INs n. 2/97 e n. 1/98, por sua vez, equivocaram-se ao designar o rendimento financeiro com a receita do Fundef como rentabilidade, quando o correto é receita das aplicações financeiras do Fundef, equívoco corrigido nas INs posteriores.

Um equívoco no texto de todas as instruções (desde a n. 2, de 1997, até a n. 13, de 2008), na definição dos impostos que compõem tanto o Fundef quanto o Fundeb, foi não fazer a distinção entre a receita com o ICMS (arrecadado pelo Estado) e a transferência federal da compensação financeira prevista na LC n. 87/96 (relativa à desoneração do ICMS das exportações). Ora, são duas receitas diferentes e não cabe confundi-las, tanto que as tabelas das instruções (a partir da IN n. 2/02) reconhecem a diferença. A confusão se manifesta na seguinte formulação, que aparentemente pretendeu englobar essas receitas numa só receita: o Fundef é composto de 15% da

...parcela do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - devida ao Estado e aos Municípios, *incluída* na base de cálculo do valor correspondente ao montante de recursos financeiros transferidos, em moeda, pela União ao Estado e Municípios a título de compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, bem como de outras compensações da mesma natureza que vierem a ser instituídas. (MINAS GERAIS, 2002, art. 8º, inc. I, grifo do autor)

É verdade que o parágrafo 2º do art. 1º da Lei n. 9.424, que regulamentou o Fundef, mandou incluir na base de cálculo do ICMS essa transferência federal, o que nos parece um equívoco da legislação, pelo simples fato de o ICMS ser dividido entre o governo estadual e as prefeituras, enquanto a transferência da compensação financeira da LC n. 87/96 é feita diretamente pelo governo federal a Estados, Distrito Federal e municípios. O equívoco fica adicionalmente evidenciado no fato de as tabelas dos manuais da STN registrarem essas receitas separadamente, não incluindo a transferência da LC n. 87/96 no ICMS, conforme a orientação equivocada do § 2º do art. 1º da Lei n. 9.424. A distinção entre essas receitas fica clara no inciso I do art. 8º da Lei n. 9.424, que separa o ICMS e a compensação financeira.

Uma receita nunca contabilizada nas instruções normativas do TC e tampouco nos relatórios das contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 é a oriunda dos rendimentos financeiros com todas (não só o Fundef ou o Fundeb) as receitas vinculadas à educação, ou seja, com os 25% dos impostos e as receitas adicionais aos 25% (o salário-educação, convênios, transferências do FNDE etc.). Essa orientação de contabilização consta do manual do Siope, do FNDE, e é um instrumento de manutenção dos valores reais vinculados à educação. No caso do governo estadual, essa receita não deve ser desprezível. Infelizmente, os relatórios do TC não esclarecem a origem da receita patrimonial de valores mobiliários (a rubrica que abrange esses e outros rendimentos).

A CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS DE MDE

Provavelmente o principal problema na identificação de tais despesas seja o fato de o TC não verificar com rigor se elas correspondem realmente à MDE, com base no previsto no art. 70 da LDB e mesmo na definição “variável” dada em suas instruções. Por exemplo, o item 4.4.1.2.5 do relatório das contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS, 2007c) revela que a Secretaria de Educação teria destinado R\$ 312 milhões em subvenções e auxílios a instituições privadas sem fins lucrativos, o maior volume de todos os órgãos estaduais, que totalizou R\$ 862 milhões.

Dentre as fontes de recursos que cobriram tais subvenções e auxílios em 2006, sobressaem a cota estadual do salário-educação e o Fundef. O mesmo relatório registra que esse valor teria sido também bastante significativo em anos anteriores. Em 2003 (MINAS GERAIS, 2004b), tais subvenções e auxílios teriam totalizado R\$ 140 milhões, a metade paga pelo salário-educação. É estranho que o relatório do TC se limite a registrar tais dados sem manifestar surpresa com volume tão grande de recursos e se perguntar/investigar se tais instituições são realmente sem fins lucrativos. O relatório parece fazer vista grossa para o fato de que o salário-educação e o Fundef só podiam legalmente ser utilizados no Ensino Fundamental público, não destinados a instituições privadas “sem fins lucrativos”, que não se enquadram na definição legal de MDE.

A definição de despesas em MDE variou ao longo das instruções, não seguindo necessariamente o previsto na Constituição Federal, na LDB ou no parecer n. 26, do Conselho Nacional de Educação (BRASIL, 1997). Por exemplo, as duas instruções de 1991 (MINAS GERAIS, 1991a; 1991b), aparentemente as primeiras, desde a Lei n. 7.348 (BRASIL, 1985) e a CF de 1988 (BRASIL, 1988), mudaram em poucos meses o significado de MDE. Enquanto a n. 2/91 não considerava gasto em alimentação e assistência à saúde como MDE, a n. 4 fez o contrário, incluindo em MDE a merenda escolar, a assistência médica, como médicos, dentistas, enfermeiros, instrumental, medicamentos, “não computados os provenientes de contribuições sociais ou repasses da União e do Estado”. A última frase não é muito clara e aparentemente quer dizer que tais contribuições ou repasses não seriam considerados no pagamento dessas despesas com o educando, ou, em outras palavras, as despesas só seriam classificadas como MDE se pagas com 25% dos impostos, o que é uma formulação muito anômala, tanto que a LDB excluiu de MDE essas despesas, que deveriam ser pagas com recursos fora dos 25% dos impostos. O equívoco do TC foi reconhecido pelo art. 15 da sua IN n. 2/97 (MINAS GERAIS, 1997b), que restabeleceu a validade dos incisos 8 e 9 da Instrução n. 2/91.

