

A VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS PARA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO NO ESTADO DE SÃO PAULO

The binding of tax revenue for maintenance and development of education in the state of São Paulo

Adriana Mazieiro Rezende¹

Rosana Martins Kirschke²

Suzana Soo Sun Lee³

SUMÁRIO

Introdução. 1. Da peculiaridade normativa do estado de São Paulo. 2. Do sentido técnico-jurídico da Expressão “despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino”. 3. Do demonstrativo da aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino à luz das informações e princípios contábeis. Conclusões. Referências.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a examinar o cumprimento, pelo estado de São Paulo, da determinação constitucional de aplicação de percentual da receita resultante de impostos na manutenção e no desenvolvimento do ensino fixado pela Constituição Federal, destinando-se as despesas relativas aos inativos da Educação e à insuficiência financeira a fazer o percentual residual cobrado pela Constituição Estadual.

Palavras-chave: Vinculação. Impostos. Ensino.

ABSTRACT

The present study aims to examine the compliance by the state of São Paulo with the constitutional determination of the application of a percentage of revenue from taxes in the maintenance and development of education established by the Federal Constitution, with expenditures related to inactive education and to the financial insufficiency to make up the residual percentage charged by the State Constitution.

Keywords: Binding. Tax. Education.

INTRODUÇÃO

Em um cenário de déficit fiscal e lenta recuperação da grave crise econômica que atingiu o país nos últimos anos, a discussão que está na ordem do dia é o papel do orçamento para garantir o planejamento e a qualidade dos gastos públicos.

¹ Procuradora do estado de São Paulo. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo (ESPGE).

² Procuradora do estado de São Paulo. Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo.

³ Procuradora do estado de São Paulo. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo (ESPGE).

Regis Fernandes de Oliveira observa que “a decisão de gastar é, em essência política. [...] Programados os recursos e elaborada a estimativa de seu quantum, resta a opção, entre inúmeras finalidades estatais, em que gastar e como fazê-lo”.⁴

Parte da opção é limitada pelo legislador constituinte que, entre os valores consagrados na Constituição Federal, deliberou privilegiar com a vinculação da receita de impostos os investimentos em educação (artigo 212) e saúde (artigo 198, § 2º, II e III – incluídos pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

A Constituição Federal, por meio de dispositivos transitórios e, posteriormente, por emendas constitucionais, também destinou recursos ao atendimento de determinados fundos (artigos 60, 71, 72, 79, 80, 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT) e previu a obrigatoriedade do pagamento de débitos decorrentes de ações judiciais movidas contra o Poder Público, após seu trânsito em julgado (artigo 100).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que será privilegiado, também, o pagamento das despesas que constituam obrigações legais do ente⁵, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias, isentando tais despesas da limitação de empenho e movimentação financeira decorrente da verificação de que a receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais (artigo 9º, *caput* e § 2º).

Acresçam-se as receitas que são criadas para atendimento de determinado fim (como as contribuições sociais e as taxas). Não à toa, os especialistas afirmam que, na verdade, o espectro de opção dos Poderes Executivo e Legislativo por ocasião da elaboração das leis orçamentárias, em especial a Lei Orçamentária Anual (a que orça a receita e fixa as despesas para cada exercício), é restrito, uma vez que “despesas obrigatórias, como aposentadoria e folha de pagamento, consomem hoje 91% do Orçamento, percentual que deve chegar a 98% em 2021”⁶, mantida a situação vigente⁷.

⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª edição, rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010, p. 286.

⁵ Como, por exemplo, o pagamento dos vencimentos dos servidores públicos e proventos de aposentadoria e pensão dos regimes geral e próprios da Previdência Social.

⁶ Trecho de reportagem veiculada no jornal *O Estado de S. Paulo*, em 29 de novembro de 2018 – 4h: *Equipe de Guedes prepara proposta para destruir gastos do Orçamento*; jornalistas: Idiana Tomazelli e Adriana Fernandes. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,equipe-de-guedes-prepara-proposta-para-destruir-gastos-do-orcamento,70002625734>>. Acesso em 2 dez. 2018.

⁷ Com o objetivo de atenuar o que se chama de engessamento das contas públicas, o Governo Federal tem obtido autorização do Congresso Nacional, via emenda à parte transitória da Constituição Federal (artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT), para desvincular parte de sua receita. A Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016, além de prorrogar a desvinculação, até 31 de dezembro de 2023, de 30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data; de forma inédita, estabeleceu, no mesmo percentual e prazo, a desvinculação de receitas dos estados, Distrito Federal

O presente trabalho propõe-se a examinar o cumprimento, pelo estado de São Paulo, da determinação constitucional de aplicação de percentual da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino, tendo em vista as peculiaridades das normas estaduais; as recomendações constantes dos pareceres do Tribunal de Contas do Estado, emitidos nos termos do inciso I do artigo 33 da Constituição do Estado de São Paulo, sobre as contas apresentadas pelo governador para os exercícios de 2016 e 2017, no que se refere à aplicação de recursos no ensino público; e o ajuizamento, pelo procurador-geral da República, perante o Supremo Tribunal Federal, de ação direta de inconstitucionalidade em face dos artigos 26, I, e 27 da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 1ª de junho de 2007 (ADI 5719). Ao final, uma análise crítica dos demonstrativos apresentados nos balanços gerais do estado à luz das informações e princípios contábeis.

