



**TRIBUNAL DE CONTAS  
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

***MANUAL BÁSICO***

***APLICAÇÃO NO ENSINO***

***E AS NOVAS REGRAS***

**Revisado, Atualizado e Ampliado**

Dezembro 2012



## **CONSELHEIROS**

**RENATO MARTINS COSTA**  
Presidente

**ROBSON RIEDEL MARINHO**  
Vice-Presidente

**ANTONIO ROQUE CITADINI**  
Corregedor

**EDGARD CAMARGO RODRIGUES**

**CRISTIANA DE CASTRO MORAES**

**DIMAS EDUARDO RAMALHO**

**SIDNEY ESTANISLAU BERALDO**

**Dezembro 2012**



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
MANUAL BÁSICO APLICAÇÃO NO ENSINO E AS NOVAS REGRAS



**Supervisão**

Sérgio Ciquera Rossi  
Secretário-Diretor Geral

**Coordenação**

Pedro Issamu Tsuruda  
Alexandre Teixeira Carsola  
Diretores dos Departamentos de Supervisão da Fiscalização I e II

**Elaboração**

Eduardo Paravani  
Flavio C. de Toledo Jr.

**5ª. Revisão, Atualização e Ampliação (2012)**

Flavio C. de Toledo Jr.

**Coordenação Operacional**

José Roberto Fernandes Leão

**Editoração**

Adélia da Silva Milagres

**Colaboração**

Marcello José Ferreira de Amorim

**Procurador-Geral do Ministério Público de Contas**

Celso Augusto Matuck Feres Júnior

**Auditores**

Samy Wurman  
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis  
Antonio Carlos dos Santos  
Josué Romero  
Silvia Monteiro



## *Apresentação*

Tanto a experiência internacional quanto a literatura sobre direito financeiro, uma e outra indicam a transparência como essencial ferramenta para inibir o mau uso do dinheiro público.

Nos dias atuais, o instituto da transparência foi bastante prestigiado com a edição das leis da transparência fiscal e de acesso à informação governamental.

Sob essas portas que se abrem à sociedade, vital conhecer, minimamente, as regras que disciplinam o financiamento dos serviços públicos. Afinal, no Brasil, mais de um terço da riqueza é gasto pelos diversos entes de governo.

De outro lado, o saber da Academia dá ainda pouca importância ao controle dos recursos públicos.

Nesse contexto, a tarefa de ensinar vem sendo bem suprida pelos Tribunais de Contas, que, baseados em sólida experiência, vêm orientando não apenas os que atuam nas finanças governamentais, mas, de igual modo, os representantes do controle exercido pela sociedade.



Além de fiscalizar, *in loco* e todo ano, mais de 3.400 entidades jurisdicionadas, o Tribunal Paulista de Contas jamais se furtou à missão pedagógica, exercida, de forma regular, mediante inúmeros cursos e encontros nas várias regiões do Estado e por intermédio de manuais de orientação, a todos franqueado em nossa página eletrônica.

Àqueles que se utilizam deste manual na lide diária, sejam de setores de governo ou interessados na temática que envolve as competências da Corte de Contas, compreendam esta publicação como renovação de nosso compromisso com a cidadania, a exigir o melhor de nossos esforços para sermos dignos da confiança que nos foi depositada pelos brasileiros de São Paulo.

Não é outro o intuito e o sentido desta publicação.

São Paulo, Dezembro de 2012

**Renato Martins Costa**

**Presidente**



## Índice

1 - VINCULAÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECURSOS PARA A EDUCAÇÃO. <i>Breve Histórico</i> .....	07
2 - SOB A ATUAL CONSTITUIÇÃO, O QUE MUDOU NO FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO?.....	07
3 - O FUNDO DA EDUCAÇÃO BÁSICA - FUNDEB.....	09
3.1 - A Cesta de Financiamento do FUNDEB.....	10
3.2 - A Distribuição dos Recursos do FUNDEB.....	11
3.3 - A Abrangência não Estatal do FUNDEB.....	12
3.4 - A parte do FUNDEB que pode ser aplicada no ano seguinte - a parcela diferida (5%).....	12
4 - CENSO EDUCACIONAL DO MEC.....	14
5 - CONTESTAR O CENSO DO MEC.....	144
6 - COMPLEMENTO DO GOVERNO FEDERAL.....	144
7 - PERDAS E GANHOS COM O FUNDEB.....	155
7.1 - Estado ou Município com <i>perda</i> junto ao FUNDEB.....	16
7.2 - Estado ou Município com <i>ganho</i> junto ao FUNDEB.....	17
8- A IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR A INSUFICIENTE APLICAÇÃO NO FUNDEB COM EXCESSO DE 25% CONSTITUCIONAIS.....	18
9 - RECEITAS APLICADAS INTEGRALMENTE EM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO – MDE.....	19
9.1 - Receitas Patrimoniais/Financeiras (transferidas e próprias).....	19
9.2 - Auxílios e Subvenções Recebidas/Convênios da Educação.....	20
9.3 - Empréstimos e Financiamentos para a Educação.....	20
9.4 - Salário-Educação.....	20
9.5 - Ganho líquido obtido junto ao FUNDEB (“plus”).....	20
9.6 - Resíduo do Extinto Fundo do ensino Fundamental - FUNDEF.....	20
10 - O CÁLCULO DOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO – MDE.....	21
10.1 - O cálculo da aplicação Global - Art.212 da Constituição 25% da receita resultante de impostos.....	21
10.2 - O cálculo das duas vinculações do FUNDEB: A Despesa com Profissional do Magistério e a Utilização Total do Fundo.....	22
11 - 25% DOS MUNICÍPIOS - <i>Aplicação somente em creches, pré-escolas, ensino     fundamental, educação especial e educação de jovens e     adultos</i> .....	244



12 - COMO PREVER AS RECEITAS DA EDUCAÇÃO.....	255
13 - O FUNDEB E A APURAÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA.....	266
14 - PERÍODO DE APLICAÇÃO DOS 25% E O EXCESSO DE ARRECAÇÃO.....	277
15 - A REVOGADA VINCULAÇÃO DE 60% PARA O ENSINO FUNDAMENTAL.....	28
16 - A MANTIDA VINCULAÇÃO PARA O PROFISSIONAL DO ENSINO FUNDAMENTAL.....	28
17 - 60% PARA O PROFISSIONAL DO MAGISTÉRIO. Limite mensal ou anual.....	30
18 - PISO SALARIAL DO PROFESSOR.....	30
19 - PROFESSOR LEIGO.....	30
20 - PLANO DE REMUNERAÇÃO DO MAGISTÉRIO.....	31
21 - RECURSOS DO FUNDEB SÓ GARANTEM EMPRÉSTIMOS VOLTADOS À EDUCAÇÃO.....	31
22 - DESPESAS QUE ENTRAM NO CÁLCULO DOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA EDUCAÇÃO.....	32
23 - DESPESAS IMPRÓPRIAS NOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA EDUCAÇÃO.....	33
24 - O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO E AS GLOSAS MAIS COMUNS SOBRE A DESPESA OBRIGATÓRIA DA EDUCAÇÃO.....	33
25 - REPASSES A CADA DEZ DIAS.....	36
26 - CONTAS BANCÁRIAS DA EDUCAÇÃO.....	37
27 - ORDENADOR DA DESPESA EDUCACIONAL.....	37
28 - SOLICITAÇÃO E LIQUIDAÇÃO DA DESPESA EDUCACIONAL.....	37
29 - MUNICIPALIZAÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL. Convênio com o Governo Estadual.....	38
30 - PUBLICAÇÕES SOLICITADAS.....	38
31 - ENSINO FUNDAMENTAL - em 9 anos.....	39
32 - FISCALIZAÇÃO.....	39
32.1 - Conselhos Municipais de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACs).....	39
32.2 - Tribunal de Contas do Estado de São Paulo - TCE/SP.....	41
32.2.1 - Controle Posterior à Execução da Despesa Educacional.....	41
32.2.2 - Controle Simultâneo e Arquivo de Documentos financeiros da Educação.....	41
33 - IMPLICAÇÕES PELO DESCUMPRIMENTO DA NOVA LEGISLAÇÃO EDUCACIONAL.....	42
34 - GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	43



**1 - VINCULAÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECURSOS PARA A EDUCAÇÃO.**  
*Breve Histórico*

A Constituição Federal de 1.934 inaugurou a prática de vincular receita pública à Educação. As Cartas de 1.937 e 1.967 eliminaram, na respectiva vigência, essa sistemática.

**Quadro I**  
**Vinculação de Receitas à Educação. História Constitucional**

	UNIÃO	ESTADO	MUNICÍPIO
Constituição Federal de 1934 (*)	10%	20%	10%
Constituição Federal de 1937	-	-	-
Constituição Federal de 1946 (*)	10%	20%	20%
Constituição Federal de 1967	-	-	-
Emenda Constitucional 1/69 (**)	-	-	20%
Emenda Constitucional 1/83 (*)	13%	25%	25%
Constituição Federal de 1988(*)	18%	25% (***)	25%

(\*) base de cálculo: receita de impostos.

(\*\*) base de cálculo: receita tributária.

(\*\*\*) Constituição do Estado de São Paulo - 30% (art. 255).

**2 - SOB A ATUAL CONSTITUIÇÃO, O QUE MUDOU  
NO FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO?**

Na busca por mais eficiência no uso dos recursos do ensino, o legislador, mediante duas emendas à Constituição de 1988, dispôs novos critérios para distribuir parte das transferências constitucionais de impostos.