A partir da IN n. 2/97, tais despesas não foram consideradas como MDE pelo TC, obviamente porque a LDB é muito explícita quanto a isso, o que não significa necessariamente que o TC tenha verificado a inclusão de tais despesas em MDE pelos governos. Os relatórios do TC sobre as contas estaduais de 2003, 2006 e 2008 (MINAS GERAIS, 2004b, 2007c e 2009) não deixam claro se isso foi feito. Por exemplo, o relatório sobre as contas de 2006 registra a despesa de R\$ 81 milhões em alimentação escolar, provavelmente incluída nas despesas de MDE. Vale lembrar que o TC, em 1997 (MINAS GERAIS, 1997c), em resposta à consulta da prefeitura de Catas Altas, considerou que elas poderiam ser incluídas em 1997 porque a LDB foi sancionada no final de dezembro de 1996, quando os orçamentos já estavam prontos, e porque ela fixava um ano para os municípios se adaptarem às suas determinações.

Outro exemplo de oscilação é a destinação do mínimo de 60% do Fundef. Enquanto a IN n. 2/97 (art. 9º) determinava que os beneficiários seriam os profissionais do magistério no Ensino Fundamental, o seu anexo III (relativo aos gastos do Fundef) reservou o percentual para uma categoria mais ampla, constituída pelo “pessoal em efetivo exercício”, que abrangeria até os inativos da educação, o que é contraditório, uma vez que os inativos não estão mais em efetivo exercício. A IN n. 1, de abril de 1998 (MINAS GERAIS, 1998), por sua vez, baseando-se na EC 14, restringiu, no Anexo III, os 60% aos professores em efetivo exercício no Ensino Fundamental, porém não fez a mesma modificação no art. 9º (que se refere aos profissionais do magistério), de modo que a instrução continuou contraditória. Já a IN n. 1/99 (MINAS GERAIS, 1999) voltou atrás e restabeleceu a destinação mínima de 60% para os profissionais do magistério no Anexo III, conservando, no entanto, o equívoco de permissão de uso dos recursos do Fundef para pagar inativos e pensionistas, contido no Anexo III das INs n. 2/97 e n. 1/98.

Essa incongruência de classificação do pagamento dos inativos em MDE fica clara quando se observa que o Anexo IV (demonstrativo da aplicação trimestral dos recursos) da IN n. 2/97 definia que as despesas seriam as estipuladas no art. 70 da LDB, que não menciona inativos. O equívoco não é mencionado nas INs posteriores, o que não significa que o TC tenha excluído tais despesas. Por exemplo, em 19/11/2003, o TC, mediante o Aviso n. 1 (MINAS GERAIS, 2003a), deliberou que tais despesas seriam incluídas no percentual apurado em MDE até o TC tomar “decisão definitiva acerca da matéria, que se dará mediante estudo elaborado por comissão específica” (MINAS GERAIS, 2003a). O curioso é que, em setembro de 1997, o conselheiro Simão Pedro Toledo, do TC, em resposta à consulta n. 450.921, formulada pelo presidente da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paraíba, considerou que “o pessoal inativo deve ser pago com os recursos previdenciários do Município, não podendo ser incluídas essas despesas na MDE” (MINAS GERAIS, 1997a), o que mostra a falta de uniformidade de interpretação entre os conselheiros do TC.

Outro equívoco na definição de MDE pelo TC foi o parágrafo único do art. 5 da IN n. 2/97 (não repetido nas INs posteriores), que estipulava que 60% dos gastos em docentes e profissionais da educação e dos inativos deveriam ser destinados aos profissionais do magistério em exercício no Ensino Fundamental público. Ora, os 60% tinham como referência a receita do Fundef, não os gastos com o total de docentes e profissionais da educação, inclusive os inativos.

Na destinação de pelo menos 60% do Fundef para a remuneração dos profissionais do magistério, a IN n. 2/97 fez uma ressalva curiosa: “observando-se os limites das despesas com o funcionalismo público fixados pela Lei Complementar Federal n. 82, de 27/3/95”. A IN n. 2/02 e

instruções posteriores fizeram restrição parecida, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal, LC n. 101/00 (BRASIL, 2000), estipulando que os 60% do Fundef e Fundeb deveriam observar “os limites de despesas com pessoal fixados pela LC 101/00”. Ou seja, a prioridade, segundo o TC, é o cumprimento dessas leis complementares, não os 60% do Fundef ou do Fundeb, o que não faz sentido, uma vez que o Fundef e o Fundeb foram criados por emenda constitucional e, portanto, estavam/estão acima da lei complementar na hierarquia legislativa. Isso é confirmado pelo manual do Fundeb, editado pelo MEC, o qual esclarece que o

