

# A fiscalização das contas da educação pelos Tribunais de Contas do Ceará

The inspection of education accounts by the Audit Offices of the Brazilian State of Ceará

Nicholas DAVIES<sup>1</sup>

## Resumo

O artigo examinou procedimentos do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) e do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE) para contabilizar a receita e despesa vinculada à educação, constatando equívocos e inconsistências. As instruções do TCM, por exemplo, não acrescentaram, aos 25% dos impostos, o ganho e o rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB e aceitaram que inativos da educação pudessem ser pagos com recursos da educação. O exame dos relatórios do TCE revelou a inconsistência e pouca confiabilidade dos seus dados e a não-contabilização e não-acrécimo de receitas vinculadas integralmente à educação. O resultado destas falhas foi e provavelmente continua sendo a perda de recursos legalmente devidos.

**Palavras-chave:** Financiamento da Educação. Tribunais de Contas do Ceará. Legislação Educacional.

## Abstract

The article has examined procedures by the Audit Offices of the Municipalities (TCM) and the State of Ceará (TCE) to check revenue and expenses on education and found a number of mistakes and inconsistencies. For example, the TCM's instructions did not add the extra revenue with FUNDEF or FUNDEB to the constitutional minimum percentage of 25% of taxes earmarked to education and accepted that expenses with retired education personnel be paid with education funds. The examination of the TCE reports has shown that their data are inconsistent and not much reliable and that revenue fully earmarked to education have not been recorded and added to the minimum percentage of taxes. The result of these flaws was and probably continues to be the loss of funds legally due to education.

**Keywords:** Education Funding. Audit Offices of the State of Ceará. Educational Legislation.

---

1 Doutor em Sociologia. Professor associado IV da Universidade Federal Fluminense. Experiência na área da Educação com ênfase em Política Educacional, atuando principalmente nos seguintes temas: financiamento da educação, Fundef, Fundeb, orçamento da educação, público/privado, legislação educacional, livro didático e ensino de história. End. Rua Prof. Waldemar Freitas Reis, s/nº, Gragoatá, Niterói, RJ. CEP 24210-201. Tel.: (21) 27179908. E-mail: <nidavies1@hotmail.com>.

## 1. Introdução

Este artigo examina as instruções normativas adotadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) e pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE) do Ceará na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação, sendo parte de uma pesquisa sobre o papel dos TCs do Brasil nesta verificação. Isso é importante porque os governos procuram seguir (quando o fazem, é claro!) as orientações dos TCs na sua prestação de contas, não necessariamente as disposições da LDB (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – Lei nº 9.394/96) ou de pareceres e resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE). Daí a importância do estudo dessas interpretações para a avaliação menos imprecisa dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), conforme definido pelos artigos 70 e 71 da LDB.

Esta pesquisa procurou obter as normas editadas pelos TCs desde a Lei Federal nº 7.348 (BRASIL, 1985), que regulamentou a Emenda Constitucional (EC) Calmon (BRASIL, EC nº 24, 1983), restabelecendo a vinculação de recursos para a educação, eliminada pela Constituição imposta pela ditadura militar em 1967. A Lei nº 7.348 foi tomada como marco inicial porque desde 1967 não havia vinculação constitucional de recursos (restabelecida apenas para os municípios pela EC nº 1 (BRASIL, 1969) e porque ela vigorou integralmente até dezembro de 1996 (quando foi promulgada a LDB) e, parcialmente, a partir de janeiro de 1997, segundo a interpretação dada pelo Parecer nº 26/97 (BRASIL, MEC, CNE, 1997) do CNE. Basicamente, esta Lei nº 7.348 foi importante porque definiu as receitas e despesas vinculadas à MDE, conceito que mereceu uma definição menos elástica do que a permitida pela função orçamentária de *Educação e Cultura*, prevista na Lei Federal nº 4.320 (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 EC nº 14 (BRASIL, 1996a), que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), em setembro de 1996, e nº 53 (BRASIL, 2006), que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), em dezembro de 2006, e as Leis nº 9.394 (BRASIL, 1996b), nº 9.424 (BRASIL, 1996c), que regulamentou o FUNDEF, ambas de dezembro de 1996, e a nº 11.494 (BRASIL, 2007a), que regulamentou o FUNDEB.

Basicamente, as informações e documentos que se procurou obter junto aos TCs foram as seguintes:

- a. Legislação federal, estadual ou municipal adotada pelo TC para a averiguação das receitas e despesas vinculadas à educação ou, mais precisamente, à MDE, conforme definido na Lei nº 7.348/85 e nos artigos 70 e 71 da LDB. O objetivo era, por exemplo, saber o percentual mínimo que o TC considerava correto, no caso de o percentual das Constituições estaduais, do Distrito Federal e leis orgânicas ser superior aos 25% previstos na Constituição Federal (CF) de 1988.
- b. Instruções e normas internas elaboradas pelo TC para o cálculo das receitas e despesas vinculadas à MDE desde a Lei nº 7.348/85. Tais instruções (documentos internos do TC que definem as receitas e despesas de MDE) são fundamentais porque os governos procuram seguir (quando lhes interessam, é claro) os procedimentos nelas contidos, não necessariamente a CF, a Estadual, a do DF, a Lei Orgânica municipal ou a legislação educacional.
- c. Definição dos impostos que compõem a base de cálculo do percentual mínimo. A intenção era 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 (impostos atrasados já inscritos como dívida ativa).
- d. Contabilização das receitas adicionais ao percentual mínimo, ou seja, os ganhos, a complementação federal e rendimentos financeiros com o FUNDEF/FUNDEB, as transferências federais legais para Estados e municípios (por exemplo, a do salário-educação) ou voluntárias (por exemplo, merenda escolar, programa dinheiro direto na escola, transporte escolar), receitas de serviços prestados por instituições educacionais e operações de crédito para a educação. 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.
- e. 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.
- f. 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.