Veio daí que, contando com maior número de alunos matriculados, certos Estados e Municípios foram beneficiados com mais repasse de FPM, FPE, ICMS e IPI/Exportação; em contraposição, os entes federados com menor rede de ensino



passaram a sofrer perdas naquelas transferências entre níveis de governo. Foi isso o que quis a Emenda Constitucional nº 14, de 1996, ao criar o então inovador Fundo do Ensino Fundamental, o hoje extinto FUNDEF, que, entre vários êxitos, gerou forte municipalização das séries iniciais do ensino fundamental.

Dez anos depois e sob o mesmo propósito de repartir impostos em face do tamanho do alunado, a Emenda Constitucional nº. 53, de 2007, institui o Fundo da Educação Básica, o FUNDEB, alcançando não só o ensino fundamental, mas, de igual modo, a educação infantil e o ensino médio.

Assim, tanto o abolido FUNDEF, quanto o operante FUNDEB, um e outro constituem mecanismos para redistribuir tributos entre o Estado e seus Municípios; isso, claro, em favor de setor estratégico para o desenvolvimento nacional: o da Educação.

O Fundo da Educação Básica (FUNDEB) foi regulamentado pela Medida Provisória nº 339, de 2006, convertida na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007.

Em 2007, aquele Fundo inicia sua operação com menor percentual de receita <sup>1</sup>, para, em 2009, atingir sua taxa definitiva de vinculação: **20% da respectiva cesta de impostos.**

Quanto o tema é Educação, devemos lembrar que esta Corte de Contas recusa conta de Prefeito à vista dos seguintes desacertos:

- ✓ Não aplicação de 25% de impostos na educação infantil e no ensino fundamental.
- ✓ Não utilização de 60% do FUNDEB na remuneração do magistério.
- ✓ Falta de aplicação de todo o FUNDEB recebido no exercício.

Em resumo, em face do extinto FUNDEF, eis as diferenças introduzidas pelo atual FUNDEB:

- ✚ A despesa beneficia não apenas o ensino fundamental, mas, também, a educação infantil e o ensino médio <sup>2</sup>.
- ✚ O percentual de vinculação sobe de 15% para 20%; isso, após gradual aumento no biênio 2007-2008.
- ✚ Além dos tributos que bancavam o FUNDEF (FPE, FPM, ICMS e IPI/Exportação), outros impostos passam a compor o financiamento; é o

---

<sup>1</sup> 16,66%(ano de 2007) e 18,33% (ano de 2008) dos tributos que já antes sustentavam o FUNDEF (ICMS, FPM, FPE, IPI/Exportação); 6,33% (ano de 2007) e 13,33% (ano de 2008) dos impostos inovadoramente vinculados ao fundo educacional (IPVA, ITR e ITCMD).

<sup>2</sup> Por força da Constituição (art. 211, §§ 2º e 3º), os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil; os Estados, no ensino fundamental e médio.



caso do IPVA, do Imposto de Transmissão “*Causa Mortis*” (ITCMD) e da quota-parte municipal do Imposto Territorial Rural (ITR).

- ✚ Relativamente aos sobreditos itens tributários, a receita da dívida ativa também integra o FUNDEB.
- ✚ Considerando que Estados e Municípios, eles próprios, comandam, ao menos, parte de um nível de ensino, não há mais a perda total de recursos, que, à época do FUNDEF, penalizou muitas Prefeituras paulistas.
- ✚ A distribuição do dinheiro não é mais linear; agora, sob o FUNDEB, há ponderações que, em face de custos específicos, beneficiam certas etapas de aprendizado. Assim, em nível de repasse financeiro, uma criança de creche gera menos recursos que um aluno de ensino médio integral.
- ✚ Enquanto o FUNDEF só bancava estabelecimentos públicos, o FUNDEB pode financiar creches e escolas especiais da rede privada, desde que ***comunitárias, confessionais e filantrópicas***.
- ✚ Destinados à valorização do magistério, os 60% do FUNDEB também remuneraram os profissionais da rede pública ***cedidos*** às sobreditas creches e instituições de educação especial.
- ✚ Sob o extinto FUNDEF, prazo não havia para despender a arrecadação do exercício, lacuna essa que trouxe inconveniente acumulação de saldos financeiros. Por outro lado, determina a atual lei que o FUNDEB seja gasto no próprio ano da arrecadação, à exceção de 5%, que podem ser empenhados e pagos no 1º trimestre do ano subsequente (*art. 21, caput e § 2º da Lei nº 11.494, de 2007*).
- ✚ Esses 5% contam na aplicação do exercício anterior: o ano da competência da conta. Do contrário, não aplicariam 25% os Municípios que perdem dinheiro na redistribuição promovida pelo Fundo da Educação Básica.
- ✚ À vista da Emenda nº 53, de 2007, o Salário-Educação não mais custeia apenas o ensino fundamental; desta feita, também se destina a outros segmentos da educação básica; da creche ao ensino médio, inclusive o ensino de jovens e adultos (antigo supletivo).

### 3 - O FUNDO DA EDUCAÇÃO BÁSICA - FUNDEB

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, da mesma maneira que o extinto FUNDEF, tem natureza contábil. É meio de repartir dinheiro entre Estado e seus municípios.



Como qualquer tipo de fundo, não dispõe de personalidade jurídica.

Ademais, esse Fundo não pertence ao Governo Estadual; tampouco ao Federal. É, na verdade, um mecanismo financeiro com abrangência limitada ao território de cada Estado da Federação.

Então, o FUNDEB é de âmbito estadual, pois que agrega, em mesmo nível, o Estado e seus respectivos municípios.

Automaticamente instalado em 1º de janeiro de 2007, não precisou o FUNDEB de lei local para entrar em funcionamento. Demandou, apenas, abertura de conta, *única e específica*, no Banco do Brasil.

A Emenda Constitucional nº 53 estabeleceu o prazo de 14 anos, para a existência do Fundo da Educação Básica, que, portanto, se findará em 2020.

### **3.1 - A Cesta de Financiamento do FUNDEB**

O extinto Fundo do Ensino Fundamental – FUNDEF era bancado por 15% retirados dos Fundos de Participação de Estados e Municípios (FPE e FPM), do ICMS, do IPI/Exportação e da compensação financeira pela perda de impostos de exportação (*Lei nº. 87, de 1996*).

Já, o Fundo da Educação Básica (FUNDEB) ampliou o percentual e a base de financiamento.

Com efeito, após a progressão anual nos anos 2007 e 2008, a taxa de vinculação atingiu, em 2009, os definitivos 20% (*o FUNDEF, vale repetir, era de 15%*).

Além dos mencionados tributos que suportavam o abolido FUNDEF (ICMS, FPM, FPE, IPI/Exp.), outros impostos, na mesma proporção de 20%, integram o FUNDEB; é o caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), do Imposto de Transmissão “*Causa Mortis*” (ITCMD) e da quota-parte municipal do Imposto Territorial Rural (ITR).

De mais a mais e relativamente a todos esses tributos, a receita da dívida ativa é nova fonte com que conta sobredito braço financeiro do aprendizado básico.

Os impostos próprios do Município continuam todos afastados do Fundo; todavia, a quarta parte deles (25%) deve ser aplicada, todo ano, nos níveis atribuídos ao governo local: a educação infantil e o ensino fundamental (art. 211, § 2º da CF). Eis o caso do IPTU, ISS e ITBI.

Para sintetizar, eis a cesta de financiamento do Fundo da Educação Básica:

- *Fundo de Participação dos Estados (FPE);*
- *Fundo de Participação dos Municípios (FPM);*
- *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);*
- *Imposto sobre Produtos Industrializados proporcional às exportações*



- (IPI/exportação);
- *Desoneração das exportações prevista na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir);*
  - *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);*
  - *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); e*
  - *Imposto Territorial Rural (ITR).*

### 3.2 - A Distribuição dos Recursos do FUNDEB

O Fundo do Ensino Fundamental - FUNDEF era repartido em função do número de alunos matriculados no ensino fundamental (censo MEC-INEP). Por isso, no âmbito de cada Estado, verificou-se, a partir de 1998, remanejamento de dinheiro público em favor dos entes estatais com maior rede própria de ensino.

À época, vários Municípios perderam os 15% de impostos do FUNDEF, conquanto não mantinham vagas naquela etapa de aprendizado; era a chamada **perda total**.

Já, no Fundo da Educação Básica - FUNDEB, o rateio obedece a critério bem mais sofisticado; **mais compatível com os custos de cada etapa e modalidade da educação básica**; para tanto, as ponderações são feitas, todo ano, por Comissão Intergovernamental, com fundamento em estudos do Ministério da Educação.

Somente para o 1º ano de vigência da nova sistemática (2007), tais ponderações foram fixadas na própria lei do FUNDEB.

Diferente do que ocorria sob o FUNDEF, agora já não mais existem municípios com a mencionada perda total, visto que, com a amplitude do FUNDEB, algum segmento educacional, ao menos, há de ser gerenciado diretamente pela Administração local.

**No coeficiente do Estado**, só se incluem estudantes dos ensinos fundamental e médio; nunca as vagas oferecidas à educação infantil. **No coeficiente municipal**, apenas se computam alunos do ensino fundamental e educação infantil; jamais as matrículas ofertadas ao ensino médio.

