

# O FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO E O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO MARANHÃO NA FISCALIZAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS EM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO

Nicholas Davies<sup>1</sup>

## RESUMO

O artigo analisou o financiamento da educação e o papel do Tribunal de Contas do Maranhão na fiscalização das receitas e despesas em manutenção e desenvolvimento do ensino e constatou pontos positivos, porém vários equívocos. Dois aspectos positivos foram o grande detalhamento das instruções e a determinação da inclusão dos rendimentos financeiros resultantes da aplicação dos recursos da educação. O TC também demonstrou atenção para despesas empenhadas porém não pagas no exercício e excluiu o pagamento de inativos do percentual aplicado em MDE. Entretanto, as instruções apresentaram muitas falhas. Uma é que as versões eletrônicas são diferentes das versões impressas. Além disso, continuam erros, como classificar o imposto territorial rural como receita estadual, quando é municipal, e considerar 5% o percentual de impostos do FUNDEF, quando o certo é 15%. Também omitiram a complementação federal para o FUNDEF. **Palavras-chave:** Financiamento da educação. Tribunal de Contas do Maranhão. FUNDEF. FUNDEB.

## EDUCATION FUNDING AND THE ROLE OF THE AUDIT OFFICE OF THE STATE OF MARANHÃO IN CHECKING REVENUES AND EXPENDITURES ON EDUCATION

### ABSTRACT

The article examines education funding and the role of the Audit Office (AO) of the Brazilian State of Maranhão for checking revenues and expenditures on maintenance and development of education (MDE) and finds positive aspects but also a number of mistakes. Two positive aspects are greatly detailed instructions and the inclusion of financial revenue from investment of educational funds. The AO also pays attention to expenses provided for but not paid during the year and does not include payment of retired personnel in the percentage of taxes linked to education, which is at least 25% according to the Brazilian Federal Constitution. However, the resolutions contain many flaws. One is that the electronic versions are different from the printed versions.

Recebido em: 7/5/2013.

<sup>1</sup> Doutor em Sociologia na USP. Professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense. Bolsista de produtividade em pesquisa do CNPq. E-mail: nicholas@pq.cnpq.br

In addition, they contain mistakes, such as to consider rural property tax as a State revenue, when said revenue is municipal, and to consider 5% the percentage of taxes comprising the FUNDEF, when the right percentage is 15%. They have also omitted the federal complement to FUNDEF.

**Keywords:** education funding; the Audit Office of Maranhão; FUNDEF; FUNDEB.

## 1 Introdução: aspectos gerais do financiamento da educação

Inicialmente, cabe apresentar alguns aspectos básicos do financiamento da educação. A vinculação constitucional de impostos é provavelmente o mais importante. Inserida pela primeira vez na Constituição Federal (CF) de 1934, obrigava a União (o Governo Federal) e os Municípios a aplicarem no mínimo 10% de impostos na educação, e Estados e Distrito Federal, 20%. Entretanto, esta vinculação foi suprimida pela Constituição (a do “Estado Novo”) imposta pela ditadura de Getúlio Vargas, em 1937, só sendo restabelecida pela CF de 1946, que repetia os percentuais mínimos da CF de 1934, com exceção do percentual dos Municípios, que passou para o mínimo de 20%. Esta obrigatoriedade constitucional só foi alterada pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional de 1961 (Lei 4.024), que ampliou o percentual mínimo da União de 10% para 12%. No entanto, a ditadura militar instalada em 1964 iria suprimir novamente essa obrigatoriedade com a Constituição de 1967.

Embora a Emenda Constitucional No. 1 (BRASIL, 1969) restabelecesse a vinculação de 20% da receita tributária para o ensino primário no caso dos Municípios, as demais esferas (federal e estadual) deixaram de ser obrigadas a aplicar um percentual mínimo em educação, desvinculando essa apontada como uma das razões para a deterioração da educação pública no período e o consequente favorecimento da iniciativa privada. Segundo Velloso, “A participação das despesas do MEC [Ministério da Educação e Cultura] nos gastos totais da União, que variou entre 8,5% e 10,6% entre 1960 e 1965, caiu vertiginosamente para valores entre 4,4% e 5,4% no período 1970-1975, justamente na era do “milagre econômico”” (VELLOSO, 1988, p. 360).

O restabelecimento da vinculação só foi acontecer em 1983, com a Emenda Constitucional n. 24 (BRASIL, 1983), do Senador João Calmon, que fixou o percentual mínimo de 13%, no caso da União, e 25%, no caso dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição Federal (CF) de 1988 (BRASIL, 1988) manteve o percentual dos

Estados, Distrito Federal e Municípios, porém ampliou o da União de 13% para 18%. As Constituições Estaduais de 1989 e as Leis Orgânicas dos Municípios, de 1990, por sua vez, ou mantiveram os percentuais da CF de 1988 ou ampliaram-nos para 30% (São Paulo e Piauí, por exemplo) ou 35% (Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, por exemplo). Ao longo dos anos 90, no entanto, muitos destes percentuais maiores das Constituições Estaduais e Leis Orgânicas foram reduzidos para 25% por meio de emendas a constituições e leis orgânicas ou por meio de liminares concedidas pelo STF (Supremo Tribunal Federal) ou Tribunais de Justiça a ADINs (Ações Diretas de Inconstitucionalidade) movidas pelos governantes.