1. DA PECULIARIDADE NORMATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO

O constituinte originário elegeu o ensino como valor prioritário a ser alcançado pelo Estado e assim estabeleceu que a “*União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os estados, o Distrito Federal e os municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino*” (artigo 212, CF)⁸.

A Constituição do Estado de São Paulo ampliou a dotação orçamentária definida pela Constituição Federal para a manutenção e ampliação do ensino público para, no mínimo, 30% (trinta por cento) da receita resultante de impostos, incluídos os recursos provenientes de transferências, estabelecendo que as despesas que se caracterizem como manutenção e desenvolvimento do ensino serão definidas em lei (artigo 255, *caput* e parágrafo único).

A área consultiva da Procuradoria-Geral do Estado, por meio da Procuradoria Administrativa, emitiu opinativo⁹ sustentando a inconstitucionalidade do artigo 255 da Constituição Paulista por: (i) ofensa ao disposto no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, que proíbe a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo

e municípios, relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, com exceções, entre as quais destacam-se a manutenção da vinculação dos recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal (artigos 76, 76-A e 76-B do ADCT).

⁸ A propósito, Regis Fernandes de Oliveira observa que “o valor maior encampado pelo constituinte originário foi o do ensino. Privilegiou-o inequivocamente com a maior dotação orçamentária e estabeleceu exceção ao princípio da não vinculação orçamentária. A decisão cabia exclusivamente ao órgão originário que instaurou a Constituição, sendo-lhe lícita tal opção, por não estar restrito a qualquer força anterior, nem limitado por qualquer outra que lhe fosse superior”. (*ob. cit.*, p. 287).

⁹ Parecer PA nº 146/2003.

ou despesa fora das hipóteses expressamente previstas no mesmo dispositivo¹⁰; e (ii) ofensa aos artigos 84, XXIII, e 165, I a III, da Constituição Federal que reserva ao Poder Executivo a iniciativa para elaboração das leis orçamentárias, e consequente violação do princípio da separação e independência dos Poderes.

A propósito da iniciativa do processo legislativo em matéria orçamentária Alexandre de Moraes, com apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, anota que “... a regra de iniciativa privativa do Poder Executivo para os projetos de lei referentes à matéria orçamentária é obrigatória para estados e municípios”¹¹, de sorte que as constituições estaduais e leis orgânicas municipais não podem alterá-la ou por qualquer meio tolhê-la ou subtraí-la

O entendimento da Procuradoria Administrativa da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo está alinhado com o do Supremo Tribunal Federal, pois referida Corte já julgou inconstitucional disposição similar da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, conforme pode ser observada na ementa do acórdão:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. VINCULAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS A SETORES DA POLÍTICA EDUCACIONAL. ARTS. 309, § 1º, 314, CAPUT E §§ 2º E 5º, E 332 DA CONSTITUIÇÃO DO RIO DE JANEIRO. ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AOS ARTS. 2º, 5º, 61, § 1º, INC. II, AL. B, 165 e 212 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou serem inconstitucionais normas que estabelecem vinculação de parcelas das receitas tributárias a órgãos, fundos ou despesas, por desrespeitarem a vedação do art. 167, inc. IV, da Constituição da República, e restringirem a competência constitucional do Poder Executivo para a elaboração das propostas de leis orçamentárias. Precedentes.

2. As restrições impostas ao exercício das competências constitucionais conferidas ao Poder Executivo, incluída a definição de políticas públicas, importam em contrariedade ao princípio da independência e harmonia entre os Poderes. [...]

5. Ação julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 309, § 1º, e 314, caput, § 5º, e da expressão “e garantirá um percentual mínimo de 10% (dez por cento) para a educação especial”, da parte final do § 2º do art. 314, todos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro,

¹⁰ Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/1/2003.)

¹¹ MORAES, Alexandre de. *Curso de Direito Constitucional*, 34ª edição, São Paulo: Atlas, 2018, p. 699-700.

e, por arrastamento, das expressões “à UERJ e”, “306, § 1ª (atual 309), e” e “e, na hipótese da UERJ, sobre a sua receita tributária líquida” do art. 1ª da Lei fluminense nº 1.729/1990 e do art. 6ª da Lei estadual nº 2.081/1993.

(ADI 4102, relator(a): min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, acórdão eletrônico DJe-027 DIVULG 9/2/2015 PUBLIC 10/2/2015).

Situação diversa se colocaria, com observância das regras fixadas na Constituição Federal (especialmente para iniciativa e emenda), se a lei orçamentária estadual previsse a aplicação de recursos para manutenção e ampliação do ensino público em percentual superior à vinculação prevista no artigo 212 da Carta Magna.

Todavia, não se tem conhecimento de ter sido ajuizada ação, pelo governador do estado ou outro legitimado, questionando a constitucionalidade do artigo 255 da Constituição Paulista¹².

2. DO SENTIDO TÉCNICO-JURÍDICO DA EXPRESSÃO “DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO”.

Para aferir a correção da aplicação dos recursos é necessário primeiro definir o sentido técnico-jurídico da expressão “despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino”.