Mediante a Portaria nº 1.322, de 2011, a sobredita Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade, fixou pesos por modalidade e tipo de estabelecimento de ensino, vigentes para o ano de 2012:

- I - creche em tempo integral:*
  - a) pública: 1,30;*
  - b) conveniada: 1,10;*
- II - pré-escola em tempo integral: 1,30;*
- III - creche em tempo parcial:*



- a) pública: 0,80;
- b) conveniada: 0,80;
- IV - pré-escola em tempo parcial: 1,00;
- V - anos iniciais do ensino fundamental urbano: 1,00;
- VI - anos iniciais do ensino fundamental no campo: 1,15;
- VII - anos finais do ensino fundamental urbano: 1,10;
- VIII - anos finais do ensino fundamental no campo: 1,20;
- IX - ensino fundamental em tempo integral: 1,30;
- X - ensino médio urbano: 1,20;
- XI - ensino médio no campo: 1,30;
- XII - ensino médio em tempo integral: 1,30;
- XIII - ensino médio integrado à educação profissional: 1,30;
- XIV - educação especial: 1,20;
- XV - educação indígena e quilombola: 1,20;
- XVI - educação de jovens e adultos com avaliação no processo: 0,80;
- XVII - educação de jovens e adultos integrada à educação profissional de nível médio, com avaliação no processo: 1,20.

Tais ponderações ajudam a compreender o custo relativo de cada modalidade de ensino básico, ou seja, um aluno do ensino médio integral (*peso 1,30*) gera 62% mais de recursos frente a uma criança de creche em tempo parcial (*peso 0,80*); um estudante do ensino médio rural (*peso 1,30*) propicia 30% mais de recursos perante a um aluno de pré-escola parcial (*peso 1,00*).

### 3.3 - A Abrangência não Estatal do FUNDEB

Enquanto o extinto Fundo do Ensino Fundamental voltava-se somente para a rede pública<sup>3</sup>, o atual, da Educação Básica, também contempla determinadas escolas da rede privada, sob as condições do art. 213 da Constituição; eis aí as ***instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas***, sem fins lucrativos e formalmente conveniadas com o poder público.

Essa inovação favorece os seguintes estabelecimentos não estatais:

- ❖ Creches para crianças de até 3 anos;
- ❖ Escolas voltadas a portadores de necessidades especiais (*educação especial*).

Essas instituições deverão atender, de forma cumulativa, ao que segue:

- ✓ Ofertar igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
- ✓ Oferecer atendimento educacional gratuito a todos os alunos;
- ✓ Comprovar finalidade não lucrativa, aplicando seus excedentes financeiros na modalidade de ensino ministrada;
- ✓ Em caso de encerramento das atividades, assegurar a destinação do patrimônio ao poder público ou a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional;

<sup>3</sup> Art. 2º da Lei nº. 9.424, de 1996.



- ✓ Atender a padrões mínimos de qualidade definidos pelo órgão normativo do sistema de ensino; e
- ✓ Possuir certificado do Conselho Nacional de Assistência Social ou órgão equivalente, na forma do regulamento.

### **3.4 - A parte do FUNDEB que pode ser aplicada no ano seguinte - a parcela diferida (5%)**

Em face da Lei 11.494, de 2007, a receita do FUNDEB deve ser aplicada no próprio ano da arrecadação:

*“Art. 21. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996”.*

No entanto, o transcrito artigo abre uma exceção: 5% do Fundo podem ser empregados no 1º trimestre do ano seguinte:

*“§ 2º Até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União recebidos nos termos do § 1º do art. 6º desta Lei, poderão ser utilizados no 1º (primeiro) trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional”.*

Põe-se aqui uma contradição da lei: quer o *caput* do art. 21 que todo o FUNDEB seja despendido no próprio ano de recebimento, mas, de outro lado, o § 2º disso excepciona 5%, que podem ser gastos até março do ano seguinte.

Importante enfatizar: esses 5%, chamados *parcela diferida*, contam na aplicação do ano anterior ao do empenho, isto é, o da competência da conta ou da arrecadação da receita FUNDEB. Se assim não fosse, os Municípios que, junto ao Fundo, perdem dinheiro, não cumpririam os 25% da Constituição (*vide item 7*).

Nesse sentido, a Lei do FUNDEB faz ressurgir, em Contabilidade Pública, o chamado *período adicional* ao exercício financeiro.

Segundo João Angélico, *“período adicional é o tempo acrescentado ao ano financeiro com o objetivo de, nesse período, concluir-se a arrecadação de tributos e despesas relativas ao ano financeiro findo...”* (in: *Contabilidade Pública; Ed. Atlas*).

Tendo em vista que, em parte dos municípios, a despesa ainda não é identificada por sua fonte da receita e considerando que os 5% podem ensejar a fraude da dupla contagem (ano anterior e ano corrente), ante tais razões, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, mediante Comunicado, recomenda a abertura de conta bancária específica:



*O Tribunal de Contas do Estado comunica às Prefeituras Municipais que, ocorrendo a situação prevista no § 2º, do artigo 21, da Lei nº 11.494, de 2007, os recursos correspondentes **deverão ser movimentados em conta bancária específica**, com a seguinte denominação: Parcela Diferida do FUNDEB - § 2º, do artigo 21, da Lei nº 11.494, de 2007.*

*Serão objeto de glosa no cálculo requerido pelo artigo 212 da Constituição Federal os recursos que não forem movimentados, conforme a orientação aqui contida.*

*SDG, em 20 de março de 2009*

*Sérgio Ciquera Rossi*

*SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL*

#### **4 - CENSO EDUCACIONAL DO MEC**

Todo ano é realizado o Censo Escolar pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP/MEC para conhecer o número de alunos por Município, por etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica e, também, por rede de ensino (estadual ou municipal).

Para tanto, franqueia o MEC, pelo sistema eletrônico Educacenso, questionário que deve ser respondido no período de 30 de maio a 31 de agosto.

Informações falsas acarretam punições administrativas, civis e penais.

Esse levantamento é muito importante; com base nele e nos fatores de ponderação por modalidade de ensino é que se terá a fatia de cada Estado e Município no “bolo” total do Fundo.

#### **5 - CONTESTAR O CENSO DO MEC**

Os números desse Censo são publicados no Diário Oficial da União, normalmente entre setembro e outubro.

Os conselhos locais de controle social do Fundo - CACS supervisionam o Censo Escolar e, caso o número de alunos matriculados supere o divulgado pelo MEC/INEP, devem eles solicitar, os CACS, que o Chefe do Poder Executivo formule recurso junto ao Ministério da Educação.

No prazo de 30 dias da publicação, Estados e Municípios podem solicitar correção dos números menores.

De se ressaltar que, após a publicação final (novembro), não são mais possíveis as tais correções.



## 6 - COMPLEMENTO DO GOVERNO FEDERAL

A União complementarará o FUNDEB sempre que, no âmbito de cada Estado, o valor médio ponderado por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

Em torno de 9 Estados são beneficiados por essa ajuda de Brasília.

Em 2011, esse piso anual por aluno foi de R\$ 1.729,33 para as séries iniciais do ensino fundamental.

De seu turno, o Estado e os municípios paulistas gastaram, no ano de 2011, R\$ 2.640,38 por aluno daquelas séries iniciais, 52,68% mais do que o sobredito piso nacional.

Fica claro que o Estado de São Paulo está muito longe de receber esse complemento do FUNDEB.

Onde se dá essa ajuda federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU) fiscalizam o uso de todo o FUNDEB arrecadado pelo ente estatal, fato que não elimina a competência dos respectivos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios.

## 7 - PERDAS E GANHOS COM O FUNDEB

Já antes se disse que tanto o abolido FUNDEF quanto o operante FUNDEB, um e outro constituem formas de remanejar tributos entre o Estado e seus Municípios; isso, claro, em prol do desenvolvimento da educação.

Nesse cenário de redistribuição, há entes federados que registram *perda* junto ao Fundo, vez que para este contribuem mais do que dele recebem; são os que controlam redes de ensino com *menos* alunos do que a média estadual.

Esse dinheiro “*perdido*” segue, de imediato, para os entes federados que gerenciam redes de ensino com *mais* alunos do que a média estadual; obtêm eles os impostos retidos (20%) e mais uma fração daquela perda, daí obtendo um ganho real, o chamado “*plus*”.

De todo modo, o valor perdido é, automaticamente, adicionado ao gasto mínimo que, todo ano, deve o ente perdedor fazer na Educação: os 25% de que tratam o art. 212 da Constituição.

E, aqui, há de se enfatizar que, nas esferas perdedoras, todo o FUNDEB recebido *está dentro, faz parte, compõe, integra os 25% constitucionais*.

É assim porque o FUNDEB é uma vinculação no corpo dos 25% da Educação; só não é assim em uma exclusiva parcela: a que tem a ver com o ganho, o “*plus*”, ou seja, a única parte que supera o bloco dos 25%.



E, se os perdedores deixarem de gastar, no próprio ano de arrecadação, tudo o que receberam do FUNDEB, não cumprirão o mínimo constitucional (25%), posto que, reitere-se, o Fundo, no caso dos perdedores, está todo dentro dos 25% de impostos. Então, sob tal hipótese, tais entes receberão parecer desfavorável deste Tribunal de Contas, por afronta ao art. 212 da Constituição.

E, se os ganhadores não despenderem, no próprio ano da arrecadação, os 25% mais o “*plus*” FUNDEB, ante tal lacuna, também sofrerão o parecer desfavorável desta Corte de Contas, conquanto a Lei nº 11.494, de 2007, determina o gasto integral do Fundo no próprio ano de recebimento (art. 21).

Ante o exposto, não se pode dizer que o FUNDEB é uma coisa; os 25% da Educação outra.

Tendo em mira a complexidade do tema, explicaremos, nos próximos subitens, em linguagem mais simplificada e com exemplos:

### 7.1 - Estado ou Município com *perda* junto ao FUNDEB

Obtêm perdas junto ao Fundo, os entes estatais com rede de ensino *inferior* à média estadual.

