

Avaliação dos procedimentos para contabilização de receita e despesa em educação contidos nos manuais da STN

Nicholas Davies

1. INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo foi examinar as orientações para a contabilização de receita e despesa em educação contidas nos manuais para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária da União, DF, Estados e Municípios editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) de 2001 (primeira edição) a 2008 (oitava edição). Consideramos também a contabilização do TCU (Tribunal de Contas da União) que divergia da STN em alguns anos.

Pelo menos duas são as justificativas para o estudo. Uma é que tais orientações deveriam ser seguidas pelos governos de todas as esferas e supostamente foram consideradas também pelos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios. Outra é que, apesar de conter elementos valiosos para a contabilização precisa de tal receita e despesa, apresentavam omissões, inconsistências e equívocos, algo inaceitável em documentos dessa natureza.

Cabe ressaltar que a qualidade dos manuais (ou edições) variou bastante, desde o primeiro, em 2001, até o mais recente, em 2008, com um crescente grau de detalhamento e precisão, embora ainda contendo falhas. O primeiro (de 2001) e o segundo (de 2002) manuais, por exemplo, só continham uma tabela para as três esferas de governo (federal, estadual e municipal). Foi só a partir do terceiro (de 2003) que se passou a reservar uma tabela para cada esfera. Uma indicação do crescente grau de detalhamento é a diferença entre a tabela de receita e despesa de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) do manual 1 e a do manual 8. Enquanto a do manual 1 não chegava a 27 itens, a do manual 8 alcança, no caso do Estado, 56 itens e vários subitens. No caso dos Municípios, a tabela abrange 58 itens e vários subitens.

Inicialmente, comentamos os pontos positivos das orientações e depois apontamos as omissões, equívocos e inconsistências. Ressaltamos alguns itens positivos porque, embora aparentemente óbvios, constatamos em nosso estudo sobre os Tribunais de Contas de todo o Brasil que eles nem sempre são seguidos pelos TCs.

Um primeiro é a contabilização das multas e juros de mora de impostos e da dívida ativa de impostos. É verdade que as tabelas dos primeiros manuais (1 e 2, por exemplo) não mencionavam tal receita, embora as instruções destes manuais mandassem contabilizá-la.

Nicholas Davies é professor da Faculdade de Educação da Universidade Federal Fluminense (UFF), graduado em História, mestre em Educação e doutor em Sociologia pela Universidade de São Paulo (USP).

Outro ponto positivo, embora também óbvio, é o critério de cálculo do ganho/perda com o Fundef/Fundeb e de sua contabilização e da complementação. Para a STN, o ganho ou a perda são definidos pela diferença entre o que o governo contribui e o que recebe de volta de acordo com o número de matrículas (sem a complementação). Se recebe mais do que contribui, tem ganho, que deve ser contabilizado como acréscimo aos 25%. Se ocorre o contrário, há perda, a ser registrada no cômputo dos 25%. Esta orientação correta consta de todos os manuais. Outra orientação correta, mas só presente no manual 3 em diante, prevê que, se o governo recebe complementação federal, esta será contabilizável como adição ao mínimo. Outra orientação certa, mas só presente nos manuais 7 e 8 (portanto, ausente nos manuais 1 a 6), prevê o acréscimo do rendimento financeiro auferido com a receita do Fundeb (o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação). Embora a contabilização correta possa parecer óbvia, houve (e talvez ainda haja) governos que não a cumpriram, como o do município do Rio de Janeiro de 1998 a 2006, que contou, para isso, com a conivência do Tribunal de Contas do Município, resultando numa perda de cerca de R\$ 3 bilhões de reais para a educação.

Outro ponto positivo é a identificação das receitas específicas totalmente vinculadas à educação (convênios, salário-educação, operações de crédito, ganho e complementação com Fundef (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização dos Profissionais do Magistério) ou Fundeb, e rendimentos financeiros com estas receitas) e das despesas por elas financiadas. Isso evita a confusão entre as despesas financiáveis com base nos impostos (25%) e as despesas pagas por recursos específicos. Um exemplo desta não identificação é o Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que não demonstrou atenção para isso nos seus relatórios sobre as contas estaduais pelo menos de 2000 a 2007.

Infelizmente, esta separação não foi idêntica nos manuais. Enquanto o manual 1 só discriminava a receita com o Fundef (que incluía o ganho, caso existente) e a receita e despesa do salário-educação, o 2 passou a incluir também operações de crédito e outras receitas. Os manuais 3 em diante, por sua vez, ampliaram as receitas, incluindo ainda a complementação do Fundef (não prevista nos manuais 1 e 2) e convênios de educação. Contraditoriamente, nem o 3 nem o 4 (de 2004) incluíram tais operações de crédito no caso de receitas de União, que só passaram a constar do manual 5 (de 2005).