- g. 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 parte de tais empenhos no exercício seguinte, fraudando, assim, os valores supostamente aplicados no ensino.
- h. Procedimentos adotados pelos TCs, tendo em vista a implantação obrigatória do FUNDEF, em 1998, e do FUNDEB, em 2007.

## 2. O Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará

O TCM analisa as contas dos municípios e o estudo se baseou nas Instruções Normativas (IN) nº 2, 4 e 7, de 1997, um de 2001, um de 2003, e três de 2007, das respostas do TCM ao nosso pedido de informações, esclarecimentos e documento, através do Processo nº 17.850, de 10/11/2000, das respostas do TCM enviadas por internet em 27/2/2008 e 26/2/2010 às nossas indagações, e também da tabela de cálculo das receitas e despesas em educação, disponível no portal do TCM em março de 2013. Ao contrário de portais de muitos TCs, o do TCM contém muitas informações, todas as instruções normativas de 1994 a 2012 e dados sobre receitas e despesas fornecidos pelas prefeituras, o que facilitou o estudo.

A IN nº 2 (CEARÁ, TCM, 1997a) contém duas tabelas relativas a receitas e gastos em educação. A do modelo 03 da IN nº 2 (Ilustração 1) cometeu vários erros. Um foi designar a complementação FUNDEF como parte das transferências estaduais. Ora, a única complementação foi federal. É possível que o TCM quisesse designar com isso o possível ganho da prefeitura com o FUNDEF, ou seja, a diferença positiva entre a contribuição e a receita. Outro equívoco foi lançar a receita financeira com o FUNDEF como transferências federais. O equívoco maior, no entanto, foi contabilizar este ganho e/ou complementação e a receita na base de cálculo dos 25% dos impostos. Ora, tal ganho e/ou complementação e receita são vinculadas integralmente (100%) à MDE, e não percentualmente (25%), da mesma forma que as receitas de convênios ou transferências para programas específicos (merenda escolar, por exemplo), que a tabela não contabiliza como valor a aplicar. Se a tabela fosse cumprida, a educação municipal perderia 75% do ganho e do rendimento financeiro do FUNDEF, sem falar na complementação federal, nos convênios e em tais transferências. Por fim, a tabela se equivocou ao registrar a dívida ativa de impostos e as multas e juros de impostos não inscritos na dívida ativa como transferências federais, quando são receitas próprias da prefeitura. Em resposta ao nosso questionamento, o TCM (CEARÁ, TCM, 2010) afirmou que tais equívocos não foram cometidos, porém não comentou sobre os erros das tabelas.

Outro equívoco da tabela é considerar apenas os programas 41 (educação de 0 a seis anos), 42 (ensino fundamental), 45 (ensino fundamental supletivo), 49 (educação compensatória) como financiáveis pelos 25% de impostos. Ora, as despesas com o transporte escolar, abarcadas pelo programa 47, segundo a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), são de MDE e, portanto, deveriam ser financiadas pelos 25%.

**Ilustração 1 - Tabela do Modelo 03 da Instrução Normativa nº 2, de 1997 - Aplicação dos impostos arrecadados e das transferências na MDE - mês/ano**

Base de cálculo	Despesas
- Impostos próprios	
IPTU	Programa 41
ISS	
ITBI "inter vivos"	
- Transferências estaduais	Programa 42
ICMS - 100%	
IPI/Ext [sic] – 100%	Programa 45 - Parte do Ensino Fundamental
IPVA	
Complementação FUNDEF [equívoco]	
- Transferências federais	
FPM - 100%	Programa 49
ITR	
Lei comp. nº 87/96 - 100%	
IRRF	
Receita financeira/FUNDEF [equívoco]	
Dívida ativa de impostos	
Multas e juros pelo atraso de impostos não inscritos na dívida ativa	
Total para base de cálculo	
Art. 212 da CF - 25%	
Valor a aplicar	Valor aplicado
Superávit	Déficit
<b>Total</b>	<b>Total</b>

Fonte: CEARÁ. TCM. Modelo 3 da Instrução Normativa nº 2/1997.

Outros equívocos podem ser encontrados na tabela do modelo 04 da IN nº 2/97 (Ilustração 2), que relaciona receitas e despesas do FUNDEF. Um foi considerar os 15% do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados Exportados (IPI/Exp.), Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e compensação financeira prevista na Lei Complementar LC nº 87/96 como receitas, quando eles foram a contribuição municipal para o FUNDEF. Outro foi incluir uma receita não prevista na legislação, a *complementação do Fundo Estadual*, que pode significar ou o possível ganho municipal na redistribuição do FUNDEF em âmbito estadual, ou seja, na redistribuição da receita entre o governo estadual e as prefeituras, ou a complementação federal. Tal menção à *complementação do Fundo Estadual* só veio a ser retificada, posteriormente, nas Instruções Normativas nº 1 (CEARÁ, TCM, 2001) e nº 3 (CEARÁ, TCM, 2003b), que se referem à complementação federal. A tabela errou, também, ao não incluir o Fundo de Participação dos Estados (FPE), que entrou na composição do FUNDEF e era redistribuído às prefeituras de acordo com o número de suas matrículas no ensino fundamental regular. Assim, o correto seria a tabela lançar todas as receitas do FUNDEF, sem especificar percentuais. A tabela se equivocou, ainda, ao utilizar valorização como sinônimo de remuneração do magistério, quando 60% ou no mínimo 60% do FUNDEF não garantem melhoria salarial, se entendermos valorização como tal.