Tais localidades contribuem ao FUNDEB mais do que dele recebem. Registram, portanto, uma *perda líquida*.

O valor dessa perda, de toda forma, integral, de pronto, a despesa obrigatória do perdedor na Educação (25% de impostos), ainda que tal dinheiro seja gasto por outro nível de governo (o ganhador).

É dessa forma porque, assim como antes explicado (item 7), o Fundo, no caso, está todo dentro dos 25% da Educação.

Nesse rumo, as entidades perdedoras aplicam, elas próprias, os 25% menos o valor que perderam para o Fundo da Educação Básica.

De outro lado, se a esfera perdedora não utiliza, no próprio ano, a integralidade do FUNDEB recebido, sob tal hipótese não estará cumprindo a norma constitucional, que manda investir 25% de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Eis um exemplo que melhor aclara a alternativa em questão:

Admitindo-se Município que apresente os seguintes números alusivos ao FUNDEB:

20% dos impostos e fundo de impostos retidos, contabilmente, pelo FUNDEB .....	\$
1.000	



✚	Valor efetivamente recebido do FUNDEB.....	\$ 800
✚	Perda junto ao FUNDEB .....	\$ 200

Desde que não ocorra a plena utilização, no ano, daqueles \$ 800 recebidos, estará a Administração desatendendo ao art. 212 da Constituição.

Em tal contexto, somente a fração perdida para o FUNDEB, os \$ 200, inclui-se, automaticamente, nos 25% constitucionais.

## 7.2 - Estado ou Município com *ganho* junto ao FUNDEB

Recebem do FUNDEB os impostos retidos (20%) acrescidos de um ganho *líquido* (“*plus*”), oriundo da perda de outros entes estatais.

É assim porque gerenciam redes de ensino maiores que a média estadual.

Se alguém ganha, claro, outros perdem. Não há mágica, já que, à exceção dos poucos Estados beneficiários do Complemento da União <sup>4</sup>, o *bolo* vital da Educação continua do mesmo tamanho: 25% da receita de impostos do Estado e de seus respectivos municípios.

Por outro lado, os ganhadores devem aplicar, no Ensino, os 25% e mais o ganho do FUNDEB, o “*plus*” vindo dos perdedores.

Vamos a um exemplo que melhor elucidada a hipótese:

Admitindo-se Município que apresente os seguintes números alusivos ao FUNDEB:

✚	20% dos impostos e fundo de impostos retidos, contabilmente, pelo FUNDEB .....	\$ 1.500
✚	Valor efetivamente recebido do FUNDEB.....	\$ 2.000
✚	Ganho junto ao FUNDEB (“ <i>plus</i> ”) .....	\$ 500

Em tal alternativa, precisa a Administração gastar, no ano, os 25% de impostos e mais o “*plus*” de \$ 500.

Assim, apenas neste caso, parte do FUNDEB não se inclui nos 25% da Educação, ou seja, o ganho, o “*plus*” é o único componente do Fundo que excede o bloco dos 25%.

Não é demais ilustrar que, à época do extinto FUNDEF, a Lei 9.424/96 não determinava o uso obrigatório de todo o Fundo já no próprio ano da arrecadação.

Então, nas esferas de governo com vantagem financeira (“*plus*”), não havia necessidade de gastar todo o FUNDEF para o atendimento dos 25% constitucionais.

---

<sup>4</sup> Vide item 6.



Nessa marcha, aquela sobra, em muitos casos, foi, ano a ano, acumulando-se no caixa estatal, o que motivou o seguinte Comunicado deste Tribunal de Contas:

**COMUNICADO SDG nº. 18/2007**

*O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, em face de recente aprovação das regras sobre uso dos recursos do Fundo do Ensino Básico – FUNDEB, os Municípios devem, a partir do registro financeiro de 31.12.2006, proceder à rigorosa conciliação da conta bancária FUNDEF, devendo os recursos remanescentes serem aplicados, exclusivamente e em tempo breve, no ensino fundamental, sob pena de afronta à Lei nº. 9.424, de 1996 e ao parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

*São Paulo, 21 de Maio de 2007*

*Sérgio Ciquera Rossi*

*SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL*

Diferente, a Lei nº 11.494, de 2007, preceitua que o Fundo da Educação Básica (FUNDEB) seja utilizado no mesmo ano da arrecadação, ressalvando, no entanto, que 5% possam ser empregados logo no 1º trimestre do ano seguinte (art. 21, “caput” e § 2º).

**8 - A IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR A INSUFICIENTE APLICAÇÃO NO FUNDEB COM O EXCESSO NOS 25% CONSTITUCIONAIS**

No item 7 foi dito que, somente em única parcela, o FUNDEB não faz parte dos 25% da Educação; eis o ganho real, o “plus”, que ultrapassa, só ele, o bloco dos 25%.

Em tal contexto, pode a Administração realizar os 25% da Constituição sem ter de gastar todo o FUNDEB do ano, hipótese que, como já se viu, afronta a lei.

De início, alegou-se que o excedente ante os 25% compensaria eventual gasto insuficiente do Fundo da Educação Básica.

Exemplificando: certo Município aplicou 26% no ensino, aí gerando, em termos nominais, uma sobra de \$ 1.000; de outra parte, faltou \$ 950 para o gasto total do FUNDEB. Então, as defesas argumentavam quanto à possibilidade de compensar o excesso de \$ 1.000 com a falta de \$ 950 no FUNDEB.

Escorado no princípio da finalidade da despesa e no art. 8º, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo rechaça, a partir das contas de 2011, aquela pretendida compensação. É o que se vê na seguinte Deliberação:

**DELIBERAÇÃO**  
(TC-A-024468/026/11)



*O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, e na conformidade do artigo 114, inciso II, letra “c”, do Regimento Interno desta Corte;*

*Considerando o disposto no artigo 212 da Constituição Federal, que determina a aplicação, pelos Municípios, de no mínimo 25% da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino;*

*Considerando o disposto no artigo 21 na Lei Federal nº 11.494/07, que determina a aplicação dos recursos do FUNDEB no exercício financeiro em que lhes forem creditados, ressalvada a permissão para aplicação de até 5% no 1º trimestre do exercício seguinte;*

*Considerando tratar-se de recursos oriundos de fontes distintas, cujas despesas devam ser contabilizadas em dotações orçamentárias específicas em atendimento ao artigo 72 da Lei Federal nº 4.320/64;*

*Considerando que o posterior remanejamento de despesas efetivamente empenhadas em determinada dotação fere o princípio contábil da oportunidade, bem como o necessário planejamento orçamentário;*

*Considerando que o não atendimento aos limites legais importa em falha grave que repercute no exame das contas anuais;*

*Considerando, finalmente, recentes decisões deste Tribunal relativas a contas municipais do exercício 2009 e pedidos de reexame do exercício 2008, que excepcionalmente admitiram o remanejamento do valor excedente aplicado no ensino global para cômputo na insuficiente aplicação dos recursos do FUNDEB, e com vistas a preservar a segurança jurídica;*

***Faz saber que, a partir das contas anuais de 2011, não mais será admitida qualquer forma de integralizar as aplicações do FUNDEB que não tenham guardado rigorosa observância às disposições do artigo 21, § 2º, da Lei federal n. 11.494/07, ainda que excedido o piso do artigo 212 da Constituição Federal.***

*Publique-se.*

*São Paulo, 20 de julho de 2011.*

**CLÁUDIO FERRAZ DE ALVARENGA**

*Presidente*

**EDGARD CAMARGO RODRIGUES**

*Conselheiro Relator*

## **9 - RECEITAS APLICADAS INTEGRALMENTE EM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE**

O art. 212 da Constituição Federal estabelece que a quarta parte (25%) dos impostos seja destinada à manutenção e ao desenvolvimento do ensino.

No entanto, receitas há, que não a de impostos, voltadas inteiramente para a Educação (100%). São as fontes adicionais do ensino:

### **9.1 - Receitas Patrimoniais/Financeiras (transferidas e próprias)**

Os rendimentos de aplicação financeira das contas LDB<sup>5</sup> e FUNDEB deverão ser utilizados integralmente na Educação.

<sup>5</sup> Art.69, § 5º, da Lei nº 9.394, de 1996, a LDB.



## **9.2 - Auxílios e Subvenções Recebidas/Convênios da Educação**

A aplicação desses recursos conta, sim, no percentual mínimo de quem repassa (União ou Estado), mas nunca nos 25% do ente beneficiado (Município).

Não derivados de impostos do ente beneficiário, auxílios e subvenções educacionais configuram receita adicional, a ser empregada, em totalidade (100%), no ensino. É o caso, para citar apenas dois, do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE e do Programa de Garantia de Renda Mínima Associado a Ações Educativas - PGRM.

## **9.3 - Empréstimos e Financiamentos para a Educação**

No cálculo da aplicação mínima, operações de crédito que financiam projetos educacionais entram, na íntegra (100%), como receita da Educação.

De fato, incorreto seria incluir, na despesa obrigatória, a amortização desses empréstimos e financiamentos e, também, os gastos por eles gerados, sem que se considerasse, como fato compensatório, toda a operação de crédito como receita adicional da Educação.

## **9.4 - Salário-Educação**

As cotas estaduais e municipais do Salário-Educação são também receitas adicionais, a ser aplicadas, inteiramente (100%), em manutenção e desenvolvimento do ensino.