...mínimo de 60% do Fundeb para fins de pagamento da remuneração do magistério emana da Constituição Federal, portanto fora do alcance de outro mandamento infraconstitucional que contenha regra distinta. A Lei de Responsabilidade Fiscal, ao estabelecer percentual máximo das receitas correntes líquidas para fins de cobertura dos gastos com pessoal, não estabelece mecanismo que comprometa o cumprimento definido em relação à utilização dos recursos do Fundeb. Trata-se de critérios legais, técnica e operacionalmente compatíveis, que devem ser rigorosamente observados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. (BRASIL, 2008, item 7.2)

Essa interpretação é confirmada pelo Parecer n. 1, de 2007, da Câmara de Educação Básica do Conselho Nacional de Educação, segundo o qual, se os gastos com pessoal excederem o percentual máximo fixado na Lei de Responsabilidade Fiscal, impõe-se reduzir os gastos do governo

...com pessoal, mas nunca os gastos com o pessoal da educação se essa redução levar ao descumprimento da destinação mínima obrigatória para a manutenção e desenvolvimento do ensino público (art. 212, CF), respeitada a subvinculação mínima obrigatória destinada à valorização do magistério (inciso XII, art. 60 da ADCT). (BRASIL, 2007a, p. 7)

A IN n. 8/04 (MINAS GERAIS, 2004a), por sua vez, com base na Lei Federal n. 10.845 (BRASIL, 2004), que criou o Programa de Complementação ao Atendimento Educacional Especializado às Pessoas Portadoras de Deficiência – Paed –, permite que o percentual mínimo de 60% do Fundef contemple profissionais do magistério público mesmo “quando cedidos à Apae ou a outras entidades privadas sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos na modalidade de educação especial”, além de apoio técnico e financeiro a tais entidades. Entretanto, a IN n. 8 se contradiz com o seu artigo que exclui subvenções a Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais – Apaes – da definição de MDE e omite

a exigência da Lei n. 10.845 de que a transferência de recursos financeiros a essas entidades seria condicionada à aprovação pelos conselhos do Fundef. Um atenuante da IN n. 8 é, no entanto, que ela não foi tão privatizante quanto a Lei n. 10.845, pois esta faculta aos estados, Distrito Federal e municípios não só a cessão de professores e profissionais especializados, mas também de material didático e pedagógico, recursos para construções, reformas, ampliações e aquisição de equipamentos, transporte escolar, além de distorcer o sentido legal de MDE, ao considerar tais despesas como MDE, não previsto no art. 70 da LDB.

A omissão dos governos e/ou conivência com tais entidades privadas intensificaram-se com a Lei n. 11.494 (BRASIL, 2007c), que regulamentou o Fundeb, incluindo creches (até 2020) e pré-escolas (até 2011), além das instituições de educação especial, desde que conveniadas com o Poder Público e atendam a uma série de requisitos, facilmente cumpridos, uma vez que a fiscalização é sempre muito débil, quando não corrupta. Da mesma forma que a Lei n. 10.845, a n. 11.494 prevê que profissionais do magistério da rede pública cedidos a tais entidades serão considerados como se estivessem em efetivo exercício na rede pública. É verdade que tal dimensão privatista não constava da Emenda Constitucional do Fundeb (n. 53), nem da Medida Provisória n. 339, tendo sido incluída por deputados federais durante a tramitação dessa Medida Provisória.

Um ponto positivo, pouco explicitado em instruções de TCs, é o que estipula ser o percentual mínimo o das leis orgânicas – LOs –, se superior a 25%. Essa determinação é crucial porque há governos cujas constituições estaduais ou LOs estipulam percentual superior a 25% que arguiram, com êxito, no Supremo Tribunal Federal ou no Tribunal Estadual de Justiça, a inconstitucionalidade do percentual superior a 25%, como fizeram, respectivamente, os do Estado do Rio de Janeiro, em 1993, na gestão de Brizola, e municipal do Rio de Janeiro, em 1999. Por isso, é positiva essa explicitação de que o percentual mínimo é o das LOs. Entretanto, os anexos de todas as instruções só fazem referência aos 25%, o que pode induzir prefeitos a só se acharem obrigados a aplicar 25%, mesmo quando as LOs estabeleçam percentual superior. Contraditoriamente, o TC, com base em dados de sua página (www.tce.mg.gov.br), parece basear-se apenas nos 25%, mesmo quando as LOs preveem percentual superior a 25%, conforme é o caso de Belo Horizonte e Coronel Fabriciano, que determinam 30% para a educação.