**Ilustração 2 – Tabela do Modelo 04 da Instrução Normativa nº 2/97 - Aplicação do FUNDEF - Município/Ano**

- Receitas
ICMS (15%) [equivoco]
IPI/Exp (15%) [equivoco]
FPM (15%) [equivoco]
Lei comp. 87/96 [equivoco]
Complementação do Fundo Estadual [equivoco]
Rendimento de aplicações financeiras
<b>Total a aplicar</b>
Mínimo de 60% - Valorização [equivoco] do magistério
Máximo de 40% - Manutenção e desenvolvimento

<b>- Despesas</b>
Programa de Valorização [equívoco] do Magistério
Remuneração dos Profissionais do Magistério
Encargos
<b>Capacitação de professor leigo</b>
Subtotal: ..... ( _____%)
Manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental
Subtotal: ..... ( _____%)
<b>Saldo financeiro</b>

Fonte: CEARÁ. TCM. Modelo 4 da Instrução Normativa nº 2/1997.

A Instrução Normativa nº 4, de 30/12/97 (CEARÁ, TCM, 1997b), por sua vez, continha uma tabela (modelo 14, Ilustração 3, reproduzida a seguir), que pretendia ser um demonstrativo das receitas e despesas mensais do FUNDEF e apresentava um grau de detalhamento de despesas pouco comum em instruções de TCs. Aliás, este grau de detalhamento também esteve presente na tabela do modelo 5, que relacionava as notas de empenho, os valores empenhados, os valores pagos e a descrição da despesa mês a mês. Se cumprida essa exigência pelas prefeituras, o acompanhamento social das despesas contábeis teria sido bastante facilitado. Entretanto, a tabela do modelo 14 omitiu três receitas com o FUNDEF. Uma é o FPE, que entrava com 15% na constituição do FUNDEF e era distribuído entre as prefeituras e o governo estadual de acordo com o número de matrículas que possuíssem no ensino fundamental regular. As outras duas receitas eram a complementação federal (no caso de o valor por matrícula no FUNDEF estadual não alcançar o mínimo nacional) e o rendimento financeiro com o FUNDEF. Outro equívoco da tabela estava na referência a uma *complementação do Fundo estadual*, já mencionada acima. Ora, a legislação não fazia referência a nenhuma complementação de Fundo estadual, mas apenas a uma federal e, portanto, essa rubrica não fazia sentido.

**Ilustração 3 – Tabela da Instrução Normativa nº 4/97 - Modelo 14 - Demonstrativo do FUNDEF - Mês/ano**

Receitas [faltou FPE, complementação federal e rendimento financeiro com a receita]	Despesas
Fpm/FUNDEF	Despesas correntes Despesas de custeio
IPI-exp/FUNDEF	Pessoal e encargos sociais Magistério
ICMS/FUNDEF	Vencimentos e Vantagens Fixas Encargos Sociais
Compensação Lei 87/96/FUNDEF	Outras Vantagens Variáveis Administrativo
<b>Subtotal:</b>	<b>Vencimentos e Vantagens Fixas Encargos Sociais</b>
Complementação do Fundo Estadual <i>[equivoco]</i>	Outras Vantagens Variáveis Diárias
	Habilitação dos Professores Leigos Outras despesas de custeio
	Despesas de capital Investimentos
	Obras e Instalações equipamentos e Materiais Permanentes
Saldo do mês anterior Disponível	Saldo para o próximo mês Disponível
<b>Total:</b>	<b>Total:</b>

Fonte: Ceará. TCM. Tabela da Instrução Normativa nº 4/97 - Modelo 14

A Instrução Normativa nº 07, de 22/5/97 (CEARÁ, TCM, 1997c) contém três disposições que merecem comentários. Uma revela uma atenção especial com os restos a pagar. Enquanto o § 2º do art. 6º explicita que os restos a pagar cancelados e não processados até 90 dias do exercício subsequente não serão considerados como despesas realizadas, o § 3º do mesmo artigo estabelece que os

[...] restos a pagar, processados dentro do período supracitado, deverão ser comprovados junto a este Tribunal, através de certidão da autoridade competente ou documento hábil, que ateste a liquidação das correspondentes despesas. (CEARÁ, TCM, 1997c).

Se essas disposições tiverem sido cumpridas pelas autoridades e os comprovantes não forem maquiados, as chances de manobra contábil com os restos a pagar terão diminuído enormemente.

Uma outra disposição prevê, no Art. 10, que 60% dos 25% (15%) dos impostos não destinados ao FUNDEF - o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), o Imposto Territorial Rural (ITR), e o Imposto de Renda recolhido pelas prefeituras - sejam aplicados no ensino fundamental e na *valorização do magistério* (grifo nosso), um equívoco, pois a EC nº 14 (BRASIL, 1996a) só reservou este percentual para o ensino fundamental, e isso até 31 de dezembro de 2006. Neste caso, o TCM confundiu o percentual mínimo de 60% do FUNDEF para a remuneração do magistério com os 60% dos 25% para o ensino fundamental.

Por fim, a IN nº 7/97, no *caput* do art. 6º, parece demonstrar a preocupação do TCM de acompanhar a aplicação trimestral das verbas da educação. Entretanto, segundo o Processo nº 17.850 (CEARÁ, TCM, 2000), elaborado pelo Departamento do TCM de Assistência Técnica aos Municípios, em resposta ao nosso pedido de informações, a prefeitura não tem a obrigação de aplicar 25% mês a mês, pois a obrigação prevista é de aplicação anual. A justificativa é de que a arrecadação é oscilante e as despesas se distribuem irregularmente no tempo. Embora a justificativa seja procedente, o TCM não parece ter criado um mecanismo de correção monetária dos valores devidos porém não aplicados num trimestre.