De se ilustrar que, antes do FUNDEB, o Salário-Educação só podia ser utilizado no ensino fundamental. A partir da Emenda Constitucional n.º 53, de 2007, tal fonte aditiva passa a beneficiar todos os segmentos da educação básica; da creche ao ensino médio, inclusive o ensino de jovens e adultos.

Não é demais lembrar que a utilização do Salário-Educação diferencia-se da aplicação financiada por 25% de impostos (art. 212 da CF), visto que tal recurso adicional não banca gastos de pessoal (*art. 7º da Lei n.º 9.766, de 1998*).

## **9.5 - Ganho líquido obtido junto ao FUNDEB (“plus”)**

Entes federados com matrículas acima da média estadual conquistam ganhos líquidos no jogo contábil do FUNDEB. Tais esferas, na verdade, não contribuem a esse Fundo; dele auferem uma receita suplementar a ser aplicada, integralmente, na educação básica, dentro do próprio ano de recebimento.

## **9.6 - Resíduo do extinto Fundo do Ensino Fundamental - FUNDEF**



Diferente da Lei do FUNDEB, a que regulou o FUNDEF não determinava a utilização, no ano de recebimento, de todo o fundo.

Tal lacuna ocasionou inconveniente acumulação de saldos financeiros na conta FUNDEF.

Nesse rumo, a atual utilização daquele saldo não pode ser nunca confundida com receitas de impostos; é aquilo resíduo que ultrapassa os 25% constitucionais, sendo, portanto, receita adicional da Educação, tal qual os auxílios e subvenções, rendimentos financeiros, “*plus*” FUNDEB e Salário-Educação.

**10 - O CÁLCULO DOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE**

Todo ano, devem os Municípios aplicar, em Educação, o que segue:

- ✓ 25% da receita de impostos na educação infantil e no ensino fundamental;
- ✓ 60% do FUNDEB na remuneração do magistério;
- ✓ Utilização de 100% do FUNDEB, ainda que 5% possam ser empenhados, liquidados e pagos no 1º trimestre do ano seguinte.

Demais disso, o Caixa Central repassará, a cada dez dias, os recursos destinados à Educação (art. 69, § 5º da LDB).

**10.1 - O Cálculo da Aplicação Global – Art. 212 da Constituição: 25% da receita resultante de impostos**

Tanto o FUNDEB, quanto parte dos 25% livre de tal fundo, um e outro são utilizados para uma mesma finalidade: a educação básica; o Estado, no ensino fundamental e médio; o Município, na educação infantil e no ensino fundamental (art. 211, §§ 2º e 3º da CF).

Além disso, qualquer um daqueles recursos há de ser empregado no próprio ano de recebimento, nisso incluído o período adicional de três meses para até 5% do FUNDEB (§ 2º, art. 21 da Lei nº 11.494, de 2007).

Nesses termos, há similitude entre objetivos e lapsos temporais na aplicação do FUNDEB e dos recursos não vinculados a tal fundo.

Então, para controlar os 25% constitucionais da Educação, pode-se utilizar a seguinte fórmula, *formatada para o caso do Município*:

	Despesas empenhadas nos programas relacionados à educação infantil, ensino fundamental e de jovens e adultos ( <i>à conta de recursos NÃO vinculados ao FUNDEB</i> )	R\$
(+)	Despesas empenhadas com recursos recebidos do FUNDEB (1)	R\$



(+)	Perda do Município junto ao FUNDEB (2)	R\$
(-)	Empenhado à conta do ganho obtido do FUNDEB (“plus”) (3)	R\$
(-)	Resíduo do Fundo do Ensino Fundamental (FUNDEF) utilizado no exercício (4)	R\$
(-)	Outras Receitas Adicionais da Educação (5)	R\$
(-)	Despesas não típicas de manutenção e desenvolvimento do ensino (6)	R\$
(=)	Valor Aplicado na Educação	R\$
(/)	Receita Resultante de Impostos	R\$
(=)	Percentual de Aplicação	%

(1) Incluindo a parcela residual do FUNDEB (até 5%) empenhada, liquidada e paga no 1º trimestre do ano seguinte.

(2) Diferença negativa entre o efetivo recebimento e a retenção dos 20% do FUNDEB.

(3) Diferença positiva entre o efetivo recebimento e a retenção dos 20% do FUNDEB. Eis aqui o “plus”, enfim, uma receita adicional da Educação.

(4) O utilizado saldo financeiro do FUNDEF não pode ser nunca confundido com as receitas de impostos; é aquilo resíduo que ultrapassa os 25% constitucionais, sendo, portanto, receita adicional da Educação, assim como as discriminadas no item logo abaixo.

(5) No corpo da despesa total (linha 1), incluem-se gastos bancados pelo Salário-Educação, por auxílios e subvenções federais e estaduais, por rendimentos financeiros das contas bancárias da Educação, enfim, por receitas que nada têm de tributárias. À vista de que os 25% gravam apenas os impostos, vem daí a necessidade de subtrair essas receitas adicionais do corpo da despesa total.

(6) O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo glosa Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte, despesas com fanfarras escolares, museus, bibliotecas e ginásios abertos ao público em geral, gêneros alimentícios da merenda escolar, pessoal em desvio de função, entre outros gastos não previstos no art. 70 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB (vide item 23)

(7)

## 10.2 - O cálculo das duas vinculações do FUNDEB: A despesa com o profissional do magistério e a utilização total do Fundo

Por força constitucional, devem Estados e Municípios destinar 60% do FUNDEB à remuneração do profissional da educação básica (art. 60, XII do ADCT).

Por força legal, esses níveis de governo precisam utilizar, no próprio ano, todo o FUNDEB recebido, ainda que 5% possam ser gastos no período adicional de três meses (art. 21, § 2º da Lei nº 11.494, de 2007).

Nesse escopo, o cálculo se baseia nas seguintes fórmulas:

### O cálculo da aplicação dos 60% do FUNDEB na remuneração do profissional do magistério

	Despesa empenhada com salários e encargos do profissional do magistério	R\$
(/)	FUNDEB recebido mais rendimentos de aplicação financeira da respectiva conta	R\$
(=)	Percentual de Aplicação ( <i>mínimo de 60%</i> )	%

Os custos salariais têm considerável participação nas despesas educacionais. Por isso, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo exige que as folhas de pagamento dos profissionais da educação básica sejam, todas elas, rubricadas por um colegiado,



composto, também, por membros da sociedade: o Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACS-FUNDEB).

#### ***O cálculo da utilização integral do FUNDEB***

	Despesa total empenhada à conta do FUNDEB	R\$
(+)	Eventual parcela diferida (até 5%), empenhada, liquidada e paga no 1º trimestre do ano seguinte	R\$
(=)	FUNDEB efetivamente recebido no exercício	R\$

Caso não ocorra tal igualdade, evidencia-se a não utilização de todo o FUNDEB, o que contraria o art. 21, da Lei 11.494, de 2007. Em tal situação, o Tribunal Paulista de Contas tem emitido parecer desfavorável às contas dos Prefeitos.

#### ***O repasse decendial às contas bancárias da Educação***

O Tesouro Central repassará, a cada dez dias, os recursos destinados à Educação. Do contrário, as autoridades competentes serão responsabilizadas civil e criminalmente. É o que dispõem os §§ 5º e 6º, art. 69 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB:

*§ 5º - O repasse dos valores referidos neste artigo do caixa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ocorrerá imediatamente ao órgão responsável pela educação, observados os seguintes prazos:*

*I - recursos arrecadados do primeiro ao décimo dia de cada mês, até o vigésimo dia;*

*II - recursos arrecadados do décimo primeiro ao vigésimo dia de cada mês, até o trigésimo dia;*

*III - recursos arrecadados do vigésimo primeiro dia ao final de cada mês, até o décimo dia do mês subsequente.*

*§ 6º - O atraso da liberação sujeitará os recursos à correção monetária e à responsabilização civil e criminal das autoridades competentes.*

Tais dispositivos introduziram o repasse aprazado às contas bancárias da Educação, reforçando a tese de que o financiamento educacional dá-se mediante fundo especial, ainda que não regulamentado por lei local, o que, na doutrina financeira, designa-se fundo natural. Essa linha de pensamento ampara-se nas seguintes peculiaridades do modelo vigente:

- ✓ Vinculação orçamentária de receitas públicas, ou seja, a hipótese referida no art. 71 da Lei nº 4.320, de 1964.
- ✓ Repasses, com prazo certo (10 dias), às contas do Ensino, em reforço à sobredita vinculação.



- ✓ Aplicação mediante dotações consignadas em orçamento, no contexto do art. 72 da sobredita lei.
- ✓ Normas peculiares de controle (Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB), sob o cenário desenhado no art. 74 da mencionada disciplina financeira.
- ✓ Normas peculiares de prestação de contas (publicação de demonstrativos referidos no art. 72 da LDB e no art. 256 da Constituição do Estado de São Paulo).

Em consequência dessa estreita vinculação financeira, o anual controle do repasse apurado deve observar se os Restos a Pagar da Educação têm amparo nas contas bancárias específicas; do contrário, não estaria havendo a transferência com prazo certo ou, talvez, o gestor educacional teria empenhado além das disponibilidades financeiras do setor.

A mando do artigo 50, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, os balanços públicos devem evidenciar o saldo financeiro das contas vinculadas, o que tem a ver com as contas bancárias da Educação.

Fundamentado nas novas técnicas de Contabilidade Pública, argumenta-se que o sobredito controle deve ser unicamente contábil, não havendo necessidade de se abrir contas bancárias para a Educação.

No entanto, o antes transcrito dispositivo da LDB solicita transferência ao órgão responsável da educação, o que permite deduzir que o titular do setor movimento, ele próprio, os recursos financeiros. De mais a mais, vários municípios ainda não identificam a despesa pela receita de cobertura.