Os artigos 70 e 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação - LDB (Lei federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996) definem, respectivamente, as despesas que são incluídas e excluídas da manutenção e desenvolvimento do ensino.

Adicionalmente, a Lei Complementar nº 1.010, de 1ª de junho de 2007, que “dispõe sobre a criação da São Paulo Previdência (SPPREV), entidade gestora do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos (RPPS) e do Regime Próprio de Previdência dos Militares do Estado de São Paulo (RPPM)”, prevê que os valores dos benefícios pagos pela SPPREV serão “computados para efeito de cumprimento de vinculações legais e constitucionais de gastos em áreas específicas” (artigo 26, I).

Muitos entes da Federação têm computado os gastos com pagamentos de inativos da área da educação para perfazer o percentual mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) da aplicação de receitas de impostos como despesas de manutenção e desenvolvimento de ensino. Ao procederem dessa forma utilizam o argumento de que o artigo 70, I, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, ao permitir o cômputo de gasto de pessoal com despesas de manutenção e de desenvolvimento de ensino, não faz distinção entre vencimentos ou proventos e não teria vedado, expressamente, o cômputo das despesas com inativos.

¹² Tampouco se tem notícia da existência de Proposta de Emenda à Constituição que busque adequar esse dispositivo à Constituição Federal.

Esse posicionamento tem sido discutido em juízo. A União tem inscrito esses estados nos seus cadastros de inadimplência (Cauc/Siaf), em razão do descumprimento da aplicação, em educação, do percentual mínimo de 25% da receita de impostos, o que, por sua vez, tem provocado o ajuizamento de diversas ações cíveis originárias, com pedidos de liminares pelos estados no Supremo Tribunal Federal, com o objetivo de reconhecer a legalidade do seu proceder e a retirada dos entes da Federação do Cauc/Siaf.¹³

O Supremo Tribunal Federal vinha concedendo liminares para determinar o cancelamento das inscrições desses estados no Cauc/Siaf, mas tais decisões fundavam-se, sobretudo, em aspectos formais atinentes à não observância do devido processo legal e das garantias do contraditório e da ampla defesa pela União no procedimento da inscrição. Decisões mais recentes da Corte Constitucional têm revelado a posição de não permitir que despesas com pagamento de inativos da área da educação sejam computadas para atingir o percentual constitucional mínimo de 25% como gastos com manutenção e desenvolvimento, como ilustram as decisões proferidas pelo ministro Roberto Barroso na ACO 3.131 e pelo ministro Dias Toffoli na ACO 2.799.

Ademais, a Procuradoria-Geral da República tem ajuizado ações diretas de inconstitucionalidade contra leis e outros atos normativos os quais autorizam que sejam computados no piso constitucional da educação (25% - vinte e cinco por cento), os recursos utilizados para pagamento de benefícios previdenciários a inativos (ADI 5.691 e 5.546, pendentes de julgamento).

À semelhança do que ocorreu com outros estados, a Procuradoria-Geral da República – a partir de representação do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo¹⁴ – ajuizou ação direta de inconstitucionalidade em face dos artigos 26, inciso I, e 27, parágrafo único, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 1º de junho de 2007, que “*dispõe sobre a criação da São Paulo Previdência (SPPREV), entidade gestora do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos (RPPS) e do Regime Próprio de Previdência dos Militares do Estado de São Paulo (RPPM)*” (ADI nº 5.719¹⁵).

O procurador-geral da República sustenta que as normas em tela, ao autorizarem o estado de São Paulo a contabilizar despesas de pagamento de benefícios previdenciários a inativos – tanto sob a forma de custeio direto por meio de pensões ou aposentadorias, quanto por cobertura de déficit financeiro dos regimes previdenciários próprios – nas despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, (i) invadem a competência legislativa privativa da União para dispor sobre diretrizes e bases da educação nacional e fixar norma geral sobre educação (artigos 22,

¹³ A exemplo das ações cíveis originárias: ACO 3.078/DF, ACO nº 3.107/TP, AC 2.395- MC/PB e ACO 301.

¹⁴ Ofício nº 402/2016 – GPGC – que constitui um dos elementos de instrução do processo digital da ADI 5.719.

¹⁵ Ação, com pedido liminar, foi distribuída ao ministro Edson Fachin, que adotou o rito previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/1999.

XXIV, e 24, IX e § 1º, da Constituição Federal); (ii) desrespeitam a destinação constitucional prevista no artigo 212, *caput*, da Constituição Federal, e o artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1988, na redação da Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006; e (iii) de forma não explicitada, incorreria na violação da proibição de vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, IV, da Constituição Federal).

Porém, diferentemente do que ocorre em outros entes da Federação, os valores dos benefícios pagos pela SPPREV para inativos da Educação têm sido computados pelo estado de São Paulo apenas para alcançar a *diferença* percentual entre o limite mínimo de aplicação em despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino público estabelecido pela Constituição Federal (vinte e cinco por cento) e aquele que decorre da exigência fixada na Constituição Paulista (trinta por cento). Em outras palavras: os gastos com inativos e com as insuficiências do regime previdenciário próprio dos servidores públicos têm sido computados como gastos em educação apenas para atingir o *plus* de 5% (cinco por cento) estabelecido na Constituição Estadual¹⁶.