Os equívocos da Instrução Normativa nº 2/97 continuaram no modelo 4 das IN nº 1/01 e 1/03, ou seja, a tabela registrou a contribuição (os 15% dos impostos) para o FUNDEF, quando deveria informar a receita, que dependia do número de matrículas municipais no ensino fundamental regular (EFR) e dos pesos diferentes de cada segmento ou modalidade do EFR. A única diferença, correta, em relação ao modelo 4 da IN nº 2/97, é que a complementação do Fundo Estadual foi substituída por *complementação federal* nas tabelas das IN nº 1/01 e 1/03.

Também a IN nº 3/07, do FUNDEB (CEARÁ, TCM, 2007), manteve os mesmos equívocos, registrando como receitas as contribuições de impostos da prefeitura para o FUNDEB, quando o certo seria lançar, não as contribuições, mas sim todas as receitas com origem no FUNDEB, que incluíam o FPE e o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD) também, que não foram contabilizados. O segundo equívoco foi registrar despesas municipais na educação básica, quando o certo era na educação infantil e no ensino fundamental, destino exclusivo da receita municipal do FUNDEB.

Alguns erros das tabelas da IN nº 2/97 foram corrigidos pela tabela da IN nº 1 (CEARÁ, TCM, 2001), repetida pela IN nº 1/03 (CEARÁ, TCM, 2003b) e pela IN nº 3 (CEARÁ, TCM, 2007). A tabela da IN nº 3/07 (relativa ao FUNDEB) é idêntica à IN nº 1/01 e IN nº 1/03, com a diferença de se referir ao FUNDEB e a rubrica *restos a pagar processados no exercício relativos à educação sem lastro financeiro* (da tabela do FUNDEF) ser substituída por *restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e liquidados no atual exercício*.

**Ilustração 4 - Tabela dos Modelos 3 e 2 das Instruções Normativas nº 1 de 2001 e 2003**

EXERCÍCIO:
APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - Art. 212, da Constituição Federal -
Impostos e Transferências Considerados para o Cálculo
IPTU
ISS
ITBI
IRRF
DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS
JUROS, MULTAS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE IMPOSTOS E DÍVIDA ATIVA
QUOTA PARTE DO FPM (FPM + FPM FUNDEF)
QUOTA PARTE DO ITR
QUOTA PARTE DO IPVA
QUOTA PARTE DO ICMS (ICMS + ICMS FUNDEF)
QUOTA PARTE DO IPI (IPI + IPI FUNDEF)
LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (LC 87/96 + LC 87/96 FUNDEF)
TOTAL DOS IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS:
VALOR A APLICAR (Art. 212, CF/88)
COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEF

Despesas Consideradas como Aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	
(+) GASTOS COM EDUCAÇÃO (FUNÇÃO 12)	
(+) RESTOS A PAGAR PROCESSADOS NO EXERCÍCIO RELATIVOS À EDUCAÇÃO SEM LASTRO FINANCEIRO	
(-) RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS INSCRITOS NO EXERCÍCIO, RELATIVOS À EDUCAÇÃO	
(-) ENSINO MÉDIO (SUBFUNÇÃO 362)	
(-) ENSINO PROFISSIONAL (SUBFUNÇÃO 363)	
(-) ENSINO SUPERIOR (SUBFUNÇÃO 364)	
(-) DESPESAS REALIZADAS COM RECURSOS DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS	
(-) DESPESAS REALIZADAS COM COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEF	
(=) VALOR APLICADO	
	PERCENTUAL DE APLICAÇÃO %
SUPERÁVIT/ DÉFICIT DE APLICAÇÃO	

Fontes: Tabela da IN 1/01 e da IN 1/03.

Entretanto, continuaram com as seguintes impropriedades ou falhas:

- a. No caso dos impostos vinculados ao FUNDEF (ICMS, FPM, IPI-exportação e LC 87/96), não esclareceram o significado de (ICMS + ICMS FUNDEF). Se significar a receita líquida arrecadada diretamente pela prefeitura (ICMS) mais a sua contribuição para o FUNDEF (+ ICMS FUNDEF), o cálculo dos 25% não sofrerá distorção. Porém, se for a receita líquida arrecadada diretamente, mais o ICMS arrecadado via FUNDEF, o cálculo sofrerá distorção, pois a receita dos impostos arrecadada através do FUNDEF (esta dependeu do número de matrículas) não é igual à sua contribuição (esta é calculada à base de 15% de alguns impostos) para o fundo. Esta falha (a) não se aplica à IN nº 3/07;
- b. Não acrescentou aos 25% o ganho (que não deve ser confundido com a complementação federal) e rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB;
- c. Não previu as receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, por exemplo), que, embora não integrantes da base de cálculo dos 25%, são vinculadas integralmente à educação;
- d. Considerou gastos na função orçamentária educação (definida pela Lei nº 4.320, de 1964) como sinônimo de MDE (definida pelos artigos 70 e 71 da LDB);

- e. Excluiu dos gastos apenas as transferências voluntárias e omitiu as legais (salário-educação, por exemplo), que, tal como as voluntárias, não entram no cálculo dos 25%;
- f. Não excluiu as despesas pagas com o ganho e rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB;
- g. Previu que despesas com inativos e pensionistas da educação, embora não sejam de MDE, podem ser pagas com recursos da educação, se se enquadrarem nas condições estabelecidas pelo art. 9º da Instrução Normativa nº 1/2001, que alterou a IN nº 7/97 (ver comentário mais adiante);
- h. Não previu, conforme a orientação dos manuais do SIOPE (Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação), disponível no sítio do FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação), a contabilização dos rendimentos financeiros oriundos de receitas vinculadas integralmente à educação (por exemplo, o salário-educação) ou de 25% dos impostos, geralmente contabilizados na rubrica de receita patrimonial e não considerados na base de cálculo dos 25%.