Enuncia-se abaixo, a fórmula para apurar o conteúdo financeiro dos Restos a Pagar da Educação:

	Valor existente nas contas bancárias da Educação	R\$
(-)	Restos a Pagar da Educação	R\$
(+)	Empenhamento excedente aos 25% (*)	R\$
(=)	(In)suficiência financeira da Educação	R\$

(\*) *Excluiu-se o empenhamento que excede os 25%, pois a lei exige, apenas, o repasse financeiro da aplicação mínima em manutenção e desenvolvimento do ensino (§ 5º, art. 69, LDB).*

**11 - 25% DOS MUNICÍPIOS - Aplicação somente em creches, pré-escolas, ensino fundamental, educação especial e educação de jovens e adultos.**

O Município somente atuará nos ensinos médio e superior após aplicar os 25% de impostos na Educação Infantil (creches e pré-escolas) e no Ensino Fundamental (1º a 9º ano), Educação Especial e Educação de Jovens e Adultos (Fundamental).



É o que dispõe o art. 11, V, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB.

Sob a Portaria 42/1999, do Ministério do Orçamento e Gestão, os Municípios, a partir de 2002, passaram a tipificar sua despesa por *Função e Subfunção* e, a partir da categoria seguinte, o *Programa*, cada esfera de governo cria sua própria classificação.

Assim, na despesa educacional obrigatória, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo admite despesas classificadas nas Subfunções 361, 365, 366 e 367, todas sob a Função 12:

- Função 12 - Educação*
- Subfunção 361 - Ensino Fundamental*
- Subfunção 365 - Educação Infantil*
- Subfunção 366 - Educação de Jovens e Adultos*
- Subfunção 367 - Educação Especial*

## 12 - COMO PREVER AS RECEITAS DA EDUCAÇÃO

A proposta orçamentária deve conter a previsão bruta das receitas e as deduções para a formação do FUNDEB.

O padrão nacional da classificação orçamentária, a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), instituiu a **conta retificadora de receita** para abater os 20% FUNDEB dos tributos de incidência. Com isso e já desde o extinto FUNDEF, não mais se empenha a tal retenção dos 20%, a qual, agora, comparece, nos demonstrativos contábeis, mediante conta subtrativa de receita.

Aquela conta contábil retificadora é identificada sob o mesmo código da receita originária, à exceção do primeiro dígito, que será substituído pelo algarismo 9.

Ao se prever todas as receitas, mesmo as retidas pelo FUNDEB, atende-se ao princípio orçamentário da universalidade e do orçamento bruto (*art. 165, § 5º, CF combinado com os artigos 2º e 3º da Lei Federal nº 4.320/64*).

Os recebimentos do FUNDEB podem ser estimados tal como no exemplo abaixo:

Valor por aluno do 1º ao 5º anos do ensino fundamental urbano previsto.	R\$ 946,29
Valor por aluno do 6º ao 9º anos do ensino fundamental urbano previsto (R\$ 946,29 x 1,10)	R\$ 1.040,92
Valor por aluno de creche previsto (R\$ 946,29 x 0,80)	R\$ 757,03
Valor por aluno de pré-escola previsto (R\$ 946,29 x 0,90)	R\$ 851,66

Caso o Município, no exercício, tenha 1000 matrículas de alunos de 1º



a 5º anos do ensino fundamental, 800 de 6º a 9º anos do ensino fundamental, 1200 de creche e 1300 de pré-escola, a sua previsão de receita FUNDEB deverá ser a seguinte:

1000 matrículas de alunos do 1º ao 5º anos do ensino fundamental urbano x valor por aluno (R\$ 946,29)	R\$ 946.290,00
800 matrículas de alunos do 6º ao 9º anos do ensino fundamental urbano x valor por aluno (R\$ 1.040,92)	R\$ 832.736,00
1200 matrículas de aluno de creche x valor por aluno (R\$ 757,03)	R\$ 908.436,00
1300 matrículas de alunos da pré-escola x valor por aluno (R\$ 851,66)	R\$ 1.107.158,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 3.794.620,00</b>

De se ressaltar que orçar é prever, estimar, antecipar, no papel, uma realidade.

A estimativa é tanto mais difícil quando se refere à receita pública, que depende de inúmeros fatores para ingressar no Tesouro, tais como o nível da atividade econômica, da inflação, das alterações na legislação tributária.

E, o mesmo se dá com a previsão aluno/ano do FUNDEB.

Se o Estado H estimou o valor aluno de 1º ao 5º ano em R\$ 1.200,00 e o valor aluno do 6º ao 9º ano do ensino fundamental urbano em R\$1.320,00, o valor aluno de creche em R\$ 960,00 e o valor aluno da pré-escola em R\$ 1.080,00, durante a execução orçamentária o que vale é saber a *efetiva* arrecadação do ICMS, FPE, FPM e, IPI/Exportação, IPVA, ITR que está acontecendo nesse Estado. Conhecer, assim, o *bolo* real do FUNDEB sobre o qual as Administrações terão uma fatia.

Portanto, o valor aluno/ano flutuará, para cima e para baixo, durante os 12 meses do ano e, na média, as cifras poderão estar próximas ou distantes daqueles valores previstos.

### **13 - O FUNDEB E A APURAÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA**

Receita Corrente Líquida (RCL) é o denominador sobre a qual se calculam fundamentais restrições financeiras para todos os entes da Federação.

Quanto mais avantajada essa receita, maior as possibilidades de gastos com pessoal, de assunção de dívidas e garantias, de pagar precatórios judiciais e realizar empréstimos e financiamentos.

Sua composição explicita-se na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 2º, IV), sendo depois reproduzida nas disposições constitucionais que regulam a nova sistemática de quitação de precatórios (art. 97, § 3º do ADCT).



Há interpretações divergentes quanto à participação do FUNDEB na receita corrente líquida de Estados e Municípios.

A Secretaria do Tesouro Nacional deduz, da receita corrente líquida, todos os 20% sobre os impostos do FUNDEB, para depois somar o efetivo recebimento do Fundo.

Alguns Tribunais de Contas, entre eles o do Estado de São Paulo, discordam desse método; sustentam que o valor perdido para o Fundo se inclui na receita corrente líquida, visto que, para todos os efeitos, tal perda ingressa **na despesa obrigatória da Educação (vide item 7)**.

De fato, não há como apresentar despesa (a perda nos 25%) sem que haja a receita de suporte, sendo que esta deriva de impostos e, por isso, há de compor a receita corrente líquida.

Tal entendimento vê-se confirmado em recente lei, a que regula o gasto mínimo na Saúde<sup>6</sup>. Com efeito, assim dispõe o art. 29 de tal diploma:

*“Art. 29. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios excluir da base de cálculo das receitas de que trata esta Lei Complementar quaisquer parcelas de impostos ou transferências constitucionais vinculadas a fundos ou despesas, por ocasião da apuração do percentual ou montante mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde” (destacamos).*

Claro está que, sob tal dispositivo, todo o FUNDEB ingressa na base sobre a qual se calcula o gasto mínimo da Saúde, mesmo que parte do Fundo tenha se perdido em favor de outro ente estatal.

Então, se a parcela perdida é receita que baliza o gasto da Saúde, também compõe, por simetria, a receita corrente líquida.

Ante o exposto, assim se deve afastar o FUNDEB da receita corrente total:

<b>Relação FUNDEB/entidade federada</b>	<b>Subtração da Receita Corrente Total</b>
Entidade federada com perda junto ao FUNDEB ( <i>contribui mais do que recebe</i> )	O efetivo recebimento desse Fundo, mas, não, os 20% de impostos do FUNDEB.
Entidade federada com ganho junto ao FUNDEB ( <i>recebe mais do que contribui</i> ).	Os 20% dos impostos do FUNDEB, mas, não, o efetivo recebimento desse Fundo

#### **14 - PERÍODO DE APLICAÇÃO DOS 25% E O EXCESSO DE ARRECADAÇÃO**

A regra básica do financiamento da Educação, o art. 212 do Texto Constitucional, abrange os 12 meses do ano como período de aplicação. E, nem poderia ser diferente, já que o orçamento público obedece ao princípio da anualidade.

<sup>6</sup> Lei Complementar nº 141, de 13.01.2012.



Todavia, excessos de arrecadação podem ocorrer ao longo da execução do orçamento. Desde que a lei orçamentária não tenha previsto certo aumento na receita de impostos, as dotações da Educação podem, agora, estar abaixo dos 25%; além do mais, em algum trimestre, a aplicação no Ensino pode ter-se dado abaixo dos 25%.

Para evitar esses contratemplos, a LDB determina acompanhamento trimestral da execução de receitas e despesas educacionais. Se, entre janeiro a março ocorreu imprevisto ingresso de impostos e, por conta disso, a aplicação foi de 23%, já, entre abril a junho, a Prefeitura deverá aplicar, em compensação, 27%.

### **15 - A REVOGADA VINCULAÇÃO DE 60% PARA O ENSINO FUNDAMENTAL**

Criadora do extinto FUNDEF, a Emenda Constitucional n.º. 14, de 1996, determinava que se aplicasse, no ensino fundamental, ao menos 60% da despesa obrigatória em manutenção e desenvolvimento do ensino (25% da receita resultante de impostos).

Diante disso, tal nível de aprendizado contava, todo ano, com 15% daquela espécie de receita ( $60\% \times 25\% = 15\%$ ).

Essa vinculação já não mais persiste, quer dizer, Estados e Municípios, ao longo dos 14 anos do FUNDEB, aplicarão livremente entre suas etapas de competência constitucional.