É interessante observar a coincidência quase total entre a vinculação (1934-37, 1946-1967, 1984 até hoje) e períodos relativamente democráticos e a desvinculação e períodos autoritários (1937-45, 1964-85), o que permite inferir que a garantia constitucional do financiamento da educação pública, parece guardar estreita relação com a existência de uma certa liberdade de expressão da sociedade. No entanto, é preciso lembrar que nos “democráticos” anos 90 muitos governos (eleitos!) conseguiram reduzir o percentual mínimo fixado em Constituições Estaduais e Leis Orgânicas ou suspender sua vigência por meio de liminares.

Entretanto, o avanço dessa vinculação foi minado por uma inflação astronômica (que em certos períodos chegou a alcançar 30% a 40% ao mês!), uma sonegação fiscal gigantesca, facilitada pela corrupção generalizada dos órgãos fiscalizadores, e por manobras fiscais ou medidas de política fiscal/econômica dos governos. A corrosão dos valores reais provocada pela inflação foi tanta que a Lei Federal 7.348 (BRASIL, 1985), que regulamentou a Emenda Calmon, já previa a correção dos valores devidos não aplicados nos primeiros 9 meses do ano e sua compensação no último trimestre. Uma disposição semelhante foi instituída pela Lei de Diretrizes e Bases mais recente (BRASIL, 1996), que prevê uma correção em período menor: a cada trimestre. Com relação à sonegação fiscal e à corrupção endêmica no Brasil, não parece exagerado dizer que retiram da educação estatal alguns (talvez dezenas de) bilhões de reais por ano.

As perdas também são causadas por artifícios ou medidas dos governos. O governo federal, por exemplo, diminuiu a proporção da receita total destinada à educação mediante artifícios como a criação ou ampliação de contribuições, que, por não serem definidas jurídica-

mente como impostos, não entram no cômputo dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE). Um estudo da evolução da receita federal desde a CF de 1988 até hoje revelaria que a participação percentual dos impostos na receita global vem caindo em favor de receitas que não sejam impostos, como as contribuições (o exemplo mais recente é a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, incidente sobre todas as retiradas em contas correntes). Cândido Gomes (GOMES, 1994, p. 11) oferece informações que confirmam essa suspeita, ao mostrar que as despesas do governo federal na função Educação e Cultura (conceito mais amplo do que MDE) teriam caído de 8,2%, em 1988, para 2,1%, em 1993, em relação às suas despesas totais.

É provável que este percentual tenha caído ainda mais, pois o Fundo Social de Emergência, criado por Emenda Constitucional em 1994 e posteriormente transformado em Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), subtraiu bilhões de reais da educação pela desvinculação de 20% da receita de alguns impostos. A consequência do FEF é que o governo federal só foi obrigado a aplicar 14,4% da receita de impostos em MDE, pois 20% dos 18% (= 3,6%) foram retidos automaticamente no FEF, para uso livre, desvinculado, pelo governo federal. Também a educação de Estados, Distrito Federal e Municípios foi prejudicada pelo FEF em consequência da diminuição da receita do FPE (Fundo de Participação dos Estados) e FPM (Fundo de Participação dos Municípios), ambos formados por dois impostos federais (Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados) e destinados aos governos subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios).

Embora o FEF tenha sido extinto em dezembro de 1999, a educação em âmbito federal continuou sendo prejudicada pois em março de 2000 foi aprovada nova Emenda Constitucional, criando a DRU (Desvinculação de Receita da União), que reproduziu parte da Emenda do FEF e desvinculou 20% dos impostos federais, o que significou concretamente que o governo federal só continuou sendo legalmente obrigado a aplicar 14,4% da receita de impostos em MDE, não 18%. O prejuízo continuou até 2007 em consequência da aprovação da Emenda Constitucional n. 42, iniciativa do governo Lula, prejuízo este que continuaria até 2011 em consequência da prorrogação da DRU pela Emenda Constitucional 56, em dezembro de 2007. No entanto, com a EC 59, de 2009, a DRU deixou de desvincular recursos da educação, inicial e parcialmente em 2009 e definitivamente em 2011. De qualquer

maneira, o prejuízo causado por estas desvinculações terá sido de dezenas de bilhões de reais de 1994 a 2010.

Além destes prejuízos, a educação tem sido prejudicada pelo fato de muitos governos não aplicarem o montante vinculado à MDE. Em âmbito federal, Jacques Velloso registra que a Emenda Calmon foi flagrantemente violada desde seu estabelecimento. Em 1983, “em vez dos 13% a União aplicou apenas 4,4% da sua receita de impostos.” O orçamento para 1984, por sua vez, previa despesas em MDE correspondentes a “algo em torno de apenas 5% da receita de impostos da União” (VELLOSO, 1988, p. 360). Segundo a Comissão Parlamentar de Inquérito da Assembleia Legislativa de São Paulo (SÃO PAULO, 1999), o governo estadual de São Paulo teria deixado de aplicar mais de R\$ 5,2 bilhões devidos legalmente em MDE no período de 1995 a 1998, montante que seria acrescido de R\$ 1,5 bilhão se o orçamento de 1999 fosse cumprido tal como previsto, totalizando assim R\$ 6,7 bilhões em 5 anos. No Estado do Rio de Janeiro, constatamos que o governo estadual deixou de prever mais de R\$ 600 milhões em MDE em 1997 (DAVIES, 2000), assim como a prefeitura do Rio de Janeiro deixou de aplicar mais de R\$ 4 bilhões devidos legalmente em MDE de 1998 a 2005 (DAVIES, 2006).