Cabe ressaltar um ponto positivo que é excluir, no cálculo do percentual mínimo, as despesas com o ensino médio, ensino profissional, ensino superior, complementação federal, transferências voluntárias, já previsto na IN nº 1/01.

Os equívocos (b) a (h) das tabelas das IN nº 1/01, 01/03 e 03/07 se repetem na tabela e notas explicativas relativas ao procedimento dos cálculos da aplicação em educação, disponível no portal do TCM em março de 2013 e reproduzida abaixo. A tabela e notas abaixo acrescentam outra falha, que é considerar os valores empenhados no cálculo dos gastos, quando a IN nº 1 (CEARÁ, TCM, 2001) já estipulava que seriam consideradas despesas liquidadas, não apenas empenhadas, contradizendo a orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária, cujas edições mais recentes não contêm as falhas apontadas aqui e não são consideradas pelo TCM.

**Ilustração 5 - Procedimento dos Cálculos da Aplicação em Educação - MARÇO 2013 - APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - Art. 212, da Constituição Federal**

Impostos e Transferências Considerados para o Cálculo	Valor R\$
IPTU	
ISS	
ITBI	
IRRF	
DÍVIDA ATIVA DE IMPOSTOS	(1)
JUROS, MULTAS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE IMPOSTOS E DÍVIDA ATIVA	
QUOTA PARTE DO FPM	
QUOTA PARTE DO ITR	
QUOTA PARTE DO IPVA	
QUOTA PARTE DO ICMS	
QUOTA PARTE DO IPI	
LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96	(2)
TOTAL DOS IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS:	
VALOR A APLICAR (Art. 212, CF/88)	
COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEB	(3)
Despesas Consideradas como Aplicação em	Valor R\$
(+) GASTOS COM EDUCAÇÃO (FUNÇÃO 12)	(4)
(+) RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES E LIQUIDADOS NO ATUAL EXERCÍCIO	(5)
(-) RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS INSCRITOS NO EXERCÍCIO, RELATIVOS À EDUCAÇÃO	(6)
(-) ENSINO MÉDIO (SUBFUNÇÃO 362)	(7)
(-) ENSINO PROFISSIONAL (SUBFUNÇÃO 363)	(8)
(-) ENSINO SUPERIOR (SUBFUNÇÃO 364)	(9)
(-) DESPESAS REALIZADAS COM RECURSOS DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS	(10)
(-) DESPESAS REALIZADAS COM COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEB	(11)
(=) VALOR APLICADO	
PERCENTUAL DE APLICAÇÃO	%
SUPERÁVIT/DÉFICIT DE APLICAÇÃO	

Fonte: CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará – Disponível em: <www.tcm.ce.gov.br>. Acesso em: 25 mar. 2013.

Além dos aspectos mencionados acima, os seguintes pontos merecem ser comentados. As Instruções Normativas são vagas ou contraditórias. Por exemplo, oscilaram na contabilização dos inativos. Em resposta ao nosso pedido de esclarecimentos, o TCM informou, através do Processo nº 17.850 (CEARÁ, TCM, 2000), que as despesas com eles não sejam

‘conceitualmente de MDE’, porém não adotou uma posição formal na época. No entanto, a IN 1/01 avaliou que ‘em seus julgamentos, o TCM poderá, excepcionalmente, vir a considerar como inclusas nos percentuais legais, quando devidamente comprovados, gastos com aposentadorias e pensões de pessoal da educação que se faça necessário para cobertura de diferenças atuariais ou que, por sua natureza, inviabilizem a situação financeira do município’. (Art. 6, § 6º da IN 1/01).

Contraditoriamente, a mesma IN prevê que os inativos e pensionistas da saúde não sejam contabilizados como gastos da saúde, porém não fez o mesmo com os da educação. Ou seja, adotou dois pesos e duas medidas. A IN nº 1/03 e a IN nº 3/07, por sua vez, embora não tenham previsto tal excepcionalidade, parecem tê-la aceito, pois não revogaram a IN nº 1/01, e a tabela para o cálculo da receita e despesa vinculada à MDE prevê que “[...] não serão consideradas as despesas com inativos e pensionistas empenhadas na função Educação que não se enquadrem nas condições estabelecidas no art. 6º, da Instrução Normativa no. 7/1997 [na verdade, se refere ao art. 6, parágrafo 6º da IN nº 1/01, que modificou a IN nº 7/97]”. Em outras palavras, a excepcionalidade continuou pelo menos até março de 2013, assim como a duplicidade de critérios adotada desde a IN nº 1/01, com os inativos da educação podendo ser pagos com o percentual mínimo, porém não os da saúde.

A justificativa apresentada pelo TCM em sua mensagem pela internet em 26/2/2010 (CEARÁ, TCM, 2010) foi que a legislação educacional não havia excluído os inativos da MDE, ao contrário dos inativos da saúde, que teriam sido excluídos por resolução do Conselho Nacional de Saúde. Acontece que o Parecer nº 26/97 do Conselho Nacional de Educação (BRASIL, MEC, CNE, 1997), a propósito não citado pelo TCM, define que, embora a letra da LDB silencie sobre a questão dos inativos, o seu espírito determinou que todos os que se encontrassem em desvio de função ou em atividade alheia à MDE não pudessem ser contabilizados para a satisfação dos mínimos constitucionais. Ora, inativos não contribuem nem para manter nem para desenvolver o ensino e, portanto, não poderiam ser pagos com receitas vinculadas à educação. Enquadram-se na função previdenciária, não na da educação. Além disso, conforme lembra o manual da Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária de 2007 (BRASIL, STN, 2007), o inciso I do art. 70 da LDB destina os recursos da educação à *remuneração* de docentes e demais profissionais da educação, não a *proventos*, reservados a inativos.