Outro ponto positivo, presente em todos os manuais, é eles se basearem nas despesas pagas ou nas liquidadas porém não pagas, e não nos empenhos do exercício (canceláveis em exercícios posteriores), procurando evitar a distorção provocada apenas pelo critério de empenhos para contabilização dos dispêndios vinculados do exercício (o percentual mínimo dos impostos mais as receitas adicionais ao mínimo). Para isso, os manuais prevêem considerar apenas as despesas liquidadas, além das pagas e, no caso das empenhadas, só se elas tiverem sido inscritas em restos a pagar. Caso contrário, tais despesas empenhadas deveriam ser canceladas do montante contabilizado no mínimo. A importância deste item, não muito comum em procedimentos adotados por Tribunais de Contas de Estados e Municípios, é indicada pelo voto do conselheiro Luiz Alves do TC sobre as contas de 1997 do governo estadual da Paraíba, que denuncia o artifício de empenhar valores astronômicos em educação em 31 de dezembro com o objetivo de cumprir a exigência de aplicação do percentual mínimo. Segundo ele,

empenharam-se R\$ 57 milhões no dia 31 de dezembro e procedeu-se à inscrição na conta Restos a Pagar [...] pretendendo, com esse primor de burla, dar cumprimento ao preceito constitucional citado. Sabem os ilustrados pares [os conselheiros do TC] quanto daqueles recursos foram liberados em 1997 e em 1998 até a presente data? Nenhum centavo. (PARAÍBA, 1998, p. 87)

2. A CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS

Não são poucas as omissões, equívocos e inconsistências dos manuais. Todos (1 a 8) só mencionam o percentual mínimo de 25%, omitindo percentuais superiores a 25% presentes em algumas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, que deveriam ser levados em consideração, com base no *caput* do art. 69 da LDB (BRASIL, 1996b), que, a propósito, é citado como pertinente pelos manuais, porém não transformado em procedimento de controle. O *caput* prevê a aplicação, entre outras coisas, deste mínimo de 25% ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas.

Outra legislação citada porém não transformada em procedimento de controle é o § 4º do art. 69 da LDB: “As diferenças entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas, que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro” (BRASIL, 1996b). Como os manuais da STN se destinam ao preenchimento dos relatórios resumidos da execução orçamentária (RREO) bimestrais, deveriam conter a previsão de tal apuração e correção, o que não foi feito. Tal procedimento se justifica porque em nenhum manual a STN manda incluir na receita de impostos vinculada à educação a receita patrimonial com origem nos impostos, inclusão esta necessária para garantir a integralidade da receita vinculada à educação, ou seja, os impostos e os rendimentos com eles auferidos no mercado financeiro. É só no manual 8 (BRASIL, 2008) que tal inclusão é indicada, se bem que de modo pouco claro, quando manda contabilizar a “receita da aplicação financeira de outros recursos de impostos vinculados ao ensino”.

Antes de fazer comentários mais específicos sobre as receitas, cabe registrar um equívoco muito comum dos manuais, que foi o emprego dos termos “receitas resultantes de impostos” e “receitas vinculadas ao ensino” (salário-educação, Fundef, por exemplo), como se fossem totalmente distintos. Seus pares correspondentes seriam “despesas vinculadas às receitas resultantes de impostos” e “despesas vinculadas ao ensino”. É um equívoco porque ambas são vinculadas ao ensino, umas percentualmente, outras integralmente. Enquanto as primeiras têm origem apenas em impostos, as “vinculadas ao ensino”

podem ter esta origem (o caso do Fundef/Fundeb) ou não (o salário-educação, por exemplo).

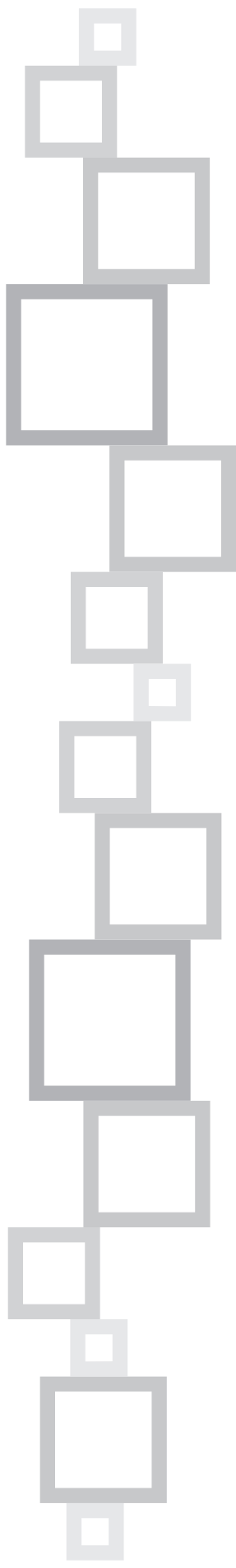
O registro das receitas nos manuais oscilou ao longo do período. As multas, juros de mora e dívida ativa de impostos não foram indicadas nas tabelas dos manuais 1 e 2, porém constavam das instruções de preenchimento.