A fragilidade da vinculação é agravada pelo fato de os órgãos encarregados de fiscalizar as contas dos governos (os tribunais de contas e o poder legislativo) e de velar pelo cumprimento das leis (os ministérios públicos) terem eficácia e/ou confiabilidade limitadíssima, para não dizer nula. Os Tribunais de Contas (TCs) são órgãos auxiliares do Poder Legislativo e são dirigidos por conselheiros nomeados segundo critérios políticos a partir de acordos entre o executivo e os ‘representantes’ do povo (senadores, deputados e vereadores). Isso significa que as contas dos governos tendem a ser avaliadas principalmente segundo critérios de ‘afinidade’ entre estes tribunais e os governos, não necessariamente de acordo com a lei ou normas técnicas, muitas vezes (talvez quase sempre) utilizadas ‘seletivamente’. Uma frase famosa no Brasil resume bem a atitude dos TCs e também do Poder dito Público como um todo: “Para os amigos, tudo; para os inimigos, a lei.” Poderia acrescentar: “Para os inimigos, tudo o que a lei tem de pior”, pois o que ela tem de melhor ficará reservado para os “amigos”. Além dessa pouca confiabilidade, os TCs adotam as interpretações mais variadas sobre o que consideram receitas e despesas vinculadas à MDE, muitas vezes divergentes do espírito e mesmo da letra das disposições legais. Vale ressaltar que tais interpretações são

mais importantes do que as disposições constitucionais ou da LDB (Lei 9.394), uma vez que os governos estaduais e municipais procuram seguir (quando o fazem, é claro!) tais interpretações materializadas em instruções normativas ou resoluções dos TCs, e não as disposições constitucionais ou da LDB.

Em estudo que iniciamos em 1998 sobre os procedimentos adotados pelos TCs de todos os Estados brasileiros (são 26 tribunais estaduais, um do Distrito Federal e 6 municipais), constatamos muitas diferenças e divergências entre eles, que têm resultado em diminuição dos recursos vinculados à MDE (DAVIES, 2001). Por exemplo, os TCs de Minas Gerais e Rio de Janeiro não incluíam a dívida ativa de impostos (lançada na rubrica da dívida ativa tributária nos orçamentos e balanços) na base de cálculo do percentual mínimo. Outra divergência significativa está no cálculo das receitas acrescentáveis ao mínimo, como as oriundas de convênios, salário-educação e ganhos com o FUNDEF/FUNDEB. Enquanto alguns TCs verificam se tais receitas são acrescidas ao montante correspondente ao percentual mínimo, calculado com base apenas na receita de impostos, outros aceitam ou aceitaram incorretamente a sua inclusão na base de cálculo, como os do Município (TCM) e do Estado (TCE) do Rio de Janeiro.

Também constatamos divergência nas interpretações dos TCs sobre o que consideram despesas legais em MDE. No Município do Rio de Janeiro, os gastos com os aposentados, equivalentes a cerca de 40% do total despendido com o pessoal da educação em 1999, foram computados pela prefeitura como MDE e aceitos, pelo menos por vários anos, pelo TCM. Entretanto, alguns TCs (Pará, Maranhão e Paraíba) adotam uma interpretação contrária, a correta, a meu ver, uma vez que os aposentados não mais contribuem para manter e desenvolver o ensino, finalidade a que se destinam os recursos da educação. Os gastos com os inativos vêm crescendo de modo acelerado e representam, em alguns Estados, de 30 a 40% dos gastos com todo o pessoal da educação, o que significa concretamente a diminuição de recursos legais para as demais despesas da educação, dificultando, assim, a manutenção e sobretudo a expansão da educação estatal, pelo menos com base no percentual mínimo.

As irregularidades na classificação das despesas em MDE têm sido tantas que dois especialistas no assunto (Velloso e Melchior) dedicaram longas páginas a uma discussão e definição menos imprecisa delas e o capítulo dos recursos financeiros na LDB de 1996 reservou

dois extensos artigos para definir, nos Art. 70 e 71, o que são e não são despesas em MDE. Porém, apesar do avanço legal, persistiram alguns problemas, pois a despesa com os inativos não está explicitada em nenhum dos artigos, permitindo-se que governos e TCs adotassem as interpretações que mais lhes conviessem.

O problema da inclusão ilegal de despesas em MDE é bem ilustrado em documento do TC do Rio Grande do Sul relacionando 37 tipos de despesas ilegais que os governos gaúchos (e isso provavelmente valeria também para outros governos estaduais e municipais) consideravam de MDE. Alguns exemplos: construção de ginásio ou centro esportivo comunitário, pavimentação de ruas de acesso ou fronteiriças a prédios/instalações escolares, construção de abrigos em paradas de ônibus nas zonas rural e urbana, realização de eventos como festivais musicais e de teatro, shows, rodeios, construção de poços tubulares profundos (“artesianos”) (RIO GRANDE DO SUL, TCE, 1998, p. 58-59).

Mesmo a pormenorização das despesas admissíveis como MDE num documento legal não resolveria um problema aparentemente insolúvel nas contas da educação, que é a maquiagem contábil. Por exemplo, um governo pode lançar na documentação uma despesa como se fosse da educação mas que é de outro setor. Ou, então, na sua prestação anual de contas declarar como gastos o montante empenhado em MDE, porém no exercício seguinte cancelar uma parte destes empenhos. O governo estadual do Rio de Janeiro fez isso em 1996 e o TC não demonstrou atenção para essa manobra contábil ou fez de conta que não viu. Neste caso, a diferença entre o montante empenhado e o pago foi astronômica. Até 31 de dezembro de 1996, o governo estadual declarou ter pago cerca de R\$ 650 milhões na Secretaria de Educação, porém, na sua prestação de contas, alegou ter aplicado o total empenhado de R\$ 1,4 bilhão em 1996. Em 1997, uma proporção significativa da diferença de R\$ 750 milhões (R\$ 1,4 bilhão menos R\$ 650 milhões) foi simplesmente cancelada e, portanto, não paga, mas as contas do governo estadual foram aprovadas pelo TC na suposição de que o montante de R\$ 1,4 bilhão foi efetivamente gasto em MDE. Embora estudiosos do assunto estejam atentos para essa questão – um exemplo é o parecer No. 26, de dezembro de 1997, do Conselho Nacional de Educação (BRASIL, 1997) – a maioria dos TCs não demonstra conhecê-lo e não parece fiscalizar essa manobra contábil dos governos.