A propósito desse percentual mínimo, uma contradição em todas as INs é que ele é destinado ao ensino público, porém admitem que recursos públicos sejam destinados a escolas confessionais, filantrópicas e comunitárias e a atividades universitárias de ensino e pesquisa, por exemplo. A contradição tem origem na própria LDB, que reserva o percentual mínimo ao ensino público (uma restrição ao art. 212 da

CF, que não menciona ensino público, mas apenas o ensino) e permite, com base na CF, a destinação de recursos públicos a tais escolas desde que atendam a vários requisitos legais, nem sempre cumpridos, até porque nunca ou raramente são fiscalizados corretamente. Embora essa destinação seja legal, ela não se enquadra em MDE, uma vez que a LDB (art. 70) não é explícita quanto a isso, ou seja, não define que tal destinação seja classificável de MDE e, portanto, financiável com os 25% dos impostos. Em outras palavras, o governo não pode usar parte dos 25% dos impostos nessas escolas. Entretanto, o TC, tal como fizera no caso dos inativos na IN n. 2/97, tomou a liberdade de ampliar, a partir da IN n. 6/07 (art. 5º, parágrafo 3º), o conceito de MDE, incluindo o repasse a instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos, conveniadas com o Poder Público e que oferecem a educação especial gratuita,

...observadas as respectivas áreas de atuação prioritária [ou seja, educação infantil e ensino fundamental, no caso dos municípios, e ensino fundamental e ensino médio, no caso do Estado], desde que tenha autorização na Lei de Diretrizes Orçamentárias, dotação orçamentária específica, detalhada por programas, projetos ou atividades e prestação de contas, nos termos dos arts. 70 e 77 da Lei Federal n. 9.394/96 c/c art. 26 da LC n. 101/2000. (MINAS GERAIS, 2007b)

Vale lembrar que este art. 77 permite a destinação de recursos públicos a tais escolas, porém a definição de MDE é dada unicamente pelo art. 70, que não classifica o repasse a tais escolas como MDE.

Entre os vários incisos classificáveis de MDE no art. 70 e, portanto, financiáveis com os 25% um são as bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas, que teve vários acréscimos nas instruções. A IN n. 2/97 (MINAS GERAIS, 1997b), por exemplo, acrescentou a essa formulação “preferencialmente direcionadas ao ensino fundamental e ao ensino médio”. Já a IN n. 2/02 (MINAS GERAIS, 2002) estabeleceu que o município deve dar preferência a bolsas no Ensino Fundamental, e o estado, no Ensino Médio, presumindo equivocadamente que o estado não fosse responsável também pelo Ensino Fundamental. A IN n. 8 (MINAS GERAIS, 2004a), por sua vez, manteve a formulação da IN n. 2/02, mas acrescentou a ressalva: “desde que devidamente comprovada a inexistência de vagas na rede pública de ensino”, o que pode ser interpretado como uma constatação ou apenas suspeita pelo TC de que governos oferecessem bolsas (em troca de votos ou para sustentar escolas privadas?) nessas escolas, mesmo quando a pública tivesse vagas. As INs n. 3/07, n. 6/07 e n. 13/08 mantiveram a ressalva, porém definiram que as bolsas oferecidas pelos municípios seriam em creche, pré-escola e Ensino

Fundamental, enquanto as oferecidas pelo estado seriam no Ensino Fundamental e Médio. Vale lembrar que não encontramos tais acréscimos e ressalvas em nenhuma instrução de outros TCs. De qualquer maneira, um problema dessa formulação é não deixar claro que tais bolsas, embora classificáveis de MDE, não podiam ser pagas com recursos do Fundef e do Fundeb, destinados exclusivamente ao ensino público. Em outras palavras, as instruções confundiram os gastos pagos por esses fundos (destinados exclusivamente ao ensino público) com os classificáveis de MDE (categoria mais ampla). É verdade que a Lei do Fundeb (n. 11.494) prevê a distribuição de recursos do Fundeb a creches, pré-escolas e instituições de educação especial conveniadas com o Poder Público, ou seja, a instituições privadas, porém a Emenda n. 53 (do Fundeb), “superior” à lei, reserva o Fundeb apenas ao ensino público. Em outras palavras, a Lei n. 11.494 é inconstitucional neste aspecto. De qualquer modo, as instruções normativas, com base na LDB, estabelecem que a concessão de bolsas seria condicionada à comprovação de insuficiência de recursos por parte dos bolsistas e à inexistência de vagas na rede pública de domicílio do educando, condições muito provavelmente não verificadas pelo TC.

Outra formulação privatista, presente na IN n. 2/97 (e atenuada parcialmente a partir da IN n. 2/02), foi definir que as “atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público por intermédio, também, de bolsas de estudo”. É privatista porque não define se essas atividades seriam públicas ou privadas, permitindo, pois, a destinação de recursos públicos a instituições privadas de Ensino Superior, sobretudo porque essa formulação consta do art. 213 (§ 2º) da CF de 1988, que prevê tal destinação, sem definir, no entanto, se as instituições seriam públicas ou privadas. É um equívoco porque, pela CF, os Municípios devem atuar prioritariamente na Educação Infantil e no Ensino Fundamental, e os estados, no Ensino Fundamental e no Ensino Médio. Além disso, conforme o art. 11 da LDB, os municípios só poderiam atuar em níveis ulteriores ao Ensino Fundamental (por exemplo, Ensino Médio e Ensino Superior), “depois de atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos 25% ou de percentuais superiores fixados pelas respectivas Leis Orgânicas”, conforme reconhece o próprio TC, que acrescenta essa formulação a partir da IN n. 2/02. Mesmo com esse acréscimo atenuante, as INs permaneceram contraditórias, pelo menos no caso dos municípios, porque as prefeituras só poderiam atuar no Ensino Superior depois de atendidas plenamente a Educação Infantil (o que ainda está longe de acontecer) e o Ensino Fundamental (responsabilidade compartilhada com o estado).