Cabe observar que, quando a Constituição Paulista foi editada, estava em vigor a Lei federal nº 7.348, de 24 de julho de 1985, que no seu artigo 6º, § 1º, alínea “g”¹⁷, admitia de modo inequívoco o cômputo das despesas com manutenção de inativos e pensionistas da área de educação.

Com a superveniência da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394, 20 de dezembro de 1996), que não mais explicitou tal possibilidade, emergiu a necessidade de incluir a previsão em norma estadual, o que se fez por meio do já mencionado artigo 26, I, da Lei Complementar nº 1.010, de 2007.

Desse cenário normativo, fica claro que o estado de São Paulo observa a competência legislativa da União para dispor sobre diretrizes e bases da educação nacional e para estabelecer normas gerais em matéria de ensino (artigos 22, inciso XXIV; e 24, inciso IX e §§ 2º e 4º, da Constituição Federal) e, assim, o previsto nos artigos 70 e 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação no que se refere à aplicação do percentual de 25% (vinte e cinco por cento) da receita resultante de impostos,

¹⁶ Esse ponto foi objeto de análise e demonstração detida pelo Tribunal de Contas do Estado, por ocasião da análise das contas do governador relativas aos exercícios de 2016 e 2017, sendo certo que os conselheiros relatores, com base na instrução dos autos inclusive a simulação efetuada pela equipe de inspeção da Diretoria de Contas do governador –, constataram, após a exclusão dos valores autorizados pelo artigo 26, I, da Lei Complementar nº 1.010, de 2007, o atendimento ao disposto na regra do artigo 212 da Constituição Federal, ou seja, a aplicação de 25% (vinte e cinco por cento) da receita de impostos para manutenção e desenvolvimento do ensino.

¹⁷ *Verbis*: “Art. 6º Os recursos previstos no caput do art. 1º desta Lei destinar-se-ão ao ensino de todos os graus regular ou ministrado pela via supletiva amplamente considerada, aí incluídas a educação pré-escolar, a educação de excepcionais e a pós-graduação. § 1º Consideram-se despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino todas as que se façam, dentro ou fora das instituições de ensino, com vista ao disposto neste artigo, desde que as correspondentes atividades estejam abrangidas na legislação de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e sejam supervisionadas pelos competentes sistemas de ensino ou ainda as que: (...) g) decorram da manutenção de pessoal inativo, estatutário, originário das instituições de ensino, em razão de aposentadoria.”

compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (artigo 212 da Constituição da República).

No que se refere ao atendimento do percentual de 30% (trinta por cento) estipulado no artigo 255 da Constituição do Estado — no regular exercício de sua autonomia e com fundamento no artigo 25, § 1º da Carta Magna —, considera-se para o cômputo dos 5% (cinco por cento) adicionais os valores despendidos em conformidade com o previsto no artigo 26, I, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007.

Nesse sentido, foram as informações prestadas pelo governador do estado na ADI 5.719, por meio da qual pleiteou-se, em síntese, a interpretação conforme a Constituição Federal: (i) aos artigos 26, I, e 27 da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007, observando sua inaplicabilidade para o cômputo da vinculação constitucional de 25% (vinte e cinco por cento) das receitas dos impostos com gastos de educação, prevista no artigo 212 da Constituição da República, mas sim para fazer frente à destinação adicional prevista no artigo 255 da Constituição Estadual, de modo a perfazer o percentual total de 30% (trinta por cento) nele estabelecido; e, (ii) subsidiariamente, ao artigo 255 da Constituição do Estado de São Paulo, de modo a possibilitar o disciplinamento em lei estadual específica prevendo a inclusão dos gastos com inativos, unicamente para o montante que excede os 25% (vinte e cinco por cento) fixados pelo artigo 212 da Constituição Federal.

Cabe observar que a advogada-geral da União, ao se manifestar nos autos da ADI 5.719, conforme o previsto no artigo 103, § 3º da Constituição Federal, tendo em vista a peculiaridade do artigo 255 da Constituição do Estado de São Paulo, acolheu os argumentos apresentados pelo governador do estado:

É que, conforme esclarecido nas informações prestadas pelo governador daquela unidade federativa, a Constituição do Estado de São Paulo possui norma peculiar, contemplada em seu artigo 255, que estabelece o nível mínimo de investimento em manutenção e desenvolvimento do ensino em patamar de 30% (trinta por cento), ou seja, significativamente superior ao padrão nacional, de 25% (vinte e cinco por cento).

A informação é relevante para o julgamento da presente causa. Isso porque parece fora de dúvida que o âmbito de aplicação das normas gerais previstas nos artigos 70 e 71 da Lei nº 9.394/1996 circunscreve-se ao preenchimento da norma do artigo 212, caput, da Constituição Federal. Para fins de cumprimento do piso imposto por essa norma constitucional, os gastos previdenciários não podem, de fato, ser considerados, tal como demonstrado ao longo da presente manifestação.