Mesmo quando os TCs adotam procedimentos corretos de verificação das receitas e despesas vinculadas à MDE, os seus pareceres

na prática não têm nenhuma força de lei, pois, segundo o art. 31 da Constituição Federal, podem, no caso das contas municipais, ser derubados por 2/3 dos vereadores. Ora, como a relação entre os governantes e os chamados ‘representantes’ do povo é de ‘toma lá, dá cá’, ou, em outras palavras, troca de favores, tais ‘representantes’ tendem a aprovar as contas, mesmo quando elas foram rejeitadas pelos TCs. Embora a CF preveja a intervenção nos Estados e Municípios que não cumpram a lei, o ex-senador João Calmon, em depoimento prestado à Comissão Parlamentar de Inquérito instalada em 1988 para averiguar a aplicação do percentual mínimo, informava:

A violação na área dos governos estaduais é realmente generalizada. Em relação à violação na área dos Municípios, o crime que está sendo cometido é monstruoso. Existe um artigo na Constituição atual, e também em constituições anteriores, que determina que, caso a prefeitura não destine um percentual para o ensino, deverá ser decretada a intervenção. Isso existe na legislação brasileira há quatro décadas e nunca houve caso de intervenção em nenhum Município brasileiro [...]. (BRASIL, Congresso Nacional, 1989, p. 40).

Se os TCs e os órgãos legislativos não são confiáveis, resta o Ministério Público, incumbido, segundo o Art. 127 da Constituição Federal, da “defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis”. A nossa experiência no Rio de Janeiro não tem sido animadora, pois desde 1997 encaminhamos mais de 20 denúncias contra o governo estadual e 15 prefeituras e até hoje a única resposta que recebemos é a de que o processo encontra-se em exame ou aguardando resposta do governo denunciado. Poderíamos pensar que tamanha morosidade se explicaria por excesso de trabalho do Ministério. Entretanto, como ele demonstra bastante agilidade em outros casos, sobretudo quando os seus interesses corporativos ou dos governantes estão em jogo, podemos supor que o excesso de trabalho é uma hipótese remotíssima.

## 2 Objetivos e referência legislativa

A referência legislativa inicial foi a Lei n. 7.348/1985 porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos (restabelecida apenas para os municípios pela Emenda Constitucional n. 1 (BRA-

SIL, 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, esta Lei 7.348/85 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 4.320/64 (BRASIL, 1964), que normatiza a elaboração e execução de orçamentos públicos. Desde 2001 esta 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 14/1996 (BRASIL, 1996a), que criou o FUNDEF (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério), em setembro de 1996, e 53/2006 (BRASIL, 2006), que criou o FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), em dezembro de 2006, e as Leis 9.394 (BRASIL, 1996b), 9.424 (BRASIL, 1996c), que regulamentou o FUNDEF, ambas de dezembro de 1996, e a 11.494 (BRASIL, 2007a), que regulamentou o FUNDEB.

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 MDE, conforme definida na Lei 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 ser superior aos 25% previstos na Constituição Federal (CF) de 1988. Isto porque os TCEs do Mato Grosso, Piauí e Rio de Janeiro se baseiam nos 25%, não no percentual maior previsto nas Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas (DAVIES, 2007, 2010).
- (2) Instruções e normas internas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei 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 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. Durante muitos anos os governos não contabilizavam tal receita, com a concordância ou cumplicidade dos TCs.

- (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 tais receitas ou as incluem na base de cálculo do percentual mínimo, quando o correto é acrescentá-las integralmente ao mínimo. Por exemplo, a prefeitura do Rio de Janeiro ganhou bilhões de reais com o FUNDEF e agora com o FUNDEB, mas não os contabilizou como acréscimos ao percentual mínimo, com a concordância explícita do Tribunal de Contas do Município por muitos anos. O salário-educação, por sua vez, que não é imposto, mas sim contribuição social, foi incluído na base de cálculo do percentual mínimo por muitos anos pelos governos estaduais do Rio de Janeiro, São Paulo e Goiás, sem que os TCs fizessem objeção a tal erro.
- (5) Critérios de cálculo do valor devido em educação: valores nominais ou valores reais, ou, em outras palavras, os valores devidos são corrigidos monetariamente? Estes critérios são fundamentais numa época de inflação alta e mesmo após a decretação do Plano Real, em julho de 1994, porque a inflação persistiu, embora relativamente baixa.
- (6) Definição de despesas consideradas como MDE. É fundamental a clareza sobre essa definição porque não raro os governos confundem tais despesas com as realizadas na função orçamentária 'Educação e Cultura', modificada para 'Educação' a partir de 2001, mais ampla do que o conceito de MDE, ou com o órgão responsável pela educação. O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, considera o gasto com merenda como MDE (ver GRACIOSA, 2004), embora o art. 71 da LDB explicitamente o contrário. Os inativos também não contribuem para a MDE, porém muitos governos, com a concordância dos TCs, aceitaram e ainda

aceitam que o seu pagamento seja feito com os impostos vinculados à MDE.