A IN n. 8/04 acrescentou um inciso interessante (repetido nas INs n. 3/07, n. 6/07 e n. 13/08), único em instruções normativas de TCs,

na definição do que não é MDE, excluindo despesas com “bens, serviços e contribuições cujos controles da Administração não permitam certificar que eles foram alocados ou se referem ao setor de educação (como combustível, manutenção da frota, contribuição previdenciária patronal)”. Isso pode indicar que o TC detectou esse tipo de burla nas contas da educação.

Uma exigência comum em todas as INs a partir de 1997 foi a de que os recursos da educação, uma vez arrecadados, fossem transferidos para o órgão responsável nos prazos fixados no art. 69 da LDB. Exigência pouco comum em INs de TCs, se cumprida pelos governantes evitaria que a Secretaria de Fazenda ou das Finanças controlasse o dinheiro da educação e o utilizasse para fins não necessariamente vinculados à MDE.

A verificação trimestral dos valores aplicados e, se não correspondentes a 25%, sua correção e compensação no trimestre seguinte, conforme exigido pela LDB, está presente em todas as INs e não é comum em instruções normativas de TCs. Entretanto, as INs não esclarecem se tais valores serão os empenhados, os liquidados ou os pagos. Aparentemente, serão valores empenhados, pois nenhuma instrução, pelo menos no texto, faz referência clara a despesas liquidadas ou pagas. É verdade que o anexo IV da IN n. 2/02 (assim como as instruções posteriores, por exemplo, a n. 8/04, e a n. 3/07) determina que os valores da verificação trimestral sejam os pagos (“nos três primeiros trimestres, considerar os valores efetivamente pagos e no último trimestre considerar, também, as inscrições em restos a pagar para as quais haja correspondente disponibilidade de caixa”), porém o texto da IN n. 2/02 só menciona valores empenhados. A única referência a valores pagos no texto das instruções desde a IN 2/97 é a relativa ao Fundef. Essa exigência de aplicação do percentual mínimo no trimestre, se cumprida, diminuiria as perdas reais dos recursos vinculados à MDE, tão frequentes em épocas de inflação alta, e seria fundamental porque os rendimentos financeiros obtidos com a receita de impostos nunca ou raramente são contabilizados na base de cálculo desse percentual mínimo.

Entretanto, se os valores forem os empenhados, essa exigência progressista perde sua força porque os empenhos não resultam necessariamente em gastos efetivos, podendo ser cancelados a qualquer momento por governantes. Essa manobra é conhecida dos tribunais, conforme revelou o conselheiro Flávio Régis Xavier de Moura e Castro, do TCE-MG em 1998 e então presidente da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, em palestra proferida no *3º Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil*, em agosto de 1999. Explica ser conhecida a prática dos governantes lançarem em “restos a pagar” empenhos que demonstram a aplicação do percentual mínimo, mas que são cancelados no ano seguinte (CASTRO, 1999, p. 18).

A formulação do § 4º do art. 1º da IN n. 2/97 (repetida em todas as INs posteriores), de vedar, no exercício seguinte, a compensação da diferença não aplicada no último trimestre do ano, apresenta problemas. Em primeiro lugar, essa proibição não consta do art. 69 da LDB, sendo acrescentado pelo TC, que, assim, se achou no direito de modificar a lei. Em segundo, contradiz um parágrafo da Lei n. 11.494 (transcrito em todas as instruções normativas editadas a partir da aprovação do Fundeb – por exemplo, o parágrafo 5º do art. 9 da IN n. 3/07), que permite que até 5% do Fundeb sejam aplicados no trimestre do exercício seguinte. Em terceiro, muitos empenhos, quando não cancelados, são pagos somente no exercício seguinte (conforme reconhece o próprio TC nos seus relatórios sobre as contas estaduais de 2003, 2006 e 2008), o que levanta o problema dessa contabilização, não resolvido pelas INs n. 2/97 e n. 1/98. A IN n. 2/02, no parágrafo único do art. 6º, assim como o seu anexo IV, procurou, embora insatisfatoriamente, resolver isso, definindo que somente as despesas inscritas em restos a pagar com disponibilidade de caixa seriam consideradas na apuração dos gastos em MDE. Ora, os restos a pagar podem incluir tanto os empenhados, porém não liquidados, quanto os já liquidados, estes últimos os únicos com garantia de pagamento futuro, ao contrário dos apenas empenhados, mesmo que haja disponibilidade de caixa para pagamento dos dois. A formulação foi alterada a partir da IN n. 3/07 (art. 7º), que, na apuração dos gastos em MDE, excluiu os restos a pagar processados e não processados sem a correspondente disponibilidade de caixa. Entretanto, o seu anexo IV não repete essa distinção, repetindo o mesmo texto das INs n. 2/02 e n. 8/04, considerando apenas restos a pagar com disponibilidade de caixa.