### 3. O Tribunal de Contas do Estado do Ceará

O estudo sobre o Tribunal de Contas do Estado (TCE) se baseou nos seus relatórios sobre as contas estaduais de 2000 a 2010, pois não conseguimos encontrar no sítio do TCE ([www.tce.ce.gov.br](http://www.tce.ce.gov.br)) instrução ou resolução normativa sobre receitas e despesas em educação ou sobre o FUNDEF ou FUNDEB até março de 2013, nem recebemos resposta do TC aos nossos pedidos de informações e documentos. Também consultamos os dados fornecidos pelo governo estadual ao Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Educação (SIOPE), localizado no sítio do FNDE ([www.fnde.gov.br](http://www.fnde.gov.br)).

Os relatórios revelam a pouca confiabilidade dos seus dados. Por exemplo, em 2000 as despesas do ensino médio (EM) teriam sido de R\$ 234 milhões, porém caíram para R\$ 33 milhões em 2001, sem queda do número de matrículas no EM. Durante muitos anos os gastos na *Administração Geral* foram muitas vezes superiores aos realizados no ensino fundamental (EF) e no EM. Em 2001, por exemplo, foram de R\$ 802 milhões, enquanto os dispêndios no EF e no EM foram de R\$ 55 milhões e de R\$ 33 milhões, respectivamente. A mesma desproporção ocorreu em 2002: R\$ 940 milhões foram declarados como gastos na Administração, cabendo ao EF e ao EM apenas R\$ 55 milhões e R\$ 50 milhões, respectivamente. A situação mudou bastante em 2005, quando os gastos da Administração caíram para R\$ 578 milhões, e os do EF e do EM subiram para R\$ 592 milhões e R\$ 302 milhões, respectivamente. A fragilidade dos gastos declarados fica evidente quando se observa a evolução dos supostamente realizados no EM de 2002 a 2005. Teriam subido de R\$ 50,8 milhões, em 2002, para R\$ 302 milhões, em 2005, segundo o relatório das contas estaduais de 2005.

Muitos outros erros ou inconsistências podem ser encontrados nos relatórios. Por exemplo, o de 2007 errou, no cálculo do ganho ou perda com o FUNDEB, ao somar a contribuição, a receita, a complementação e o rendimento financeiro, quando o certo seria subtrair a contribuição da receita, deixando de fora a complementação e o rendimento financeiro. Para o TCE, o resultado líquido das transferências do FUNDEB teria sido de R\$ 1.319.539.475, quando o certo seria R\$ 690 milhões, segundo o SIOPE preenchido pelo governo estadual. O relatório sobre as contas de 2009 registra gastos de R\$ 2,995 bilhões na função educação (p. 148), porém na p. 246 afirma que o Estado aplicou R\$ 2,259 bilhões. A perda do governo estadual com o FUNDEB (R\$ 628 milhões) registrada no relatório do TCE sobre as contas de 2009, por sua vez, é bem menor do que a perda lançada pelo governo estadual no SIOPE (R\$ 855 milhões).

Também os dados lançados pelo governo estadual nos relatórios do SIOPE apresentam inconsistências, para as quais o TCE não parece estar atento. As receitas

adicionais aos 25% (exceto a complementação federal e o rendimento financeiro com o FUNDEB) teriam sido de R\$ 106 milhões em 2010, porém as despesas teriam sido de R\$ 249 milhões. A mesma inconsistência está presente no relatório de 2009, quando as despesas, de R\$ 129 milhões, foram muito superiores às receitas (R\$ 48 milhões). O mesmo ocorreu em 2008, quando as despesas (R\$ 100 milhões) foram quase cinco vezes maiores do que as receitas (R\$ 21 milhões).

Outras fragilidades se encontram na contabilização das receitas. Uma é que durante muitos anos os relatórios não especificaram as receitas que serviram de base para o cálculo do percentual mínimo, como as multas e juros de mora de impostos, a dívida ativa de impostos e as multas de juros de mora e encargos sobre esta dívida. Tal receita não é desprezível. Em 2010, por exemplo, foi de R\$ 80 milhões, segundo o relatório de 2010 do SIOPE, preenchido pelo governo estadual. O primeiro relatório a mencionar tal dívida é de 2005 e, portanto, é possível que os anteriores não incluíssem tal receita na base de cálculo.

Outra fragilidade foi não computar as receitas integrais que deveriam ser acrescentadas ao montante correspondente ao percentual mínimo, como o salário-educação, a complementação federal para o FUNDEF e o FUNDEB, o rendimento financeiro com tais fundos e transferências federais para programas como merenda e transporte escolar etc. O primeiro relatório que menciona algumas receitas adicionais (não todas) é o de 2005, que registra as seguintes receitas: R\$ 12,8 milhões (que se refere presumivelmente ao salário-educação), R\$ 37 milhões (operações de crédito externas) e cerca de R\$ 70 milhões de convênios federais. Dos relatórios posteriores a 2005, apenas o de 2007 informa as receitas adicionais com a complementação federal para o FUNDEB e o rendimento financeiro com a receita do FUNDEB, porém tais receitas não foram informadas nos relatórios de 2008, 2009 e 2010, contrariando a orientação dos manuais da STN. Tal contabilização é necessária porque: a) os recursos vinculados à educação não se limitam aos 25% dos impostos; b) se não forem identificadas e controladas, tais receitas extras podem ser utilizadas para financiar despesas financiáveis apenas com os 25% dos impostos; c) os manuais e tabelas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para a elaboração do relatório resumido da execução orçamentária e do SIOPE exigem tal identificação e controle. A propósito, o TCE de modo geral não segue as orientações e tabelas contidas em tais manuais e tabelas da STN.