As operações de crédito e outras receitas vinculadas à educação foram omitidas no manual 1 (dezembro de 2001), porém incluídas em todos os manuais posteriores, na parte referente a Estados, DF e Municípios, com exceção da União, cujas operações de crédito só foram contabilizadas a partir do manual 5.

A complementação federal para o Fundef, por sua vez, não foi contabilizada nas edições 1 e 2, sendo registrada somente a partir da edição 3. Já o rendimento financeiro com o Fundef nunca foi computado por nenhuma edição (1 a 6), embora previsto na Lei 9.424 (BRASIL, 1996c), que regulamentou o Fundef. Esta omissão só veio a ser corrigida na edição 7 (BRASIL, 2007b), que determinou o registro do rendimento com o Fundeb.

Tampouco foi registrado, em nenhum dos manuais 1 a 7, o rendimento financeiro com as receitas integralmente vinculadas à educação. O manual 8 (BRASIL, 2008) corrigiu esta omissão, no caso da receita de Estados, DF e Municípios, ao incluir o rendimento com os recursos do FNDE e de convênios, porém não com operações de crédito e outras receitas.

A propósito dos rendimentos financeiros com as receitas da educação, o manual 8 prevê uma que não constava de nenhum manual anterior, correspondente a “juros recebidos pela aplicação financeira de outros recursos de impostos” (item 9 da tabela da receita de Estados) (BRASIL, 2008). O manual não esclarece quais seriam estes outros recursos de impostos e por que, tendo origem em impostos, seriam adicionais ao percentual mínimo. Ora, todo rendimento oriundo dos impostos teria de ser destinado à educação somente na proporção de 25% (na suposição de o percentual mínimo da Constituição Estadual ou Lei Orgânica municipal ser 25%), não integralmente, como dá a entender a redação equivocada.



Apesar de representar certo avanço em relação aos manuais anteriores no caso das receitas nas esferas estaduais, distritais e municipais, o 8 é omissivo na inclusão dos rendimentos financeiros de receitas da educação (o salário-educação, por exemplo) em âmbito federal. A importância desta contabilização é demonstrada no relatório de atividades do FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação) relativo a 2005 (BRASIL, 2006), segundo o qual de 1999 a 2005 tais rendimentos com o salário-educação não aplicado no período teriam totalizado R\$ 334 milhões, que, acrescidos a mais de R\$ 1,5 bilhão não aplicado da cota federal, teriam alcançado mais de R\$ 1,9 bilhão.

Uma contabilização que também variou nos manuais foi a dos recursos transferidos pelo governo federal para o Fundo Constitucional do Distrito Federal, criado pela Lei 10.633, de 27/12/2002. Os manuais 3 a 5 mandam contabilizar tais recursos (mais de R\$ 1 bilhão por ano) dentro dos 25% do DF, o 6 é omissivo nesta questão, porém o 7 e o 8 estipulam o contrário dos manuais 3 a 5, computando-os, corretamente, como acréscimo aos 25%. Os manuais, no entanto, não esclarecem como o governo federal contabiliza tais gastos, que são contabilizados no SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), se dentro ou fora dos 18% dos impostos que o governo federal é obrigado a aplicar em MDE.

Outro problema foi a definição das transferências constitucionais e legais para o cálculo do percentual mínimo. Enquanto a p. 104 do manual 1 (BRASIL, 2001a) informou que o percentual mínimo tem como base os impostos e transferências (art. 212 da CF), a p. 107 do mesmo manual (tabela 11) registrou que a referência são os impostos e transferências **constitucionais e legais**. É verdade que esta inconsistência tem origem na própria legislação, pois o art. 212 da CF só menciona transferências, não fazendo distinção entre as constitucionais, as legais e as voluntárias. Esta inconsistência, por sua vez, foi corrigida pela LDB (BRASIL, 1996b) (o que não poderia ser feito, pois uma lei não altera uma disposição constitucional), que acrescentou “constitucionais” a “transferências”. Entretanto, com a aprovação da Lei Complementar 87 (Lei Kandir) (BRASIL, 1996d), prevendo isenção do ICMS de alguns produtos a pretexto de incentivar as exportações, Estados, Distrito Federal e Municípios passaram a receber do governo federal uma compensação financeira por esta desoneração do ICMS, prevista nesta Lei. Provavelmente por isso a STN passou a estipular que o percentual incida também sobre transferências legais, o que, se resolveu um problema (a contabilização da compensação financeira prevista na LC 87), criou outro, pois Estados, DF e Municípios recebem outras transferências legais (o salário-educação, por exemplo), que, no entanto, não entram na base de cálculo do percentual mínimo, como ocorre com esta compensação financeira.

Conforme revelam relatórios do TCU sobre as contas federais, a STN não parece ter seguido as orientações dos seus manuais em vários anos. A divergência principal entre o TCU e a STN gira em torno da classificação das transferências constitucionais pela União a Estados, DF e Municípios para a definição da receita líquida dos impostos para fins de cálculo dos 18%. O TCU corretamente definiu (pelo menos em alguns anos) que tais transferências são o FPE, o FPM, o IPI-exportação, o ITR e o IOF-ouro e a DRU (desvinculação da receita da União, equivalente a 20% da receita bruta de impostos), ao passo que a STN em vários anos computou também transferências não contabilizáveis, como os *royalties*, o salário-educação, a CIDE.