A propósito da aplicação trimestral, os anexos das instruções são omissos ou falhos. Por exemplo, o anexo IV das INs n. 2/97 e n. 1/98 pretende apresentar um quadro demonstrativo dos gastos em MDE, baseado aparentemente apenas no percentual mínimo dos impostos e transferências, não computando o possível ganho com o Fundef (quando a prefeitura recebeu mais do que contribuiu), os rendimentos com o Fundef (previstos no Anexo II), e outras adicionais ao mínimo, como as de convênios e salário-educação. O TC poderia alegar que tomou como referência apenas o percentual mínimo dos impostos porque é o que está previsto no art. 69 da LDB, nele incluindo só a contribuição de 15% de alguns impostos para o Fundef, conforme estipula a IN n. 1/98. Essa insuficiência foi sanada, apenas parcialmente, pela IN n. 2/02, que prevê, não só a verificação do percentual mínimo dos impostos, mas também, através do anexo V, a receita total com o Fundef, que inclui a receita com base no número de matrículas no Ensino Fundamental regular e, portanto, o possível ganho na redistribuição da receita estadual entre o governo estadual e as prefeituras, mas também a complementação federal e o rendimento financeiro com a receita.

A propósito desse rendimento com o Fundef, embora nenhum texto das instruções deixe claro que ele deve ser contabilizado como acréscimo ao percentual mínimo (ou seja, é uma receita adicional), as tabelas fazem o seu registro como acréscimo. Entretanto, os relatórios do TC sobre as contas estaduais parecem contabilizar o rendimento financeiro de R\$ 29 milhões, em 2003, e R\$ 23 milhões, em 2006, com o Fundef dentro dos 25%. Outro equívoco do TC foi utilizar o saldo financeiro (o que sobrou do exercício anterior, que não deve ser confundido com restos a pagar) do Fundef em 2003 (R\$ 84 milhões) e 2006 (R\$ 103 milhões) para pagar despesas do exercício seguinte. Para se ter uma ideia da distorção provocada por essa prática, em 2003 o TC contabilizou R\$ 1,409 bilhão de despesa paga com o Fundef, porém a sua receita foi de R\$ 1,316 bilhão, o que mostra que a diferença foi paga com o saldo do exercício anterior e o rendimento financeiro.

Outra distorção é provocada pela contabilização, no exercício de referência, de despesas de exercícios anteriores. Segundo o relatório do TC sobre as contas estaduais, o percentual mínimo só superou 25% em 2003 porque o governo incluiu pagamento de pessoal de exercício anterior, de R\$ 31 milhões, com a concordância do TC, que, sem se posicionar, apenas reproduz manual do MEC sobre o Fundef, segundo o qual “As despesas de exercícios anteriores, inclusive as de educação, deveriam ter sido efetivadas com os recursos do exercício correspondente, visto que as contas públicas são regidas pelo regime de competência e não de caixa”.

Por último, os dados lançados pela prefeitura de Belo Horizonte e também pelo governo estadual no Siope mostram que as despesas pagas/liquidadas pelas receitas adicionais ao percentual mínimo (salário-educação, convênios e outras transferências do FNDE), pelo menos de 2006 a 2008, foram, às vezes, bem inferiores às receitas, o que levanta a questão do destino e do controle dessas receitas adicionais não aplicadas. Por exemplo, a prefeitura de Belo Horizonte registrou despesas liquidadas de R\$ 14 milhões para um total de receitas de R\$ 27,8 milhões, em 2006. Em 2007, as receitas foram de R\$ 27,3 milhões, e as despesas empenhadas, de R\$ 14,6 milhões. Em 2008, as receitas subiram para R\$ 37,8 milhões, mas as despesas empenhadas caíram para R\$ 9,9 milhões. Ou seja, dezenas de milhões de receitas adicionais não foram aplicadas nestes três anos. Para onde foram? Será que o TC fiscaliza o destino destes recursos não empenhados ou liquidados no exercício?

ALGUMAS CONCLUSÕES

Apontamos a seguir algumas conclusões deste estudo. Uma é o grande número de instruções normativas editado pelo TC para definir receitas e despesas em MDE, o que pode ser interpretado como um processo constante de aperfeiçoamento e/ou divergências entre técnicos e/ou conselheiros

do TC sobre tais procedimentos, resultando na oscilação dessa definição. Outra é que os dados dos relatórios do TC sobre contas estaduais demonstraram ser pouco consistentes e, portanto, confiáveis. Uma terceira é que, na contabilização da receita, algumas instruções normativas foram omissas. A IN n. 2/97, por exemplo, não incluiu as multas e juros de impostos, nem a dívida ativa de impostos e suas multas e juros de mora, omissão essa só sanada posteriormente. Outra falha das INs n. 2/97 e n. 1/98 foi não incluir, na receita do Fundef, o FPE e a compensação financeira prevista na LC n. 87/96, só corrigida com a IN n. 2/02. Outra receita nunca contabilizada nas instruções normativas é a de receitas adicionais aos 25%, ou seja, o salário-educação, repasses para a merenda, convênios e outras não contabilizáveis nos 25%, embora os manuais da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária determinassem essa contabilização e também as despesas por elas pagas.