Todavia, caso o investimento estadual em educação seja suficiente para satisfazer os padrões mínimos estipulados na Carta da República, a aferição de outro patamar - exigível exclusivamente por força do ordenamento estadual - não se vincula aos critérios previstos na legislação federal, podendo ser apurado mediante regras diversas, em graduação a ser estabelecida pelo ente local, segundo sua autonomia.

Tendo em vista essa excepcionalidade, o pedido subsidiário manifestado nas informações do governador do estado de São Paulo consubstancia solução plausível

para preservar, a um só tempo, o campo de competência da União e a autonomia política do estado membro. [...]

Nesse sentido, a técnica de decisão a ser aplicada ao caso deve promover a declaração de inconstitucionalidade parcial dos dispositivos atacados, para, sem redução de texto, excluir sua aplicação apenas para fins de cômputo do piso mínimo nacional estipulado pelo artigo 212, caput, da Constituição Federal.

3. DO DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO DE RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO À LUZ DAS INFORMAÇÕES E PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE obedece às regras de conteúdo e periodicidade previstas no artigo 165, § 3º da Constituição Federal¹⁸, artigo 72 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação¹⁹ e artigo 52 da Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal²⁰, e demonstra o cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação, um dos requisitos para efetivação de transferência voluntária (artigo 25, § 1º, IV, “b”, da LRF)²¹.

O Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, aplicado à União, aos estados, Distrito Federal e municípios²², traz orientações para elaboração do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, observando que seu objetivo é:

¹⁸ Constituição Federal: “Art. 165 [...] § 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.”

¹⁹ Lei de Diretrizes e Bases da Educação: “Art. 72. As receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino serão apuradas e publicadas nos balanços do Poder Público, assim como nos relatórios a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição Federal.”

²⁰ Lei de Responsabilidade Fiscal: “Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de: I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as: a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada; b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo; II - demonstrativos da execução das: a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar; b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício; c) despesas, por função e subfunção. § 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida. § 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.”

²¹ Lei de Responsabilidade Fiscal: “Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde. § 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias: [...] IV - comprovação, por parte do beneficiário, de: [...] b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde; [...]”

²² 9ª Edição (válido a partir do exercício de 2019), disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em 2 dez. 2018.

demonstrar e avaliar o cumprimento dos limites mínimos de aplicação em MDE, do percentual da receita de impostos destinada ao Fundeb, do limite mínimo de aplicação dos recursos do Fundeb na remuneração do magistério da educação básica, bem como apresentar informações para fins de controle pelo governo e pela sociedade.

Vejamos a aplicação prática de tais orientações.

Segundo as Contas do Exercício de 2016²³, foi aplicado no referido exercício o valor de R\$ 35.366.067.853,00 (trinta e cinco bilhões, trezentos e sessenta e seis milhões, sessenta e sete mil e oitocentos e cinquenta e três reais)– deduzidas as glosas feitas pela fiscalização –, o que representaria 31,4% da receita resultante de Impostos e Transferências Federais, abatida a parte relativa a transferências de impostos estaduais (ICMS e IPVA) a municípios.

Por sua vez, as Contas do Exercício de 2017²⁴ mostram que o montante investido no ensino teria sido na ordem de R\$ 37.295.221.837,00 (trinta e sete bilhões, duzentos e noventa e cinco milhões, duzentos e vinte e um mil e oitocentos e trinta e sete reais) , o que equivaleria a 31,46% da receita líquida do estado.

Em ambos os balanços, a Contadoria-Geral do Estado singelamente assinala que o estado cumpre o percentual fixado na Constituição Estadual, na ordem de 30% (art. 255).

Ainda segundo os demonstrativos, há somente menção ao valor total da despesa líquida na “Função 12 – Educação”, subdividido em “Administração Direta e Indireta”, sem indicação de mais detalhes dos valores relativos aos gastos com os inativos da pasta da Educação, bem ainda da insuficiência financeira do regime próprio, despesas essas que sabidamente compõem o percentual mínimo constitucionalmente exigido e que é objeto de debate nos órgãos de controle.

Há que se apontar, primeiro, que os demonstrativos ora em exame se mostram em descompasso àqueles apresentados como modelo no Manual de Demonstrativos Fiscais. Com efeito, deveria o estado de São Paulo elaborar demonstrativos com maior grau de elementos e informações, como revela aquele exibido no item 03.08.05.02 do MDF, aplicável aos estados²⁵.

²³ Disponível em <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Downloads/Demonstrações-Contábeis/Demonstrativos%20Cont%C3%A1beis%20-%20Balan%C3%A7o%20Geral%20do%20Estado%20-%202016%20-%20Atualizado.pdf>>.

<<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Paginas/Demonstrativo-de-Aplicação-de-Recursos-na-educalção.aspx>>. Acesso em 2 dez. 2018.

²⁴ Disponível em <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Downloads/Demonstrações-Contábeis/BalancoGeraldoEstado202017.pdf>>. P. 249. Acesso em 2 dez. 2018.<<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Paginas/Demonstrativo-de-Aplicação-de-Recursos-na-educalção.aspx>>. Acesso em 2 dez. 2018.

²⁵ 9ª edição; p. 282 e ss.