Nas contas de 2001 (BRASIL, 2002b), segundo o TCU, a STN teria incluído equivocadamente R\$ 7,2 bilhões, correspondentes às seguintes transferências: R\$ 2,045 bilhões de salário-educação, R\$ 3,589 bilhões de *royalties*, R\$ 1,151 bilhão de encargos referentes ao Distrito Federal, e R\$ 476 milhões de complementação ao Fundef. Com a exclusão destes valores, o montante correto de transferências constitucionais cairia de R\$ 43,9 bilhões para R\$ 35,9 bilhões e, portanto, a receita líquida para o cálculo dos 18% deveria ser R\$ 36,1 bilhões, segundo o TCU, e não R\$ 27,6 bilhões, conforme o cálculo equivocado da STN. A estes questionamentos do TCU, a Coordenação-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional respondeu que os

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

Em relatórios de contas posteriores, o TCU aponta procedimentos da STN que divergem das orientações contidas nos seus manuais. Por exemplo, nas contas de 2004 (BRASIL, 2005b), a STN teria cometido as seguintes irregularidades: (1) não inclusão da dívida ativa de impostos na base de cálculo, (2) inclusão de transferências de valores não derivados de impostos (compensações financeiras pela exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos e minerais, recursos para repartição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE – Combustíveis, bem como a compensação de isenção do ICMS aos estados exportadores), (3) inclusão, no cálculo dos 18%, dos gastos federais com o salário-educação (R\$ 1,598 bilhão) e de recursos oriundos de operações de crédito (R\$ 174 milhões). Nas contas de 2007 (BRASIL, 2008b), a STN teria contabilizado equivocadamente, no cálculo dos 18%, R\$ 48 milhões de gastos com aposentadorias, reformas e pensões, e R\$ 2,012 bilhões de complementação federal para o Fundeb (quando o permitido pela Emenda Constitucional 53, que criou o Fundeb, seria 30% deste valor, ou R\$ 603,7 milhões). Entretanto, o item do SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação), na página do FNDE (www.fnde.gov.br), informa que a STN contabilizou R\$ 537,865 milhões dentro dos 18% em 2007, e não os R\$ 2,012 bilhões.

No cálculo da perda ou ganho com o Fundef, as orientações (sobretudo nas tabelas) foram geralmente corretas ao calcular tal perda ou ganho como a diferença entre o que o governo contribuía para o Fundef e o que ele recebia na distribuição em âmbito estadual, sem a contabilização da complementação federal. Entretanto, as instruções apresentaram inconsistências e equívocos. Por exemplo, para os manuais 1 e 2 o termo ‘transferências multigovernamentais’ designou a receita com o Fundef (sem a complementação e os rendimentos financeiros, estes últimos nunca contabilizados). No entanto, nos manuais 3 em diante este termo abrange esta receita (denominada de ‘transferências do Fundef’) **mais** a complementação. Por fim, as instruções de preenchimento se equivocaram nos manuais 3 e 4 ao informar que a

perda ou ganho é determinada pela diferença entre a contribuição para o Fundef e as transferências multigovernamentais, quando o certo é transferências do Fundef, não ‘transferências multigovernamentais’, como veio a ser corrigido nos manuais 5 e 6. A contradição é reconhecida no próprio manual 4, que exclui a complementação (incluída na rubrica ‘transferências governamentais’) do cálculo.

Na definição da composição do Fundef, os manuais 1 a 6 omitiram no anexo X (demonstrativo das receitas e despesas com MDE) a compensação financeira prevista na Lei Complementar 87/96 (BRASIL, 1996d), a complementação federal e os rendimentos financeiros com o Fundef, e equivocaram-se ao afirmar que 15% do IPI fazem parte do Fundef, quando o certo é 15% da cota-estadual do IPI-exportação (o nome correto do imposto), cota esta que corresponde a 10% do total, uma vez que 90% ficam com o governo federal. Entretanto, mais adiante nos mesmos manuais, os demonstrativos (tabelas) e as instruções de preenchimento mencionaram a compensação financeira e corrigiram o equívoco sobre o IPI-exportação.

Os diagramas ou figuras (p. 106 do manual 1, por exemplo) (BRASIL, 2001a), que constam das primeiras páginas das orientações sobre MDE dos manuais e pretendem explicar o financiamento do ensino, apresentam várias omissões e equívocos. Não mencionam o percentual mínimo maior do que 25% previsto em algumas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais, nem que o percentual é mínimo e que há receitas adicionais vinculadas à MDE (salário-educação, convênios, operações de crédito vinculadas à educação, receitas diretamente arrecadadas pelos órgãos da educação) porém não integrantes da base de cálculo do percentual mínimo. Estes equívocos são repetidos nos manuais 2 e 3 e também nos seguintes. Os diagramas das páginas 102 (Estados) e 103 (municípios) do manual 2 (BRASIL, 2002) confundem, com a formulação “mínimo 15% no ensino fundamental/Fundef”, os 15% dos impostos (que são **todos**) destinados ao ensino fundamental até 2006 com os impostos vinculados ao Fundef (somente **alguns**).