- (7) Critérios de cálculo das despesas em MDE – valores empenhados, liquidados ou pagos no ano. Essa diferenciação é fundamental porque não é incomum os governos considerarem os valores empenhados como os aplicados no ensino, mas cancelarem uma parte de tais empenhos no exercício seguinte, fraudando, assim, os valores 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 estes 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 estes fundos é superior à sua contribuição para eles. Neste 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. Neste 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 estas receitas acima, 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 tais esferas de governo *apenas na universalização do ensino fundamental*, sendo que 15% de alguns destes 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 14/96) ou dos profissionais do magistério (de acordo com a Lei 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 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 recolhido pelos governos estaduais e municipais, IOF-ouro, e o IPTU, ISS, ITBI). No caso dos municípios, a receita de impostos fora do FUNDEB continua sendo vinculada à educação infantil e ensino fundamental, conforme previsto no art. 11 da LDB.

### 3 Análise da documentação do TC

O estudo se baseia nas versões impressas das Instruções Normativas 3 (MARANHÃO, 1999a) e 4 (MARANHÃO, 1999b), enviadas a mim pelo TC em 2000, que, no entanto, não são idênticas às mesmas versões eletrônicas (MARANHÃO, 1999aa e 1999bb) disponíveis na páginas do TC ([www.tce.ma.gov.br](http://www.tce.ma.gov.br)) em setembro de 2009. Por exemplo, as versões impressas continham o anexo IV, porém não as eletrônicas. Este anexo IV previa algo raro em instruções de TCs, que é a contabilização da receita patrimonial (os rendimentos financeiros) não só com o FUNDEF, mas também com os 15% dos demais impostos vinculados ao ensino fundamental de 1997 a 2006 e os 10% restantes. Além disso, as versões eletrônicas continham erros (indicados mais adiante) não constantes das versões impressas. O estudo também menciona as poucas respostas significativas dadas pela Coordenação de Normas e Orientações Técnicas do TCE em 2010 (MARANHÃO, 2010) às minhas indagações. Infelizmente, a Coordenação não respondeu à maioria das minhas indagações, classificando-as de “ligadas à linguística, ou seja, a técnica utilizada na elaboração das instruções normativas, as quais preferimos não fazer qualquer análise.” O estudo também se baseia na Instrução Normativa 14 (MARANHÃO, 2007), relativa ao FUNDEB. Infelizmente, o sítio do TC não continha relatórios de contas estaduais e municipais até maio de 2012, o que possibilitaria a verificação dos procedimentos que ele adota concretamente, que nem sempre correspondem aos contidos em instruções normati-

vas, conforme pude constatar em estudos sobre outros Tribunais de Contas.

O texto das IN 3 (contas estaduais) e 4 (contas municipais), de 1999, é bastante semelhante. Com cerca de 22 páginas cada uma (incluindo os anexos), as instruções (pelo menos o texto) são bem detalhadas. Esclarecem, por exemplo, que a dívida ativa oriunda de impostos, acrescida da multa e juros de mora e atualização monetária, entra na base do cálculo (Art. 2º, § 1º das IN 3 e 4). Os anexos, porém, não fazem este detalhamento e só se referem à dívida ativa de impostos, não mencionando as multas, juros de mora e atualização monetária.

Um problema muito comum em instruções de outros TCs é bem resolvido pelo anexo I (idêntico a anexo da *Carta dos Técnicos do MEC e dos Tribunais de Contas sobre o FUNDEF*, também de 1999), que identifica claramente as receitas de convênios por nível de ensino (educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, ensino superior), do salário-educação, do ganho com o FUNDEF como acréscimos ao mínimo.

Outro ponto positivo das duas INs, raramente encontrado em instruções normativas de TCs, era a inclusão dos rendimentos financeiros (classificados como receita patrimonial no anexo IV, constante da versão impressa, porém ausente da versão eletrônica) obtidos com todos os impostos (as instruções não preveem possíveis rendimentos com as receitas adicionais) vinculados à MDE, não apenas com os do FUNDEF. Entretanto, o texto das instruções não menciona tais rendimentos. Essa exigência é interessante porque diminui parte das perdas reais dos recursos para a MDE. São valores importantes e praticamente nunca contabilizados como receita da educação pelos governos. Este não é um problema no caso do FUNDEF, cuja lei (9.424/1996) determinava a sua aplicação em operações financeiras lastreadas em títulos da dívida pública. Porém, no caso das receitas da educação não incluídas no FUNDEF ou no FUNDEB, não há nenhuma determinação explícita sobre o destino dos rendimentos obtidos com elas, além da exigência da LDB de correção trimestral dos valores devidos, porém não aplicados num trimestre, cujo cumprimento não parece (é o que tenho constatado em estudos sobre outros TCs) estar sendo fiscalizado pela imensa maioria dos TCs, que afirmam verificar o cumprimento com base no princípio da anualidade.

Uma particularidade das INs, também rara em instruções de TCs, é a previsão de criação de 3 contas: uma só do FUNDEF, outra

dos 15% dos impostos vinculados ao ensino fundamental, porém não integrantes do FUNDEF, e outra dos 10% restantes, ou seja, que não integram nenhuma dessas duas contas subvinculadas. Entretanto, nenhum anexo identificava tais contas. A IN 14, de 2007 (do FUNDEB), previa algo semelhante: uma conta para o FUNDEB e outra para os demais impostos fora da receita com o FUNDEB.