Há, ainda, dado relevante. Muito embora não se permita o cômputo das despesas de gastos com inativos e pensionistas da educação para fins do limite constitucional com ensino, o Manual de Demonstrativos Fiscais **admite** a contabilização da contribuição patronal ao Regime Próprio de Previdência Social referente ao pessoal ativo da área da educação para os mesmos fins²⁶. Não é possível concluir, pelos dados apresentados nos demonstrativos, se o estado estaria valendo-se dessa faculdade, computando-se tais despesas para perfazer o percentual mínimo constitucional de 25%.

Inferese, pois, que, além de se mostrar desalinhado ao modelo proposto pelo Manual de Demonstrativos Fiscais, o demonstrativo lacunoso – relativo aos recursos despendidos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – não atende às características qualitativas de um registro contábil. Com efeito, o objetivo da elaboração de uma informação contábil é fornecer informação útil para os usuários “para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão”, segundo preceitua o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)²⁷.

Logo, muito embora tenha se pretendido detalhar em Notas Explicativas a execução orçamentária do estado, o demonstrativo da aplicação de recursos no ensino²⁸ resente-se de mais detalhamentos, como a indicação das competentes rubricas relativas ao pagamento de inativos, bem ainda a insuficiência financeira, não atendendo à **representação fidedigna** de uma informação contábil, a qual deveria ser “completa, neutra e livre de erro material”. Segundo o MCASP, “para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar”²⁹.

A insuficiência das informações igualmente viola a característica qualitativa da **verificabilidade**, que se traduz na “qualidade da informação que ajuda a assegurar para os usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar”³⁰.

As Notas Explicativas integram as demonstrações contábeis e prestam-se a **complementá-las** (vide, nesse tocante, o preceituado no art. 176, § 4º, da Lei federal

²⁶ 9ª edição; p. 335: “Portanto, a partir do exposto acima, e considerando a interpretação conjunta dos artigos 37 e 40 da Constituição, os arts. 70 e 71, da LDB, e o art. 22 da Lei nº 11.494/07, conclui-se que, para fins do limite constitucional com MDE, devem-se considerar apenas as despesas destinadas à remuneração e ao aperfeiçoamento dos profissionais em educação 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. A contribuição patronal ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS referente ao pessoal ativo da área da educação deve ser considerada para fins do limite constitucional com MDE.”

²⁷ 7ª edição; p. 25. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 2 dez. 2018.

²⁸ Correspondente ao item 3.1.2.9 das Contas do Exercício de 2016 e 2017.

²⁹ 7ª edição; p. 26.

³⁰ 7ª edição; p. 26.

nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976³¹), em especial naquelas hipóteses em que a informação não é passível de escrituração contábil, mas é de fundamental importância para a compreensão e esclarecimento das informações contidas nas demonstrações contábeis e não estão suficientemente claras aos leitores.

Logo, a execução orçamentária do estado, em especial no que toca ao Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, demanda aperfeiçoamento por meio de mais detalhamento das rubricas que compõem o percentual mínimo exigido para o ensino, cumprindo ao estado demonstrar aos órgãos de controle, como se propõe no presente trabalho, que atende ao patamar fixado pela Constituição Federal, na ordem de 25% (vinte cinco por cento), destinando-se as despesas relativas aos inativos da Educação e à insuficiência financeira a perfazer o percentual residual cobrado pela Constituição Estadual, nos termos autorizados pelo parágrafo único do art. 255 da Constituição Bandeirante c.c. art. 26, I, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007.

A análise dos relatórios e manifestações proferidas com o objetivo de subsidiar a emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas do Estado, nos termos do inciso I do artigo 33 da Constituição Estadual, combinado com o artigo 23 e seus parágrafos da Lei Complementar estadual nº 709, de 14 de janeiro de 1993, pertinentes às contas apresentadas pelo governador do estado à Assembleia Legislativa, relativas aos exercícios de 2016 e 2017, evidencia que não havia clareza se os valores autorizados pelo artigo 26, I, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007, haviam sido considerados para elaboração dos respectivos demonstrativos das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE.

Dessa forma, a Diretoria de Contas do governador realizou simulações, com o objetivo de identificar o percentual de despesas aplicados na manutenção e ampliação do ensino, com e sem a consideração dos benefícios previdenciários pagos pela SPPREV, tendo sido constatado que:

(i) o demonstrativo apresentado pelo estado para cada exercício computava os valores dos benefícios pagos pela SPPREV, conforme o previsto no artigo 26, I, da Lei Complementar nº 1.010, de 2007, para efeito de cumprimento da regra do artigo 255 da Constituição do Estado (30%);

(ii) que, excluídos os valores autorizados pelo artigo 26, I, da Lei Complementar nº 1.010, de 2007, mantinha-se o atendimento da regra do artigo 212 da Constituição Federal, ou seja, a aplicação de 25% (vinte e cinco por cento) da receita de impostos para manutenção e desenvolvimento do ensino.

³¹ Verbis: “Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: [...] § 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. [...]”

Com efeito, no Processo Acessório 2, TC54/026/15, relativo ao Exercício 2016³², apurou-se que o governo estadual aplicou a importância de R\$ 35.394.773,00 (trinta e cinco milhões, trezentos e noventa e quatro mil e setecentos e setenta e três reais) correspondendo ao percentual de 31,43%, dando cumprimento ao disposto no artigo 255 da Constituição Estadual³³.