A partir do manual 3 (BRASIL, 2003b), a STN informou que a parcela adicional de 2% do ICMS vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (criado pela Emenda Constitucional 31, em dezembro de 2000) ou qualquer outra parcela de receita vinculada a fundo ou despesa não poderia ser deduzida da base de cálculo. Entretanto, as tabelas dos manuais 3 a 7 não continham nenhuma linha para informar tal parcela, o que só veio a ser feito no manual 8. Esta é uma questão fundamental. Na Bahia, por exemplo, o governo estadual não contabilizou estes 2% nos 25% vinculados à educação, correspondendo a mais de R\$ 200 milhões em 2007, segundo o relatório do Tribunal de Contas do Estado. (BAHIA, 2008)

A incidência da DRU (Desvinculação da receita da União), vigente desde 2000 e prorrogada até 2011, é outro equívoco repetido em todos os manuais, segundo os quais ela desvincularia 20% de impostos e contribuições da União, quando na verdade ela não incide sobre a parcela de impostos compartilhados pela União com Estados, DF e municípios nem sobre o salário-educação, uma contribuição social.

As instruções sobre o salário-educação em todos os manuais contêm vários equívocos. O primeiro, presente em todos os manuais, foi informar que, na tabela da receita da União, deve-se registrar o valor distribuído pelo FNDE, quando o certo seria a cota federal (até o final de 2003) e a cota federal mais os 10% retidos pelo FNDE (desde 2004), uma vez que o valor distribuído pelo FNDE eram as cotas estaduais (até o final de 2003) e as cotas estaduais e municipais (desde 2004). Em outras palavras, o valor certo era a receita líquida do governo federal com o salário-educação, ou seja, a receita que ficava com o governo após as transferências das cotas estaduais e municipais.

Outros equívocos se repetem em várias edições. Um foi estipular, desde a edição 3 (BRASIL, 2003b), de agosto de 2003, até a 6, de agosto de 2006, que os Estados deveriam repassar aos Municípios no mínimo 50% da cota estadual, quando a Lei Federal 9.766, de 1998, determinou que este seria apenas um dos critérios e com base no número de matrículas no ensino fundamental e que isso dependeria de regulamentação por lei estadual (o que não aconteceu em muitos Estados), ou seja, os governos estaduais

não eram obrigados a repassar no mínimo 50% do salário-educação para as prefeituras.

Este equívoco foi mais grave nas edições 4 a 6 porque desconheceu o novo critério de repartição da cota estadual em vigor desde 2004, com a Lei Federal 10.832, de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003), segundo a qual ela seria distribuída automaticamente pelo FNDE, sem necessidade de regulamentação por lei estadual, entre o governo estadual e as prefeituras com base no número de matrículas no ensino fundamental. Ao contrário do afirmado nas edições 4 a 6, desde 2004 não havia mais cota estadual, mas sim cota estadual e cotas municipais, totalizando 60%, e não mais dois terços (66%), conforme existia antes de 2004.

Estes erros só vieram a ser retificados pela 7ª edição, de agosto de 2007 (BRASIL, 2007a), que, no entanto, se equivocou ao mencionar (p. 210) que a distribuição do salário-educação seria baseada no Decreto 3.142/99, que já havia sido revogado pelo Dec. 6.003, em dezembro de 2006. Outro equívoco foi cometido logo em seguida, na p. 211, quando se informou que a distribuição das cotas estaduais e municipais tem como base o art. 2º da Lei 9.766/98, quando o certo é a Lei 10.832, de 2003, complementada pelo novo parágrafo 6º do art. 212 da CF, conforme acrescentado pela Emenda Constitucional 53, de 2006.

3. A CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS

Um equívoco de todos os manuais foi presumir que MDE seja sinônimo da função orçamentária Educação. Ora, MDE é definida pelos artigos 70 e 71 da LDB (praticamente não citados nos manuais 1 a 6), enquanto a despesa na função Educação é definida pela Lei 4.320 (a lei do orçamento público). Para demarcar bem esta distinção, podemos dizer que toda despesa em MDE é classificada na função Educação, porém nem toda despesa na função Educação se enquadra em MDE. Um exemplo é a merenda escolar, que, embora classificável na função Educação, não é considerada como MDE pelo art. 71 da LDB (BRASIL, 1996b) e, portanto, não pode ser paga com os 25% dos impostos. O manual 7 por exemplo, equivoca-se ao usar o termo MDE para compreender despesas custeadas pelo

salário-educação, operações de crédito e outros, pois a merenda escolar pode ser paga com o salário-educação mas não é considerada MDE. Tal irregularidade teria sido cometida pela STN nas contas de 2005 e 2006, segundo o TCU. É verdade que em alguns manuais a STN parece estar atento para a diferença entre gastos na função Educação e em MDE, quando declara, por exemplo, que podem ser utilizadas subfunções não vinculadas especificamente à função Educação, desde que sejam despesas com MDE. Ora, o conceito de subfunção relaciona-se ao da função Educação, não ao de MDE.