Com relação às despesas consideradas para fins do cálculo do percentual aplicado no ano, o TC parece estar atento para o problema de empenhos considerados como aplicados em MDE, mas cancelados no ano subsequente ao exercício de referência, quando estabelece que “Não poderão compor os percentuais [...] as despesas empenhadas e não pagas no exercício financeiro, exceto se comprovado saldo financeiro reservado a esse pagamento” (Art. 4º). Isso, no entanto, não garante uma fiscalização efetiva dos empenhos que vierem a ser cancelados, embora lançados como gastos em MDE. Na interpretação dos gastos com inativos, o TCE exclui de MDE os “proventos e demais gastos vinculados à inatividade dos professores e demais trabalhadores da educação” (Art. 4º, inciso VII). A IN 14, no entanto, é omissa com relação a isso.

Indico a seguir erros das versões eletrônicas das INs 3 e 4 que não constavam das versões impressas e erros que constavam das duas versões. O anexo I da IN 3 (relativa ao Estado) informa que o governo estadual tem como receita a quota-parte do imposto territorial rural (ITR), que, ao contrário, é receita municipal. A versão impressa havia registrado corretamente como receita a quota-parte do imposto sobre operações financeiras sobre ouro. Outro equívoco do anexo I foi designar o Fundo de Participação dos Estados como FPM, quando o certo é FPE. Por fim, a versão eletrônica errou ao informar que o percentual dos impostos que iriam compor o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério Estadual é de 5%, quando o correto é 15%, conforme consta da versão impressa.

A versão eletrônica da IN 4 (relativa aos municípios) continha muito mais erros, talvez por ter copiado, sem as necessárias adaptações, a IN 3. Por isso, muitos erros se originam do emprego de Estado no lugar de município. Logo no preâmbulo, por exemplo, menciona a hipótese de intervenção da União no Estado, quando o correto (previsto na versão impressa e na legislação) é a intervenção do Estado no Município. O uso equivocadamente de Estado no lugar de Município consta

dos artigos 2º, 18, 20, 21, § 2º do art. 22. O art. 23 (inciso II) erra ao mencionar que o FPE é creditado ao Estado, quando o pretendido (constante da versão impressa) era o crédito do FPM ao Município.

Outros erros, no entanto, constam tanto das versões impressas quanto das eletrônicas. Por exemplo, o anexo I das instruções omite a complementação federal para o FUNDEF, que deveria constar como um item separado da receita e dos rendimentos financeiros, como figura corretamente no anexo III (receita com o FUNDEF). O anexo II (demonstrativo dos gastos em MDE) da IN 3 (relativa ao Estado), por sua vez, equivocou-se ao não considerar rubricas para gastos no ensino médio e ensino superior que o governo estadual pode realizar. O anexo II, idêntico e provavelmente cópia do anexo II da Instrução Normativa no. 2, de 1997, do TC de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 1997), só prevê rubricas para educação infantil, educação especial, ensino supletivo (atual educação de jovens e adultos) e ensino fundamental, segmentos em que as prefeituras devem atuar prioritariamente. Em síntese, o anexo II é válido para prefeituras (IN 4), porém não para o governo estadual. Os gastos estaduais com o ensino médio só estão previstos no anexo IV, que, no entanto, não existe na forma eletrônica. Isso, segundo a Coordenação do TCE (MARANHÃO, TCE, 2010), teria sido resultado de falha humana que não teria criado “dificuldades na operacionalização e organização da prestação de contas do FUNDEF” (p. 2-3).

Outro equívoco do anexo III (sobre o FUNDEF) é se referir à “rentabilidade” de aplicações financeiras, quando o correto é rendimento. Coincidentemente, o mesmo equívoco foi cometido pela Instrução Normativa no. 2, do TC de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 1997).

As versões impressas, por sua vez, se contradisseram ao destinar 60% do FUNDEF para profissionais do magistério (§ 1º do Art. 9º) e para professores no ensino fundamental (Anexo IV), duas categorias diferentes. A resposta da Coordenação (2010) não esclarece, pois se limita a afirmar que não houve “qualquer comprometimento na sua aplicabilidade”. Equivocaram-se também ao estipular (§ 1º do art. 6) que os saldos financeiros existentes na conta do FUNDEF, enquanto não utilizados, **poderão** ser aplicados em fundos de aplicação de curto prazo, quando a Lei do FUNDEF prevê **deverão**.

A propósito dos anexos, são idênticos aos de instruções e/ou documentos de outros TCs. O anexo I é, com pequenas alterações, igual ao formulário V.A proposto na *Carta dos Técnicos do MEC e dos*

*Tribunais de Contas sobre o FUNDEF*. Os anexos II e III são cópias dos anexos II e III da IN 1, de 15/4/98, do TC de Minas (MINAS GERAIS, 1998).

Outro equívoco da IN 3 é estipular que os 10% dos impostos não vinculados ao ensino fundamental de 1997 a 2006 devem ser aplicados pelo governo estadual no ensino fundamental e/ou no ensino médio, quando eles podiam ser aplicados pelo governo estadual tanto na educação infantil, no ensino fundamental, no ensino médio e mesmo no ensino superior, uma vez que não havia nem há proibição constitucional ou legal neste sentido.

Examino a seguir a Instrução Normativa no. 14 (MARANHÃO, 2007) (relativa ao FUNDEB e demais recursos), de 8/8/07.