Da análise das notas taquigráficas do julgamento, observa-se que a Diretoria de Contas do governador do estado apontou que foram contabilizados aproximadamente 6,5 bilhões de reais referentes à cobertura de insuficiências da SPPREV no percentual de ensino. Caso excluído esse montante, haveria queda do percentual de 31,43% para 25,6% dos gastos com educação, no âmbito estadual³⁴.

De outra parte, no Processo Acessório TC-13.710.989.17-9 - Exercício 2017³⁵ verificou-se que:

os dispêndios com o ensino, já computadas as glosas da Fiscalização (R\$ 1.313.260 mil), alcançaram R\$ 37.185.894 mil, correspondentes a 31,36% da receita de impostos e transferências; superiores, portanto, aos 30% exigidos pelo artigo 255 da Constituição Estadual e aos 25% definidos pelo artigo 212 da Constituição da República.

[...]

Simulação levada a cabo pela equipe de inspeção da Diretoria de Contas do Governador demonstra que caso fosse excluído o valor da cobertura da insuficiência financeira da SPPREV (2017 - inativos - R\$ 7.194.553 mil) as despesas da espécie, afetas ao período em apreço, decairiam para 25,30% da receita de impostos e transferências.

Nessa hipótese, o direcionamento de verbas ao ensino estaria em conformidade com o parâmetro imposto pela Constituição Federal (25%), porém, desatendido o limite previsto na Constituição do Estado de São Paulo (30%).

Cabe observar que a Corte de Contas emitiu parecer prévio favorável às contas do governo do estado relativas aos exercícios de 2016 e 2017, porém com recomendações³⁶.

³² Relatório do Conselheiro Antônio Roque Citadini, fls. 21/23. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/9_-_tc-5198.989.16_-_relatorio_e_voto.pdf>. Acesso em 2 dez. 2018.

³³ Fls. 582 – Processo TC-5198.989.16-2, Relatório da Diretoria de Contas do Governador. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/2_-_tc-5198.989.16-2_-_relatorio_gov_2016-_diretor-dcg.pdf>. Acesso em 2 dez. 2018.

³⁴ Esse cálculo está disponível nas fls. 14 do parecer do Ministério Público de Contas - TC-5198/989/16-2. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/8_-_tc-05198-989-16_-_contas_do_governador_-_parecer_mpc.pdf>. Acesso em 2 dez. 2018.

³⁵ Relatório do conselheiro Edgard Camargo Rodrigues, fls. 91/93. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546-989-17-9-Conselheiro.pdf>>. Acesso em 2 dez. 2018.

³⁶ Anota-se, ainda, que a Assembleia Legislativa aprovou as contas do estado de São Paulo para esses exercícios.

Em relação às despesas aplicadas com a manutenção e ampliação do ensino, o Tribunal de Contas recomendou ao governo do estado que atente para a decisão do Tribunal “*de não mais considerar, a partir de janeiro de 2018, no cômputo dos gastos com ensino, os valores despendidos com o pagamento dos inativos da educação, adotando medidas orçamentárias*”^{37,38}.

A análise do relatório e voto dos conselheiros relatores e dos pareceres prévios pertinentes às contas do estado de São Paulo para os exercícios 2016 e 2017 evidencia que tal recomendação decorre de decisão tomada pelo Tribunal de Contas, por ocasião do exame das contas apresentadas pela Prefeitura de Campinas para o exercício de 2013 (TC-1564/026/13), no sentido de que não seria admitido o cômputo de despesas vinculadas com a educação com o regime próprio dos servidores públicos da pasta, a partir do exercício de 2018.

Todavia, em tais manifestações não foram tecidas considerações sobre o disposto no artigo 26, I, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007, que determina ao estado de São Paulo que realize o cômputo dos valores dos benefícios pagos pela SPPREV a servidores oriundos da Secretaria da Educação, para efeito de cumprimento da vinculação constitucional da receita de impostos com a manutenção e ampliação do ensino.

Em acréscimo às considerações tecidas no presente trabalho sobre a constitucionalidade do artigo 26, I, da Lei Complementar nº 1.010, de 2007, cabe analisar se a Corte de Contas poderia deixar de aplicá-lo por suposta incompatibilidade com a Constituição Federal.

A Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal prevê que “o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”.

Todavia, não se pode esquecer que esse entendimento foi firmado em Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963, em um cenário constitucional muito diferente do atual, em que sequer existia o controle concentrado de constitucionalidade.

O artigo 33 da Constituição Estadual, em harmonia com o previsto no artigo 71 da Constituição da República, confere ao Tribunal de Contas competências para auxiliar o Poder Legislativo a avaliar e controlar o alcance dos resultados da Administração Pública na execução de leis, especialmente as orçamentárias, mas não

³⁷ Parecer prévio – Contas do exercício de 2016 – item III.A-I – p. 3 do relatório – TC - 5198/989/16. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/10_-_tc-5198.989.16_-_parecer.pdf>. Acesso em 2 dez. 2018.