Outro tema de grande polêmica foi/é a classificação dos inativos como gastos em educação, adotada por muitos governos e aceita por alguns Tribunais de Contas dos Estados e Municípios. Curiosamente, os manuais 1 a 6 foram omissos nesta questão, embora o manual 1 já excluísse os inativos do percentual mínimo vinculado à saúde. Por que não fez o mesmo com os inativos da educação? A primeira vez que a STN excluiu os inativos da educação foi com o manual 7, de agosto de 2007 (BRASIL, 2007a), relativo ao Fundeb. Argumentou que os recursos da educação não podem ser destinados aos inativos porque estes recebem proventos ou pensões (art. 37, XI da Constituição Federal), não remuneração, reservada apenas aos que estão na ativa, segundo a LDB e a Lei do Fundeb.

Devem-se considerar apenas as despesas destinadas à remuneração e ao aperfeiçoamento dos profissionais em educação, e que exerçam cargo, emprego ou função na atividade de ensino, excluindo-se, por conseguinte, as despesas que envolvam gastos com inativos e pensionistas, pois a lei faz distinção entre as espécies de rendimento: remuneração, proventos e pensões. As despesas com inativos e pensionistas devem ser mais apropriadamente classificadas como Previdência. (BRASIL, 2007a, p. 172)

Outra omissão (dos manuais 1 e 2) foi não especificar que os 25% dos impostos não podem ser usados pelas prefeituras em níveis superiores ao ensino fundamental (ensino médio, ensino superior, ensino profissional) enquanto a demanda na educação infantil e no ensino fundamental não tiver sido atendida pelas prefeituras. Este equívoco só veio a ser corrigido a partir do manual 3, em 2003, cuja tabela, no entanto, não faz esta ressalva.

A inconsistência foi um problema na definição dos beneficiáveis com o percentual mínimo de 60% do Fundeb. Às vezes são professores, às vezes profissionais do magistério. Por exemplo, a p. 105 do manual 1 (BRASIL, 2001a) mencionou professores, porém a p. 106 e a p. 107 (tabela 11) referiram-se a profissionais do magistério. A mesma contradição é repetida no manual 2 (BRASIL, 2002a), que mencionou “professores” na p. 100 e “profissionais do magistério” nas p. 101, 104 (tabela 11) e 110. Já os manuais 3 a 6 só se referiram a profissionais do magistério, alegando se basear no § 5º do art. 60 do ADCT, o que é um equívoco, pois tal parágrafo se referia a professores, não a profissionais do magistério, formulação modificada pela Lei 9.424 (BRASIL, 1996c).



Um equívoco/inconsistência dos manuais 1 a 6 foi prever que "Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos **recursos aplicados** na manutenção e desenvolvimento do ensino, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, até o ano de 2006, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério." (BRASIL, 2001a, p. 104 grifo do autor), alegando se basear no *caput* do art. 60 do ADCT. É um equívoco, pois o *caput* estipula 60% dos recursos a que se refere o art. 212 da CF, ou seja, 60% dos 25% dos **impostos arrecadados**, não 60% dos **recursos aplicados**, que abrangem não só impostos, mas também receitas adicionais ao percentual mínimo, como salário-educação, convênios, ganho com o Fundef e outras. Com base nesta redação e interpretação equivocada da STN, os governos que aplicassem 30% (ou seja, mais de 25%) em MDE teriam de destinar pelo menos 18% (60% de 30%) ao ensino fundamental. Tais equívocos se repetiram em todos os manuais posteriores (2 a 6). Entretanto, nos demonstrativos (tabelas) e nas instruções de preenchimento os manuais 3 a 6 retificaram este equívoco, estipulando que 60% dos 25% dos impostos devem ser aplicados no ensino fundamental, porém isso não foi feito nas tabelas e instruções de preenchimento dos manuais 1 e 2.

A destinação do equivalente a 30% dos 18% dos impostos da União para a manutenção do ensino fundamental e a erradicação do analfabetismo teve uma interpretação variada nos manuais de 1 a 6. O manual 1 (BRASIL, 2001a) não menciona essa obrigação. Já todos os diagramas a partir do segundo manual (p. 102) especificam que 5,4% (30% de 18%) se destinam ao ensino fundamental, sem mencionar a erradicação do analfabetismo, que só foi acrescentada pelo manual 3 (tabela 10.1, p. 98 BRASIL, 2003b), o mesmo fazendo os manuais 4 a 6.

O cálculo destes 30% nem sempre é muito claro nos manuais. O manual 3 (BRASIL, 2003b) prevê (tabela 10.1) "30% das despesas de MDE" para tal finalidade, o que pode ser interpretado como 30% de todas as despesas, não dos 18% dos impostos.