Na contabilização da receita, a IN 14 comete alguns equívocos. Por exemplo, o inciso I do art. 10 estipula que os recursos do FUNDEB, somados aos referidos no inciso I (5% dos impostos que compõem a cesta de impostos do FUNDEB), devem garantir a aplicação dos 25% em MDE. Esta formulação dá a entender que tais recursos constituem a receita do FUNDEB, quando a Lei do FUNDEB, a 11.494 (BRASIL, 2007a), tem uma redação diferente, que é “os recursos previstos no art. 3º desta Lei somados aos referidos neste inciso [...]” Ora, estes recursos previstos representam a contribuição de impostos (os 20% desde 2009) para o FUNDEB, e não a receita, como dá a entender a IN 14. Com base na formulação da IN 14 (que tem como referência a receita), o percentual aplicado ultrapassaria 25% (no caso de a receita ser superior à contribuição) ou seria inferior a 25% (no caso de a contribuição superar a receita). Este equívoco, no entanto, não consta do anexo I, que registra a receita em educação.

Este anexo I, porém, equivoca-se ao não prever a contabilização das multas e juros de mora dos impostos fora do FUNDEB (IPTU, ISS, ITBI, IR, IOF-ouro) e também das multas e juros de mora da dívida ativa destes impostos, nem das multas e juros de mora dos impostos que integram o FUNDEB, bem como a sua receita ativa e suas multas e juros de mora, contrariando a orientação do manual de 2007 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária (BRASIL, 2007b). Equivoca-se também quando informa que a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) é devida ao Estado, quando ela é devida também aos municípios. Tampouco verifica as despesas pagas com receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, transfe-

rências do FNDE etc.), deixando de seguir a orientação do referido manual da STN.

Na definição de MDE, a IN 14 distorceu o seu significado no art. 11 ao considerar que ela estaria em “consonância com os art. 70, 71 e 77” da LDB (BRASIL, 1996a), quando apenas os artigos 70 e 71 estipulam o que é MDE, não o 77, que prevê, entre outras coisas, a possibilidade de recursos públicos serem destinados a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas que atendessem a uma série de exigências, possibilidade esta não definida legalmente como MDE.

Não esclarece que o FUNDEB do município só pode ser aplicado na educação infantil e no ensino fundamental e o do Estado só pode ser aplicado no ensino fundamental e no ensino médio

O anexo II (despesas liquidadas aparentemente em MDE) utiliza nomenclatura equivocada (educação e cultura), quando desde 2000 os gastos na função educação e cultura passaram a ser designados em duas rubricas diferentes, uma para educação, outra para cultura.

O anexo III traz um detalhamento de exigência das despesas liquidadas do FUNDEB por nível e modalidade da educação que muito provavelmente não foi nem será cumprida, porque a administração pública não tem este tipo de informação. As despesas se referem a creches, pré-escolar, séries iniciais do ensino fundamental urbano, séries iniciais do ensino fundamental rural, séries finais do ensino fundamental urbano, séries finais do ensino fundamental rural, ensino fundamental em tempo integral, ensino médio urbano, ensino médio rural, ensino médio em tempo integral, ensino médio integrado à educação profissional, educação especial, educação indígena e quilombola, educação de jovens e adultos com avaliação no processo, educação de jovens e adultos integrada à educação profissional de nível médio, com avaliação no processo, edificações públicas, treinamento de RH, transporte escolar, assistência a educandos, e outras. Muito provavelmente o TC confundiu-se ao pressupor que os pesos e valores atribuídos pela Lei do FUNDEB e alterações que o MEC venha a fazer em tais pesos e valores corresponderiam necessariamente a gastos neles, o que não é verdade, pois a atribuição de pesos e valores é relativamente fácil e não depende de coleta de dados, ao passo que os gastos em tais níveis e modalidades de ensino são dificilmente destrincháveis, para não dizer impossíveis.

O anexo IV (despesas realizadas, ou seja, empenhadas) pretende informar os gastos semestrais em profissionais (docentes habilitados de nível superior, docentes habilitados de nível médio, docentes leigos, diretores de escolas, administradores escolares, técnicos de planejamento escolar, inspetores de ensino, supervisores educacionais, orientadores educacionais, substitutos eventuais) do magistério da educação básica, bem como o seu número, além de outras despesas em manutenção e desenvolvimento da educação básica (escolas construídas/concluídas, escolas ampliadas, escolas reformadas, unidades de equipamentos adquiridos, profissionais do ensino fundamental capacitados, pessoal técnico/administrativo do ensino fundamental (pagos), veículos de uso escolar adquiridos, veículos de uso escolar (mantidos e/ou alugados), serviços de conservação e limpeza, serviços de segurança/ vigilância, despesas com energia, água e telefone, estudos ou pesquisas realizadas, módulos de material didático/escolar/adquirido/distribuído, aquisição de material de consumo

O anexo V, por sua vez, pretende registrar o número de alunos nos vários níveis e modalidades da educação básica do censo anterior e no final do semestre.

Por último, o anexo VI (dados complementares) solicita aos governos o envio da relação mensal das notas de empenho e das licitações, com um detalhamento que, se cumprido pelos governos, pode contribuir para diminuir as frequentes e enormes irregularidades na aplicação dos recursos da educação.

Nem o texto nem as tabelas da IN 14 mencionam os procedimentos a serem adotados no caso de restos a pagar e de os recursos do FUNDEB não serem pagos no exercício, ao contrário do previsto no manual de 2007 da STN para a elaboração do RREO (BRASIL, 2007b). Em consequência, ficamos sem saber como tais recursos serão fiscalizados pelo TC.

#### **4 Conclusão**

Este breve estudo mostrou alguns aspectos do financiamento da educação no Brasil e que a educação no Maranhão perdeu e vem perdendo recursos, se os governos tiverem seguido as instruções do TC tal como constam nas versões impressas e eletrônicas. Infelizmente, relatórios do TC sobre contas estaduais e municipais não estavam

disponíveis no seu sítio, ao contrário do que é praxe na maioria dos TCs brasileiros. Se estes relatórios estivessem disponíveis, poderíamos verificar se tais instruções foram/estão sendo seguidas pelos governos e pelo TC.