Em 2004, no entanto, o TC, seguindo orientação dos manuais da STN para a elaboração dos relatórios resumidos da execução orçamentária, menciona uma receita adicional raramente incluída por governos e mesmo TCs, que é a receita com o Fundo Estadual de Combate de Pobreza (FECOP), formado por 2% do ICMS de apenas alguns produtos. Tal receita totalizou R\$ 107 milhões em 2004 e foi pouco utilizada em educação, embora a Emenda Constitucional

Federal (BRASIL, EC nº 31, 2000) que criou tal fundo previsse a destinação (não totalmente) de tais recursos também para a educação. Em 2005, por exemplo, a receita com o FECOP foi de R\$ 158 milhões, porém só R\$ 650 mil dele foram empregados ou pelo menos empenhados na educação, segundo o TCE. Tal receita, porém, não é mencionada nos relatórios de 2007 em diante.

Também a contabilização das despesas apresenta fragilidades. Uma é tomar como referência o conceito orçamentário de função Educação e suas subfunções, segundo a Lei nº 4.320, que normatiza o orçamento público, e não o de MDE, conforme definido pelos artigos 70 e 71 da LDB. A importância disso pode ser observada no fato de durante vários anos o governo estadual ter contabilizado gastos significativos na Secretaria de Ciência e Tecnologia como se fossem gastos em MDE, o que é ilegal, pois muitos destes gastos ou todos eles não se enquadram no conceito de MDE e a Secretaria não faz parte do sistema de ensino, tanto que constitui uma secretaria independente da de Educação.

Outra falha é que as despesas não são detalhadas e, portanto, não há como saber se correspondem realmente à MDE. Outra é quase nunca esclarecer se as despesas são empenhadas, liquidadas ou pagas. O primeiro relatório a afirmar ter se baseado em despesas liquidadas (conforme orientação dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional) foi o das contas de 2007. No entanto, os relatórios posteriores se referem apenas a despesas realizadas, que podem significar apenas as empenhadas. Outro erro foi aceitar, pelo menos em 2001 e 2002, que os inativos da educação fossem considerados no cálculo das despesas mínimas vinculadas à MDE. Para se ter ideia da importância de tal gasto, em 2001 e 2002 foram contabilizados, respectivamente, R\$ 98 milhões e R\$ 82 milhões com os inativos. Tal equívoco só foi corrigido pela Resolução nº 1991/2002, mencionada no Relatório do TCE sobre as contas estaduais de 2002 (CEARÁ, TCE. 2003, p. 106), com vigência a partir de 2003. Mesmo assim, o governo estadual continuou computando o pagamento dos inativos dentro do cálculo do percentual mínimo, embora o TC excluísse o pagamento dos inativos deste cálculo. Nos anos seguintes a 2003, o TC afirma ter excluído as despesas com inativos do cálculo do montante aplicado em educação.

Outra falha dos relatórios foi não registrar se 15% dos impostos foram aplicados no ensino fundamental e se pelo menos 60% do FUNDEF foram utilizados na remuneração dos professores ou profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental até 2006 (conforme exigido pela Lei nº 9.424, que regulamentou o FUNDEF) ou se pelo menos 60% do FUNDEB foram utilizados na remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental e no ensino médio desde 2007, conforme estipulado pela Lei nº 11.494, que regulamentou o FUNDEB. No caso do FUNDEB, esta omissão aconteceu nas tabelas dos relatórios de 2008 a 2010.

## 4. Considerações finais

Este estudo demonstrou equívocos e inconsistências nos procedimentos adotados pelo TCM e pelo TCE do Ceará que prejudicaram e provavelmente estão ainda prejudicando o financiamento da educação pública.

OTCM oscilou em suas várias instruções normativas desde 1997, com equívocos, alguns retificados em instruções posteriores. Foram detectadas, entre outras, as seguintes impropriedades ou falhas em tais instruções: a) não acrescentaram, aos 25% dos impostos, o ganho (que não deve ser confundido com a complementação federal) e o rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB; b) não previram as receitas adicionais ao mínimo (salário-educação, por exemplo), que, embora não integrantes da base de cálculo dos 25%, são vinculadas integralmente à educação; c) consideraram gastos na função orçamentária *educação* como sinônimo de MDE; d) excluíram dos gastos apenas as transferências voluntárias e omitiram as legais (salário-educação, por exemplo), que, tal como as voluntárias, não entram no cálculo dos 25%; e) não excluíram as despesas pagas com o ganho e rendimento financeiro com o FUNDEF ou o FUNDEB; f) aceitaram que despesas com inativos e pensionistas da educação, embora não sejam de MDE, pudessem/possam ser pagas com recursos da educação; g) não previram, conforme a orientação dos manuais do SIOPE, a contabilização dos rendimentos financeiros oriundos de receitas vinculadas integralmente à educação (por exemplo, o salário-educação) ou de 25% dos impostos, geralmente contabilizados na rubrica de *receita patrimonial* e não considerados na base de cálculo dos 25%. Um ponto positivo foi excluir, no cálculo do percentual mínimo, as despesas com o ensino médio, ensino profissional, ensino superior, complementação federal, transferências voluntárias.