A formulação equivocada da tabela, no entanto, foi retificada nas instruções de preenchimento, que prevêem 5,4% dos impostos. O manual 6, por sua vez, introduz uma nova interpretação ao sublinhar, pela primeira vez, que a expressão "equivalente" a 30% dos 18% não significa necessariamente 30% de 18% dos impostos, pois são consideradas todas as aplicações na erradicação do analfabetismo e na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, independentemente da fonte de recursos, uma vez que o dispositivo citado fala em equivalência (utilizando, dessa forma, a receita de impostos como **mera referência**) e não em vinculação direta do montante arrecadado". (grifo do autor) Em outras palavras, a STN considerou pela primeira vez, a partir do manual 6 (BRASIL, 2006b), que outros recursos que não fossem impostos podiam ser contabilizados dentro dos 5,4%. Embora formalmente a STN esteja correta, ou seja, a equivalência permite a contabilização de recursos que não sejam impostos (como o salário-educação), a manutenção do ensino fundamental e a erradicação do analfabetismo são classificadas como MDE e, portanto, para fins de contabilização (dos 5,4%) a referência são os impostos, não outros recursos fora do percentual mínimo, como o salário-educação.

Coincidência ou não, a STN, segundo o TCU, incluiu no cálculo dos 5,4% das contas de 2005 e 2006 (BRASIL, 2007b) gastos com alimentação escolar, que não poderiam ser pagos com o percentual dos impostos, mas sim com contribuições sociais (o salário-educação) e outros recursos orçamentários. No caso das contas de 2006 (BRASIL, 2007b), o cálculo exato teria sido prejudicado ainda porque a STN não especificou, nas transferências para o Fundo Constitucional do Distrito Federal, os recursos destinados à erradicação do analfabetismo e à manutenção do ensino fundamental.

O controle de restos a pagar (RP) é fundamental, uma vez que eles, mesmo quando contabilizados como despesas pelos governos, podem ser cancelados em exercícios posteriores. Este controle variou bastante nos manuais. Os manuais 1 e 2, por exemplo, não previam nenhum tipo de controle, que só começou no manual 3 (BRASIL, 2003b), que



prevê a dedução de RP cancelados e RP inscritos sem disponibilidade financeira. O detalhamento aumenta nos manuais seguintes e é bastante grande no mais recente, o 8 (BRASIL, 2008a), que prevê o controle dos seguintes itens: (a) RP inscritos no exercício sem disponibilidade financeira de recursos do Fundeb; (b) despesas custeadas com o superávit financeiro do Fundeb do exercício anterior; (c) recursos recebidos do Fundeb em exercício anterior que não foram utilizados; (d) despesas custeadas com os recursos informados em (c); (d) RP inscritos no exercício sem disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino; (e) cancelamento, no exercício, de RP inscritos com disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino.

4. CONCLUSÕES

A análise dos manuais da STN para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária da União, DF, Estados e Municípios permite as seguintes conclusões. A principal é que, apesar do maior detalhamento e aperfeiçoamento ao longo dos anos, apresentaram omissões, equívocos e inconsistências inaceitáveis em documentos desta natureza, pois se destinam a orientar as prestações de contas dos governos e, presumivelmente, também, ao modo como os Tribunais de Contas fiscalizam as receitas e despesas em MDE. Outra é que, segundo o TCU, a própria STN não seguiu, pelo menos em alguns anos (em 2001 e 2004, por exemplo), as orientações dos manuais por ela editados nas prestações de contas do governo federal.

Com relação à contabilização da receita, os manuais apresentaram várias fragilidades, algumas apontadas a seguir: (1) pouca clareza na definição das transferências constitucionais e legais da União para Estados, DF e Municípios e que resultou em equívocos apontados pelo TCU; (2) o rendimento financeiro com o Fundeb não contabilizado em nenhum dos manuais 1 a 6, só passando a ser contabilizado com o manual 7 (BRASIL, 2007a) (o primeiro do Fundeb); (3) a complementação federal para o Fundeb só consta do manual 3 (BRASIL, 2003b) em diante; (4) os rendimentos financeiros

com as receitas integralmente vinculadas à educação (salário-educação, operações de crédito) só passaram a ser incluídos no manual 8 (BRASIL, 2008a), tendo sido omitidos nos manuais 1 a 7; (5) várias informações erradas sobre o salário-educação.