### **16 - A MANTIDA VINCULAÇÃO PARA O PROFISSIONAL DO ENSINO FUNDAMENTAL**

Assim como era nos tempos do FUNDEF, o novo modelo de financiamento educacional privilegia, como um dos objetivos centrais, a remuneração condigna dos trabalhadores da educação, restando, via de consequência, a regra de atrelar 60% do FUNDEB à remuneração dos profissionais vinculados à atividade docente, sob a condição do efetivo exercício (*art. 60, XII do ADCT*).

Diferente do antigo sistema (FUNDEF), o atual não se limita aos professores e especialistas do ensino fundamental; vai mais além o FUNDEB quando contempla docentes e profissionais pedagógicos de todo o ensino básico; da creche ao ensino médio.

Ao demais, esses 60% ainda beneficiam profissionais da rede pública cedidos a instituições não governamentais: creches e unidades de educação especial, conveniadas com o poder público e submetidas à natureza dita no art. 213 da Constituição (*comunitárias, confessionais e filantrópicas*) e aos parâmetros enunciados na Lei do FUNDEB (art. 8º, § 2º).

Essa vinculação de 60% tem destino remuneratório (*salário e encargos patronais*), sendo daqui afastadas as parcelas indenizatórias como vale-refeição, cesta básica, vale-transporte, entre outras congêneres.



De mais a mais e consoante anteriores Resoluções do Conselho Nacional da Educação, a Lei do FUNDEB traduz o que vem a ser profissional do magistério: é o inciso II do parágrafo único do art. 22:

*“II - profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência: direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica”.*

Depois disso e ao fazer alterações na LDB, a Lei nº 10.214, de 2009, estabelece, de forma terminativa, o que vem a ser profissional da educação básica, ou seja, aquele beneficiado com 60% do FUNDEB:

*Art. 1º O art. 61 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 61. Consideram-se profissionais da educação escolar básica os que, nela estando em efetivo exercício e tendo sido formados em cursos reconhecidos, são:*

*I - professores habilitados em nível médio ou superior para a docência na educação infantil e nos ensinos fundamental e médio;*

*II - trabalhadores em educação portadores de diploma de pedagogia, com habilitação em administração, planejamento, supervisão, inspeção e orientação educacional, bem como com títulos de mestrado ou doutorado nas mesmas áreas;*

*III - trabalhadores em educação, portadores de diploma de curso técnico ou superior em área pedagógica ou afim.*

*Parágrafo único. A formação dos profissionais da educação, de modo a atender às especificidades do exercício de suas atividades, bem como aos objetivos das diferentes etapas e modalidades da educação básica, terá como fundamentos:*

*I - a presença de sólida formação básica, que propicie o conhecimento dos fundamentos científicos e sociais de suas competências de trabalho;*

*II - a associação entre teorias e práticas, mediante estágios supervisionados e capacitação em serviço;*

*III - o aproveitamento da formação e experiências anteriores, em instituições de ensino e em outras atividades.” (NR)*

Na ocorrência de imprevistos ganhos junto ao FUNDEB, Estado ou Município podem, excepcionalmente, conceder abonos salariais a profissionais do magistério, completando, com isso, a respectiva aplicação mínima (60% do Fundo). Autorizado por lei local, esse abono, contudo, deve amparar-se em objetivos e transparentes critérios distributivos, enunciados, preferencialmente, no Plano de Carreira e Remuneração do Magistério (*ex: assiduidade, nota da escola no IDEB, participação em cursos de aperfeiçoamento, desempenho dos respectivos alunos*).

A propósito, a Administração deverá elaborar, sempre, duas folhas de pagamento para a educação básica:



- **1ª Folha** - profissionais do magistério da educação básica, que efetivamente atuem nos níveis de educação infantil (creche e pré-escola), ensino fundamental, educação de jovens e adultos (fundamental) e educação especial. Conforme as Instruções do TCESP, tal folha será assinada pelo Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB;
- **2ª Folha** - servidores educacionais da atividade-meio.

#### **17 - 60% PARA O PROFISSIONAL DO MAGISTÉRIO. *Limite mensal ou anual***

Aqui, prevalece o princípio orçamentário da anualidade.

Portanto, o controle desses 60% atentará para todo o exercício financeiro, todo o ano civil (1º/01 a 31/12), até porque não será possível gastar, em cada mês, aqueles 60% com o profissional do magistério, pois o 13º salário é empenhado, via de regra, no fim do ano.

Digamos que, de janeiro a outubro, o salário do profissional do magistério gire em torno de 52% do FUNDEB. Essa diferença de 8% fica por conta da provisão para o 13º, a ser empenhada entre novembro de dezembro.

#### **18 - PISO SALARIAL DO PROFESSOR**

A Emenda Constitucional nº 53, de 2006 remete, à lei federal, o estabelecimento de piso salarial nacional para os profissionais da educação pública.

De sua parte, a lei que regulamentou o FUNDEB (n.º 11.494 de 2007) determinou prazo para a apresentação daquele valor: 31 de agosto de 2007.

Enfim, em 16 de julho de 2008 veio a lume a Lei nº 11.738, instituindo o piso salarial nacional para os profissionais do magistério público da educação básica.

Para 2012, o Ministério da Educação (MEC) definiu em R\$ 1.451,00 o piso nacional para uma jornada de 40 horas semanais; um aumento de 22,22% em relação a 2011.

Atendendo à sobredita lei, o aumento foi calculado com base no crescimento do valor mínimo por aluno no mesmo período (FUNDEB).

Questionada na Justiça por governadores, a lei do piso do professor foi confirmada, em 2011, pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

#### **19 - PROFESSOR LEIGO**

Diferente do que muitos pensam, professor leigo não é o despreparado, o desqualificado para lecionar.



A rigor, um engenheiro não pode dar aulas de matemática se não frequentou curso de licenciatura. Este é um dos casos de professor leigo.

Assim, professores com diploma de 2º Grau, especializados em Magistério (antigo Normal), podem somente dar aulas do 1º ao 4º ano (antigo primário).

Docentes com curso superior e licenciatura plena podem ministrar aulas do 5º ao 9º ano (antigo ginásial).

À conta do FUNDEB, as despesas com habilitação e capacitação de professores onerarão a parcela dos 40%; não mais os 60%, destinados, agora, somente à remuneração do profissional do magistério.

Enquanto isso, o professor leigo permanecerá num quadro funcional à parte e, depois de habilitado, se efetivará mediante concurso público, vale dizer, a habilitação, por si só, não regulariza a situação funcional desse profissional (art. 67, I da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB).

## **20 - PLANO DE CARREIRA E REMUNERAÇÃO DO MAGISTÉRIO**

Esse Plano faz parte do objetivo geral de valorizar o professor.

A concepção e implantação de um Plano de Carreira e de Remuneração do Magistério é obrigatoriedade legal, que visa estimular o trabalho em sala de aula e, claro, a qualidade do ensino.

Ao instituir o Plano Nacional de Educação - PNE, a Lei nº 10.172, de 09/01/2001 estabeleceu prazo de um ano para implantação dos planos de carreira.

As Instruções desta Corte solicitam que a Administração encaminhe ao TC a lei que criou o instrumento em questão; isso, por ocasião da prestação anual de contas (31 de março de cada ano).

## **21 - RECURSOS DO FUNDEB SÓ GARANTEM EMPRÉSTIMOS VOLTADOS À EDUCAÇÃO**

Existem dois tipos de empréstimo para o setor público: a) os que se garantem em impostos, as hoje muito pouco utilizadas operações de antecipação da receita orçamentária (ARO); b) os que não são garantidos por impostos; eis as operações tradicionais de crédito, geralmente com prazo superior a 12 meses.

Essas AROs são contratadas para cobrir genéricas insuficiências de caixa; não têm específico destino no custeio dos gastos públicos.

Então, não se pode afirmar, com certeza, que determinada ARO financiou a área educacional do Município.



Vai daí que apenas 80% do ICMS, FPM, IPI/Exportação, IPVA e ITR podem caucionar tais operações financeiras; os outros 20% estarão sempre vinculados ao FUNDEB.

## **22 - DESPESAS QUE ENTRAM NO CÁLCULO DOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA EDUCAÇÃO**

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB, em seu artigo 70, apresenta os gastos nomeados no art. 212 da Constituição: os típicos de manutenção e desenvolvimento do ensino.

Logo em seguida, no artigo 71, tal disciplina enuncia despesas estranhas ao setor, as quais, claro, devem ser afastadas dos percentuais mínimos.

De um modo geral e conforme o sobredito art. 70, são essas as despesas próprias da Educação:

- salário e encargos patronais do professor;
- salário e encargos dos especialistas que apoiam a atividade docente (*diretores, supervisores, orientadores pedagógicos*);
- treinamento do profissional do magistério;
- salário e encargos dos servidores que atuam nas atividades-meio do ensino (*apoio administrativo, merendeiras, bedéis, pessoal da limpeza*);
- construção, conservação e manutenção de creches e escolas;
- aquisição de prédios para funcionamento de creches e escolas;
- aquisição e manutenção de equipamentos voltados ao ensino;
- levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas relativas ao aprimoramento da qualidade do ensino e à sua expansão;
- aquisição de materiais necessários às atividades escolares (*giz, cartolinas, produtos de higiene e limpeza, tintas, carteiras escolares, mesas, mimeógrafos, retroprojetores, computadores*);
- bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas, desde que atendidas as condições do art. 213, § 1º da Constituição Federal;
- amortização do principal, pagamento de juros e demais encargos sobre empréstimos e financiamentos aplicados em despesas típicas do ensino;
- transporte de alunos, o que inclui compra de veículos para a locomoção do alunado, bem como a manutenção desses veículos. Segundo a Resolução nº 405/2012, do Conselho Nacional de Trânsito (CONATRAN), os veículos de transporte de alunos deverão estar equipados com registrador instantâneo e inalterável de velocidade e de tempo de percurso;
- subvenção a escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas que se enquadrem nas condições dos incisos I e II do art. 213, da Constituição, combinado com o inciso IV, art. 77, LDB e os incisos I a V do § 2º e § 4º do art. 8º da Lei 11.494/07, tudo isso, sem prejuízo das cautelas do art. 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal.