Na definição das despesas contabilizadas como MDE nas instruções e também nos relatórios das contas estaduais, o principal problema é identificar se elas realmente correspondem aos incisos previstos no artigo 70 da LDB. Por exemplo, o relatório do TC sobre as contas estaduais de 2006 (MINAS GERAIS, 2007c) registra dispêndios altíssimos (mais de R\$ 300 milhões) da Secretaria de Educação em auxílios e subvenções a instituições privadas “sem fins lucrativos”, provavelmente contabilizados como MDE (o relatório não é claro sobre isso), o que não está previsto no art. 70 da LDB. Outro problema é que o TC não parece ter adotado uma interpretação uniforme para a classificação dos gastos em MDE. Enquanto em 1997 um conselheiro afirmava que os inativos da educação não poderiam ser pagos com o percentual mínimo da educação, em 1997 a IN n. 2/97 determinava que o pagamento de inativos seria considerado MDE e, em 2003, um documento do TC mantinha essa posição alegando que o TC ainda não havia se definido sobre a questão. Uma terceira contradição do TC é, em suas instruções normativas, levar em conta o percentual mínimo fixado nas Leis Orgânicas municipais, porém se basear nos 25%, pelo menos no caso das prefeituras de Belo Horizonte e Coronel Fabriciano, que preveem um percentual de 30%.

Em síntese, a análise das resoluções e relatórios do TC sobre contas estaduais permite concluir que a educação pública em Minas Gerais 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, nem as prefeituras, do governo estadual, conforme previsto na Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

- BELO HORIZONTE. *Lei orgânica do município*, 21 março de 1990. Disponível em: <<http://www.leismunicipais.com.br/lei-organica/belohorizonte-mg/1530>>. Acesso em: jan. 2010.
- _____. *Gastos do município de Belo Horizonte em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2006, 2007 e 2008*. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <www.fnde.gov.br>. Acesso em: jan. 2010.
- BRASIL. *Constituição* (1988). Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: dez. 2010.
- _____. Emenda constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Altera a Constituição Federal de 1967. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 20 out. 1969, p. 8865. Republicado com retificações em 30 out. 1969. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 10 dez. 2013.
- _____. Emenda constitucional n. 24, de 1º de dezembro de 1983. Estabelece a obrigatoriedade de aplicação anual, pela União, de nunca menos de treze por cento, e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de, no mínimo, vinte e cinco por cento da renda resultante dos impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, 5 dez. 1983, seção 1, p. 20465. Disponível em: <<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103920/emenda-constitucional-24-83>>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- _____. Emenda constitucional n. 14, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da CF e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 13 set. 1996a, p. 18109. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc14.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- _____. Emenda constitucional n. 53, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, p. 5, 20 dez. 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- BRASIL. Lei n. 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] República Federativa do Brasil*, Brasília, 23 mar. 1964, p. 2745. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- _____. Lei n. 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] República Federativa do Brasil*, Brasília, 25 jul. 1985, seção 1, p. 10649. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/emendacalmon.htm>>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- _____. Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, 23 dez. 1996c, seção 1, p. 27833. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv_Identificacao/lei%209.394-1996?OpenDocument>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- _____. Lei n. 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] República Federativa do Brasil*, Brasília, p. 28442, 26 dez. 1996d. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9424.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- _____. Lei n. 10.845, de 5 mar. de 2004 (Conversão da Medida Provisória n. 139, de 2003). Institui o Programa de Complementação ao Atendimento Educacional Especializado às Pessoas Portadoras de Deficiência, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, p. 1, 8 mar. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.845.htm>. Acesso em: dez. 2009.
- _____. Lei n. 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei n. 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das leis n. 9.424, de 24 de dezembro de 1996,

10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, p. 7, 21 jun. 2007c. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. Lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, p. 18261, 16 set. 1996b. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: jul. 2013.

_____. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, p. 1, 5 maio 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. Parecer n. CP 26/97, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. *Diário Oficial da União*, Brasília, 18 dez. 1997, p. 40.

_____. *Carta dos técnicos do Ministério da Educação e dos Tribunais de Contas sobre o Fundef*, de 1º set. 1999. Brasília, 1999.

_____. *Parecer n. 1*, de 2007. Consulta acerca das limitações impostas pela Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) no tocante a despesas com pessoal com reflexos na remuneração dos profissionais do magistério. Brasília, 2007a. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/pceb001_07.pdf>. Acesso em: nov. 2009.

_____. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. *Fundeb*: manual de orientação 2008. Brasília, 2008. Disponível em: <ftp://ftp.fnde.gov.br/web/siope/leis/manual_orientacao_fundeb.pdf>. Acesso em: nov. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Coordenação geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 2. ed. atualizada. Brasília, 2002.

_____. *Relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, n. 7, ago. 2007. Brasília, 2007b.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. A responsabilidade fiscal e a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 93, ago. 1999. Texto de palestra proferida no 3º Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil, em agosto de 1999.

CORONEL FABRICIANO. *Lei orgânica do município*. 1990. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: jan. 2010.