³⁸ No Parecer prévio – Contas do exercício de 2017, TC003546.989 17 -9, a recomendação pertinente ao ponto em análise parece antagônica, contudo, a leitura da manifestação do conselheiro relator indica possibilidade de supressão accidental do termo “não”: “4) Aproveite os recursos voltados à cobertura de insuficiência financeira do regime próprio de previdência estadual - SPPREV para o pagamento de despesas consideradas como aplicação no ensino”. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17%20-Parecer_ContasGovernador-2017-ass.pdf>. Acesso em 2 dez. 2018.

lhe atribui, expressamente, competência para análise da constitucionalidade de leis, o que demonstra a necessidade de manifestação do Plenário do Supremo Tribunal Constitucional sobre a subsistência da Súmula 347, sendo relevante observar que sua aplicação foi afastada em sede de decisão monocrática:

[...]

Assim, a declaração de inconstitucionalidade, pelo Tribunal de Contas da União, do art. 67 da Lei nº 9.478/1997, e do Decreto nº 2.745/1998, obrigando a Petrobrás, conseqüentemente, a cumprir as exigências da Lei nº 8.666/1993, parece estar em confronto com normas constitucionais, mormente as que traduzem o princípio da legalidade, as que delimitam as competências do TCU (art. 71), assim como aquelas que conformam o regime de exploração da atividade econômica do petróleo (art. 177). Não me impressiona o teor da Súmula 347 desta Corte, (...). A referida regra sumular foi aprovada na Sessão Plenária de 13/12/1963, num contexto constitucional totalmente diferente do atual. Até o advento da Emenda Constitucional nº 16, de 1965, que introduziu em nosso sistema o controle abstrato de normas, admitia-se como legítima a recusa, por parte de órgãos não jurisdicionais, à aplicação da lei considerada inconstitucional. No entanto, é preciso levar em conta que o texto constitucional de 1988 introduziu uma mudança radical no nosso sistema de controle de constitucionalidade. Em escritos doutrinários, tenho enfatizado que a ampla legitimação conferida ao controle abstrato, com a inevitável possibilidade de se submeter qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, operou uma mudança substancial no modelo de controle de constitucionalidade até então vigente no Brasil. Parece quase intuitivo que, ao ampliar, de forma significativa, o círculo de entes e órgãos legitimados a provocar o Supremo Tribunal Federal, no processo de controle abstrato de normas, acabou o constituinte por restringir, de maneira radical, a amplitude do controle difuso de constitucionalidade. A amplitude do direito de propositura faz com que até mesmo pleitos tipicamente individuais sejam submetidos ao Supremo Tribunal Federal mediante ação direta de inconstitucionalidade. Assim, o processo de controle abstrato de normas cumpre entre nós uma dupla função: atua tanto como instrumento de defesa da ordem objetiva, quanto como instrumento de defesa de posições subjetivas. Assim, a própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, verificada desde então, está a demonstrar a necessidade de se reavaliar a subsistência da Súmula 347 em face da ordem constitucional instaurada com a Constituição de 1988.

[...]

Ante o exposto, defiro o pedido de medida liminar, para suspender os efeitos da decisão proferida pelo Tribunal de Contas da União (Acórdão nº 39/2006) no processo TC nº 008.210/2004-7 (Relatório de Auditoria).

[MS 25.888 MC, rel. min. GILMAR MENDES, dec. monocrática, j. 22/3/2006, DJ de 29/3/2006]

CONCLUSÃO

Para o estado de São Paulo, a expressão “aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento de ensino” tem sentido técnico-jurídico definido nos artigos 70 e 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação – no que se refere ao cumprimento do percentual estipulado pelo artigo 212 da Constituição Federal – e no artigo 26, I, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007, para complementação do percentual adicional previsto no artigo 255 da Constituição do Estado.

De rigor, pois, que os demonstrativos de Aplicação de Recursos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino elaborados pelo estado de São Paulo (relatório resumido da execução orçamentária e o balanço geral das contas do exercício) contenham Notas Explicativas demonstrando o atendimento do mínimo fixado pela Constituição Federal, na ordem de 25% (vinte cinco por cento), consoante as previsões da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, destinando-se as despesas relativas aos inativos da Educação e à insuficiência financeira ao perfazimento do percentual residual cobrado pela Constituição Estadual, nos termos autorizados pelo parágrafo único do art. 255 da Constituição Bandeirante c.c. art. 26, I, da Lei Complementar estadual nº 1.010, de 2007.

REFERÊNCIAS

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

MORAES, Alexandre de. *Curso de Direito Constitucional*, 34. ed., São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*, 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010.

SECRETARIA DA FAZENDA. *Relatório Anual do Governo do Estado, exercícios 2016 e 2017*. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatorio-Anual-do-Governo-do-Estado.aspx>>.

SECRETARIA DA FAZENDA. *Aplicação de Recursos – Educação e Saúde, Demonstrativo de Aplicação de Recursos na Educação*, disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Demonstrativo-de-Aplicação-de-Recursos-na-educalção.aspx>>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. <<http://www.stf.jus.br>>.

TESOURO NACIONAL. *Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios*, 9. ed. (válido a partir do exercício de 2019). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>.

TESOURO NACIONAL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios*, 7. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. <<https://www.tce.sp.gov.br>>.