Na contabilização das despesas, os manuais apresentam diversos equívocos, omissões ou inconsistências, alguns apontados a seguir: (1) presumem que MDE seja sinônimo da função orçamentária Educação, o que é um erro, pois MDE é definida pela LDB, ao passo que a Educação é prevista pela lei do orçamento público, a Lei nº 4.320/64; (2) a falta de definição de MDE pode ter resultado na inclusão equivocada de despesas, como merenda e inativos, sendo as dos inativos só excluídas explicitamente a partir do manual 7 (BRASIL, 2007a); (3) os manuais 1 e 2 não especificam que os 25% dos impostos não podem ser usados pelas prefeituras em níveis superiores ao ensino fundamental (ensino médio, ensino superior, ensino profissional) enquanto a demanda na educação infantil e no ensino fundamental não tiver sido atendida pelas prefeituras, equívoco corrigido a partir do manual 3, (BRASIL, 2003b); (4) inconsistência na definição dos beneficiáveis com o percentual mínimo de 60% do Fundeb, sendo ora professores, ora profissionais do magistério; (5) inconsistência dos manuais 1 a 6 na destinação dos 60% dos 25% (ou 15%) dos impostos vinculados ao ensino fundamental, empregando-se ora a expressão equivocada “recursos aplicados”, ora a expressão correta “receita de impostos”; (6) oscilação e pouca clareza na redação da vinculação do equivalente a 30% dos 18% dos impostos da União para a manutenção do ensino fundamental e a erradicação do analfabetismo, prevista na EC 14; (7) não-previsão de um procedimento de controle para obrigar os governos a cumprirem o § 4º do art. 69 da LDB (BRASIL, 1996b), que estipula que:

As diferenças entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas, que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro.

REFERÊNCIAS

- BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e parecer prévio : Contas do Estado da Bahia*: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público : Exercício de 2007. Maio 2008. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: set. 2008.
- BRASIL. Conselho Nacional de Educação. Parecer no. CP 26/97, de 2 de dezembro de 1997. Financiamento da Educação na Lei 9.394, de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 dez. 1997. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/PNCP2697.pdf>>. Acesso em jun. 1998.
- _____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, (200_). Disponível em : <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: fev. 2009.
- _____. _____. Emenda Constitucional 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 União*, Brasília, DF, 13 set.1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm>. Acesso em: out. 2005.
- _____. _____. 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,9 mar.2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm>. Acesso em: jan. 2007.
- _____. Fundo Nacional de Desenvolvimento Educacional. *Relatório de atividades de 2005*. [Brasília : MEC, 2006]. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/index.php/inst-relatorios-de-atividades>>. Acesso em: jul. 2007.
- _____. Lei 7.348, de 24/7/1985. Dispõe sobre a execução do parágrafo 4 do art. 176 da Constituição federal e da outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 25 jul.1985. Disponível em:<www.planalto.gov.br>. Acesso em: out. 2005.
- _____. Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 dez.1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9394.htm>. Acesso em: jul. 2008.
- _____. Lei 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 dez.1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9424.htm>>. Acesso em out. 2005.
- _____. Lei 10.832, de 29 de dezembro de 2003. Altera o § 1º e o seu inciso II do art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e o art. 2º da Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998, que dispõem sobre o Salário-Educação. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.832.htm>. Acesso em: ago. 2008
- _____. 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. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm>. Acesso em: jul. 2007.
- _____. Lei Complementar nº 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 União*, Brasília, DF, 16 set.1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: jul. 2008.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária* : manual de elaboração : aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed.. Brasília: STN, 2004. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualRREO4.pdf>>. Acesso em: out. 2008.
- _____. _____. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária* : manual de elaboração : aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 6. ed. Brasília: STN, 2006. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualRREO6.pdf>> Acesso em: dez. 2008.
- _____. _____. *Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária*: manual de elaboração aplicado à União aos Estados, Distrito Federal de Municípios. 7. ed. atual. Brasília: STN, 2007.
- _____. _____. Coordenação Geral de Contabilidade. *Relatório resumido da execução orçamentária* : Manual de elaboração : número 1. Brasília: STN, 2001.
- _____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária* : Manual de elaboração : número 2. Brasília: STN, 2002.
- _____. _____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária* : Manual de elaboração : número 3. Brasília: STN, 2003.

_____. _____. *Receitas públicas* : Manual de procedimentos : aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 2. ed. Brasília: STN, 2005. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ReceitaInternet2005.pdf>>. Acesso em: dez. 2008.

_____. _____. *Receitas públicas* : Manual de procedimentos : aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 4. ed. Brasília: STN, 2007. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPublicas.pdf>. Acesso em: dez. 2008.

_____. _____. *Relatório resumido da execução orçamentária* – Manual de elaboração, n. 8, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp>. Acesso em: dez. 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 1999. Relator: Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas1999.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2000. Brasília: TCU, 2001. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2000.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2001. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Brasília: TCU, 2002. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2002.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2002. Relator: Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2002.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2003. Relator: Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2003.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2004. Relator: Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2004.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2005. Brasília: TCU, 2006. Relator: Valmir Campelo. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2005.pdf>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2006. Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/CONTAS_ARQUIVOS_2006/CG2006_B1.htm>. Acesso em: outubro de 2008.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: exercício de 2007. Relator: Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_07/CG2007_B.htm>. Acesso em: outubro de 2008.

PARÁIBA. Tribunal Contas do Estado. *Relatório das contas estaduais de 1997*. João Pessoa: TCEPB, 1998.

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