_____. *Gastos do município de Coronel Fabriciano em manutenção e desenvolvimento do ensino em 2008*. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: jan. 2010.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. *Instrução Normativa n. 2*, de 14 de fevereiro de 1991a. Estabelece normas a serem observadas pelos Municípios no cumprimento do disposto no artigo 212 da Constituição Federal e na Lei Federal n. 7.348, de 24 de julho de 1985, de modo a possibilitar o exercício da fiscalização financeira e orçamentária por meio do controle externo. Belo Horizonte: TCE, 1991a. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 4*, de 16 de maio de 1991b. Dispõe sobre o acréscimo de mais uma letra, "r", ao item II do artigo 8º e alteração da Instrução n. 2/91 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: TCE, 1991b. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 2*, de 17 de dezembro de 1997. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da República, da Emenda Constitucional n. 14/96 e das Leis nos. 9.394, de 20/12/96, e 9.424, de 24/12/96. Belo Horizonte, 1997b. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_1997/In-02-97_1.pdf>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 1*, de 15 de abril de 1998. Dá nova redação ao § 4º do artigo 1º e às alíneas a, b, c e d do inciso I do § 2º do artigo 11 da Instrução n. 2/97, de 17/12/97. Belo Horizonte, 1998. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/index.asp?cod_secao=7I&tipo=1&url=&cod_secao_menu=5L>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 1*, de 17 de março de 1999. Altera dispositivos da Instrução n. 2, de 17/12/97, e acresce o § 3º ao seu art. 11. Belo Horizonte, 1999. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/index.asp?cod_secao=7I&tipo=1&url=&cod_secao_menu=5L>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 2*, de 30 de dezembro de 2002. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da República, da Emenda Constitucional n. 14/96 e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, e 9.424, de 24/12/96. Belo Horizonte, 2002. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/index.asp?cod_secao=7I&tipo=1&url=&cod_secao_menu=5L>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Aviso n. 1*, de 19 de novembro de 2003. Dispõe sobre a inclusão de despesas com inativos e pensionistas no percentual apurado em manutenção e desenvolvimento do ensino. Belo Horizonte, 2003a.

_____. *Instrução normativa n. 10*, de 17 de dezembro de 2003. Modifica dispositivos da Instrução Normativa n. 2, de 30 de outubro de 2002, e acrescenta o parágrafo único ao art. 16. Belo Horizonte, 2003b. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/index.asp?cod_secao=7I&tipo=1&url=&cod_secao_menu=5L>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 8*, de 1º de dezembro de 2004. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 14/96 e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, 9.424, de 24/12/96, e 10.845, de 05/03/04. Belo Horizonte, 2004a. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_2004/In-08-04.pdf>. Acesso em: jul. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 2*, de 4 de maio de 2005. Altera a redação dos §§ 4º do art. 1º e 5º do art. 9º da Instrução Normativa n. 8, de 2004. Belo Horizonte, 2005. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_2005/IN-02-05.pdf>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 3*, de 25 de abril de 2007. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 53, de 19/12/06, da Medida Provisória n. 339, de 28/12/06 e das Leis Federais n. 9.394, de 20/12/96, e 10.845, de 05/03/04. Belo Horizonte, 2007a. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_2007/In-03-07.pdf>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 6*, de 19 de dezembro de 2007. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 53, de 19/12/06, e das Leis Federais nos. 9.394, de 20/12/96, 10.845, de 05/03/04, e 11.494, de 20/06/07, regulamentada pelos Decretos Federais n. 6.253, de 13/11/07, e 6.278, de 29/11/07. Belo Horizonte, 2007b. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_2007/IN-06-07.pdf>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Instrução normativa n. 13*, de 3 de dezembro de 2008. Contém normas a serem observadas pelo Estado e pelos Municípios para o cumprimento do art. 212 da Constituição Federal, do art. 201 da Constituição Estadual, do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, da Emenda Constitucional n. 53, de 19/12/06, e das Leis Federais n. 9.394, de 20/12/96, 10.845, de 05/03/04, e 11.494, de 20/06/07, regulamentada pelos Decretos Federais Nos. 6.253, de 13/11/07, e 6.278, de 29/11/07. Belo Horizonte: TCE, 2008. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_2008/IN-13-08.pdf>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Relatório técnico*: prestação de contas do governador do Estado de Minas Gerais. Exercício de 2003. Belo Horizonte, 2004b. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Relatório técnico*: prestação de contas do governador do Estado de Minas Gerais. Exercício de 2006. Belo Horizonte, 2007c. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Relatório técnico?* prestação de contas do governador do Estado de Minas Gerais. Exercício de 2008. Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: dez. 2009.

_____. *Resposta à consulta n. 450.921*, de 17 de setembro de 1997, formulada pelo presidente da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paraíba. Relator: conselheiro Simão Pedro Toledo. Belo Horizonte 1997a. (Exclusão dos inativos de MDE)

_____. *Resposta à consulta n. 456061* da prefeitura de Catas Altas, sobre gastos que podem ser computados nos 25% da verba destinada à educação. Belo Horizonte, 1997c.

NICHOLAS DAVIES

Doutor em Sociologia pela Universidade de São Paulo – USP – e professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense – UFF – Rio de Janeiro (RJ)
nicholas@pq.cnpq.br