No caso do TCE, os seus relatórios revelam a inconsistência e pouca confiabilidade dos seus dados e a não-contabilização e acréscimo ao mínimo de receitas vinculadas integralmente à educação, como o salário-educação, a complementação federal para o FUNDEF e o FUNDEB, o rendimento financeiro com tais fundos e transferências federais para programas como merenda e transporte escolar etc. A contabilização das despesas em seus relatórios também registra fragilidades, pois toma como referência o conceito orçamentário de função Educação e suas subfunções, segundo a Lei nº 4.320, e não o de MDE. Outra falha foi não registrar se 15% dos impostos foram aplicados no ensino fundamental e se pelo menos 60% do FUNDEF foram utilizados na remuneração dos professores ou profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental até 2006, ou se pelo menos 60% do FUNDEB foram utilizados na remuneração dos profissionais do magistério em exercício no ensino fundamental e no ensino médio desde 2007.

## Referências

BRASIL. Ministério da Educação e Cultura. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação. **Relatórios estaduais do Ceará em 2007, 2008, 2009, 2010**. Brasília, DF: MEC/FNDE/SIOPE, 2007. Disponível em: <[www.fnde.gov.br](http://www.fnde.gov.br)>. Acesso em: 30 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação e do Desporto. Conselho Nacional de Educação. **Parecer nº CP 26/97**, de 2 de dezembro de 1997. Interpreta o financiamento da educação na LDB. Brasília, DF: DOU, 18.12.1997. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/PNCP2697.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 1998.

\_\_\_\_\_. 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. Brasília, DF: MF/STN, 2007b. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 20 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 5 out. 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 1**, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF: DOU, 20.10.1969. Republicado com retificações em 30.10.1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 14**, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: DOU, 13.9.1996a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm)>. Acesso em: 10 out. 2005.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 24**, de 1 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. Brasília, DF: DOU, 5.12.1983. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1980-1987/emendaconstitucional-24-1-dezembro-1983-364949-norma-pl.html>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 31**, de 14 de dezembro de 2000. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Brasília, DF: DOU, 18.12. 2000.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF: DOU, 20.12.2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc53.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc53.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF: DOU, 16.9.1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 10 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF: DOU, 23.3.1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 25 fev. 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF: DOU, 25.7.1985. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/emendacalmon.htm>>; <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1980-1988/L7348.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7348.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília, DF: DOU, 23.12.1996b. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF: DOU, 26.12.1996c. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9424.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9424.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **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. Brasília, DF: DOU, 21.6.2007a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2010.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Coletânea da legislação básica**. Fortaleza: TCE, 2003a.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 1**, de 27 de dezembro de 2001. Altera as instruções normativas que indica e dá outras providências. Fortaleza: TCE, 2001. Disponível em: <[www.tcm.ce.gov.br](http://www.tcm.ce.gov.br)>. Acesso em: 10 maio 2007.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 1**, de 22 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a prestação de contas de governo e dá outras providências. Fortaleza: TCE, 2003b. Disponível em: <[www.tcm.ce.gov.br](http://www.tcm.ce.gov.br)>. Acesso em: 10 mar. 09.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 2**, de 22 de maio de 1997. Estabelece metodologias e procedimentos das contas de governo. Fortaleza: TCE, 1997a.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 3**, de 20 de dezembro de 2007. Altera dispositivos das Instruções Normativas nº 07/1997, de 22/5/97, e 01, de 22/12/03, adequando-as às disposições legais relativas ao FUNDEB. Fortaleza: TCE, 2007. Disponível em: <[www.tcm.gov.br](http://www.tcm.gov.br)>. Acesso em: 10 mar. 09.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 4**, de 30 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a remessa de documentos e relatórios mensais ao TCM. Fortaleza: TCE, 1997b. Disponível em: <[www.tcm.ce.gov.br](http://www.tcm.ce.gov.br)>. Acesso em: 10 maio 2007.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 7**, de 22 de maio de 1997. Estabelece normas para fiscalização da aplicação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino e ao FUNDEF, no âmbito dos municípios. Fortaleza: TCE, 1997c. Disponível em: <[www.tcm.ce.gov.br](http://www.tcm.ce.gov.br)>. Acesso em: 10 maio 2007.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Departamento de Assistência Técnica aos Municípios. **Processo nº 17.850**, de 10/11/2000. Fortaleza: TCE, 2000. (Resposta ao nosso pedido de informações). 7 p.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2000. Fortaleza: TCE, 2001. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2001. Fortaleza: TCE, 2002. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2002. Fortaleza: TCE, 2003. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2003. Fortaleza: TCE, 2004. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2004. Fortaleza: TCE, 2005. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2005. Fortaleza: TCE, 2006. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2006. Fortaleza: TCE, 2007. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2007. Fortaleza: TCE, 2008. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2008. Fortaleza: TCE, 2009. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo do Estado**. Exercício 2009. Fortaleza: TCE, 2010. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório anual das contas do governo**

**do Estado.** Exercício 2010. Fortaleza: TCE, 2011. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Resposta por internet da Presidência ao nosso pedido de informações.** Fortaleza: TCE, 27/2/2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Resposta por internet da Presidência ao nosso pedido de informações.** Fortaleza: TCE, 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Tabela para cálculo na manutenção e desenvolvimento do ensino.** Fortaleza: TCE, 2013. Disponível em: <www.tcm.ce.gov.br>. Acesso em: 25 mar. 2013.

Recebimento em: 19/04/2014.

Aceite em: 19/09/2014.