### Referências

BRASIL. Congresso Nacional. Brasília: **Diário do Congresso Nacional** (seção I, suplemento), 29/6/1989 (contém relatório da Comissão Parlamentar de Inquérito destinada a investigar a aplicação, pelo MEC, dos recursos provenientes da Emenda Calmon).

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2010.

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

BRASIL. **Constituições do Brasil** (de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações). Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986.

BRASIL. Emenda Constitucional No. 1, de 17 de outubro de 1969. Altera a Constituição Federal de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 out. 1969. Republicado com retificações em 30 out. 1969. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional No. 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 dez. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional No. 24, de 1º de dezembro de 1983. Estabelece a obrigatoriedade de aplicação anual, pela União, de nunca menos de treze por cento, e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de, no mínimo, vinte e cinco por cento da renda resultante dos impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 dez. 1983. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional No. 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 dez. 2010.

BRASIL. Lei No. 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jun. 2007a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

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 dez. 2010.

BRASIL. 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: 10 dez. 2010.

BRASIL. 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: 10 dez. 2010.

BRASIL. 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. 1996c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

BRASIL. 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: <[www.mec.gov.br](http://www.mec.gov.br)>. Acesso em: jun. 1998.

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, no. 7, ago. 2007. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2007b. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: dez. 2008.

CALMON, João. **Depoimento à Comissão Parlamentar de Inquérito sobre a Aplicação das Verbas da Educação**. Brasília: Congresso Nacional, 19 abr. 1988. Transcrição da sessão.

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

DAVIES, Nicholas. Aplicação dos recursos vinculados à educação: as verificações do Tribunal de Contas do Mato Grosso. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, DF, v. 88, p. 345 – 362, 2007.

DAVIES, Nicholas. **Educação do Município do Rio de Janeiro perdeu mais de R\$ 4 bilhões de 1998 a 2005**. Niterói: Faculdade de Educação, 2006. Disponível em [www.uff.br/facedu](http://www.uff.br/facedu).

DAVIES, Nicholas. **FUNDEB: a redenção da educação básica?** Campinas: Autores Associados, 2008.

DAVIES, Nicholas. **O financiamento da educação: novos ou velhos desafios?** São Paulo: Xamã, 2004.

DAVIES, Nicholas. Os procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas do Piauí para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação. **Educação e Sociedade**, Campinas, v. 3, n. 110, p. 93-111, jan./mar. 2010.

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

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

DAVIES, Nicholas. **Verbas da educação: o legal x o real**. Niterói: Ed. UFF, 2000.

GOMES, Cândido Alberto. Os caminhos e descaminhos dos recursos financeiros em educação. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, v. 75, n. 179/180/181, pp. 9-32, jan./dez. 1994.

GRACIOSA, José Gomes. Aquisição de merenda escolar com recursos do FUNDEF. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 60, jul./dez. 2004.

MARANHÃO. TCE. Informação CONOT (Coordenação de Normas e Orientação Técnica) No. 13, de 12/4/2010. (Resposta ao nosso pedido de informações e esclarecimentos).

MARANHÃO. TCE. **Instrução Normativa no. 14, de 8/8/07**. Dispõe sobre a fiscalização dos recursos do FUNDEB e dos demais recursos destinados ao ensino, nos âmbitos estadual e municipal, e dá outras providências. Disponível em [www.tce.ma.gov.br](http://www.tce.ma.gov.br). Acesso em: set. 09.

MARANHÃO. TCE. **Instrução Normativa no. 3, de 5/7/99**. Dispõe sobre os recursos do FUNDEF, no âmbito estadual, e dá outras providências. São Luís, 1999aa. Disponível em [www.tce.ma.gov.br](http://www.tce.ma.gov.br). Acesso em: set. 09. Versão eletrônica.

MARANHÃO. TCE. **Instrução Normativa no. 3, de 5/7/99**. Dispõe sobre os recursos do FUNDEF, no âmbito estadual, e dá outras providências. São Luís, 1999a. Versão impressa.

MARANHÃO. TCE. **Instrução Normativa no. 4, de 5/7/99**. Dispõe sobre os recursos do FUNDEF e dos demais recursos destinados ao ensino, no âmbito municipal, e dá outras providências. Disponível em [www.tce.ma.gov.br](http://www.tce.ma.gov.br). São Luís, 1999bb. Acesso em: set. 09. Versão eletrônica.

MARANHÃO. TCE. **Instrução Normativa no. 4, de 5/7/99**. Dispõe sobre os recursos do FUNDEF e dos demais recursos destinados ao ensino, no âmbito municipal, e dá outras providências. São Luís, 1999b. Versão impressa.

MELCHIOR, José Carlos de Araújo. O financiamento da educação e a nova LDB. **Educação Municipal**, São Paulo, n. 3, dez. 1988.

MINAS GERAIS. TCE. **Instrução Normativa n. 2, de 17/12/97**. 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: TCE, 1997. Disponível em: [www.tce.mg.gov.br](http://www.tce.mg.gov.br). Acesso em: dez. 2009.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. **O papel dos tribunais de contas na reforma educacional**. Porto Alegre, maio

(Painel apresentado no I Seminário Comparativo de Procedimentos de Fiscalização, promovido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em maio de 1998), 1998.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **CPI da educação**: uma ampla exposição de motivos. São Paulo, nov. 1999.

VELLOSO, Jacques. Investimento público em educação: quanto e onde? **Ciência e Cultura**, São Paulo, n. 4, v. 40, 359-365, abr. 1988.