### **23 - DESPESAS IMPRÓPRIAS NOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA EDUCAÇÃO**

Apresentam-se elas no art. 71 da LDB.

De forma mais detalhada, passamos a relacionar despesas que não podem compor os 25% do Município:

- pesquisa não vinculada às instituições de ensino ou que não vise aprimorar a qualidade do ensino ou sua expansão;
- subvenção a instituições assistenciais, desportivas e culturais, sejam elas públicas ou privadas;
- formação de quadros especiais para a Administração Pública;
- merenda escolar;
- programas escolares de assistência médico-odontológica, farmacêutica, psicológica e social;
- obras de infraestrutura que beneficiam creches e escolas (*ex.: pavimentação e iluminação de rua em frente a prédio escolar*);
- pagamento de professores e demais trabalhadores da Educação em desvio de função ou em atividade alheia ao ensino;
- bolsas de estudos a secundaristas e universitários;
- ensino à distância (art. 32, § 4º, LDB);
- qualquer despesa relacionada aos ensinos médio e superior.

### **24 - O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO E AS GLOSAS MAIS COMUNS SOBRE A DESPESA OBRIGATÓRIA DA EDUCAÇÃO**

O não atendimento aos mínimos da Educação tem sido o principal motivo para a negação da conta do Prefeito.

Para tanto e baseado nos mencionados art. 70 e 71 da LDB, realiza este Tribunal impugnações sobre a despesa apresentada pela Prefeitura. Em boa parte dos casos, essas glosas alcançam o que segue:

❖ ***Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte.***

*Tal impugnação é para evitar a não liquidação e posteriores cancelamentos de empenhos contabilizados na Educação, assegurando que estes, no ano examinado, revertam em bens e serviços para o ensino público municipal. De todo modo, a despesa glosada pode ser incluída no ano em que ocorre o efetivo pagamento.*

*Tal exclusão assim se vê:*

Restos a Pagar/Educação, inscritos em 31.12.2012..... R\$ 1.000



(-) Pagamento de RP/Educação até 31.01.2013.....R\$ 800

(=) Glosa de RP/Educação não pagos até 31.01.2013.....R\$ 200

***Há de ressaltar, contudo, que os diferidos 5% do FUNDEB<sup>7</sup>, somente esses, podem ser empenhados, liquidados e pagos até 31 de março do ano seguinte.***

❖ ***Salário-Educação; ganho líquido do FUNDEB; subvenções federais e estaduais para a Educação; rendimentos das contas bancárias da Educação.***  
*Eis os recursos que não se confundem com a receita de impostos. Na qualidade de adicionais, suplementares, tais ingressos são abatidos do total empenhado, no intuito de se afigurar, apenas e tão somente, o gasto bancado pela receita de impostos, ou seja, a base sobre a qual se calcula o piso de 25% (art. 212 da CF).*

❖ ***Despesas com pessoal em desvio de função.***

*É o caso de professores e outros profissionais do magistério que estejam atuando em outras áreas da Administração. Essa vedação prevê-se, de forma clara, na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB (art. 71, VI).*

❖ ***Despesas com alimentação infantil e uniforme escolar.***

*Vedadas em face da seguinte Deliberação desta Casa:*

**TCA-35186/026/08**

***Dispõe sobre o cumprimento da Lei de Diretrizes e Bases no tocante à inclusão de gastos nos mínimos obrigatórios do Ensino.***

*O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, RESOLVE EDITAR DELIBERAÇÃO, do seguinte teor:*

*1 - Fica declarado e tenham as Prefeituras Municipais ciência de que **não há possibilidade legal da inclusão de despesas com alimentação infantil e com uniformes escolares nos mínimos obrigatórios do Ensino**, cumprindo-lhes observar os artigos 70 e 71 da Lei Federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB).*

*2 - Publique-se.*

*São Paulo, 13 de outubro de 2008.*

*EDUARDO BITTENCOURT CARVALHO Presidente*

*CLÁUDIO FERRAZ DE ALVARENGA Relator*

❖ ***Despesas com precatórios judiciais.***

*Enquanto gestor da política educacional da Nação, o Ministério da Educação – MEC afasta, dos mínimos da Educação, as despesas incorridas em exercícios anteriores; faz isso porque o art. 212 da Constituição se escora no princípio orçamentário da anualidade.*

❖ ***Insumos e equipamentos utilizados na merenda escolar.***

*A mando da LDB, os programas suplementares de alimentação são estranhos à manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 71, IV).*

❖ ***Despesas com pessoal da merenda escolar terceirizada.***

---

<sup>7</sup> Ver item 3.4



*Vinculados à empresa que produz, de forma terceirizada, a merenda escolar, as merendeiras, nutricionistas e demais funcionários nada têm a ver com os quadros da Educação do Município; não são profissionais do ensino público; não se qualificam na hipótese inclusiva do art. 70, I da LDB.*

- ❖ ***Construção e manutenção de bibliotecas, museus e ginásios esportivos.***  
*Tais despesas só são aceitas quando as instalações encontram-se dentro dos prédios escolares, para uso exclusivo de alunos da rede pública e, não, do público em geral.*
- ❖ ***Transporte e Bolsas de Estudo para alunos do ensino médio e superior; custos proporcionais da Secretaria da Educação com essas duas etapas de aprendizado.***  
*Sob a LDB, o Município só custeia esses níveis de ensino depois de aplicar 25% na educação infantil e no ensino fundamental (art. 11, V).*
- ❖ ***Aquisições globais de bens e serviços, que também servem a vários outros setores da Administração (ex.: combustíveis, material de escritório ou de limpeza, peças de reposição da frota).***  
*Claro está aqui o desvio de finalidade. Para evitar a glosa total precisa a Educação local atestar, de forma cabal, sua própria cota de recebimento; isso, mediante carimbo e assinatura de servidor especialmente designado pelo Responsável da Educação (Secretário, Diretor ou Coordenador).*
- ❖ ***Despesas empenhadas em dotações estranhas às da Educação.***  
*A distribuição dos créditos orçamentários é proposta pelo Poder Executivo e autorizada pela Câmara dos Vereadores. Se a Lei Orçamentária Anual repartiu as dotações entre os vários setores de atuação municipal, não cabe ao órgão do controle externo, sob apelo posterior do Município, sancionar qualquer outra alocação orçamentária. Nunca é demais dizer que tal lei é tida a mais importante da Administração Pública.*
- ❖ ***Quota da Educação no parcelamento de dívida com encargos sociais (INSS, FGTS e PASEP) quando, no ano de competência, a respectiva despesa foi também empenhada e apropriada no mínimo constitucional.***  
*Por óbvio, um mesmo gasto não pode ingressar em dois exercícios: o do empenho do encargo patronal e, depois, o do parcelamento da respectiva dívida.*
- ❖ ***Aquisição de veículos escolares sem as condições exigidas no Código Brasileiro de Trânsito.***  
*Tais veículos devem reunir adequadas condições de utilização; estar licenciados pelos competentes órgãos da fiscalização, dispendo de todos os equipamentos obrigatórios, sobretudo os de segurança. Segundo a Resolução nº 405/2012, do Conselho Nacional de Trânsito (CONATRAN), os veículos de transporte de alunos deverão estar equipados com registrador instantâneo e inalterável de velocidade e de tempo de percurso*



❖ **Vale-refeição, cesta-básica, vale-transporte nos 60% do FUNDEB destinados aos profissionais do magistério.**

*Em face de seu caráter indenizatório, não remuneratório, tais despesas podem ser incluídas nos restantes 40% do FUNDEB e, não, nos 60%, vinculados, única e tão somente, às parcelas remuneratórias (salário, vantagens, encargos patronais).*

❖ **Despesas com inativos oriundos da Educação, bancadas por receitas específicas do regime próprio de previdência - RPPS (contribuições, compensações do INSS, entre outras).**

*A modo do art. 19, § 1º, VI da Lei de Responsabilidade Fiscal, só se integram à despesa laboral os gastos da inatividade suportados, exclusivamente, pelo Tesouro e, não, por fontes de custeio do RPPS (compensações do INSS, contribuições funcionais e patronais, entre outras). Assim, na Educação, só ingressa a parcela deficitária dos sistemas próprios de aposentadorias e pensões, lembrando que isso não pode nunca onerar os 60% do FUNDEB, destinados, única e tão somente, ao pessoal em efetivo exercício no magistério; de todo modo, esse ingresso, na despesa mínima, há de estar autorizado na Lei Orçamentária Anual.*

❖ **Cobertura de déficits atuariais de regimes próprios de previdência (quota da Educação).**

*Conforme a Nota Técnica 633/2011, do Ministério da Previdência, os aportes para cobertura de déficit atuarial não serão incluídos na despesa com pessoal e, disso decorrente, tal cobertura, por simetria, não poderá ser utilizada, ainda que proporcionalmente, nos mínimos da Educação.*

## 25 - REPASSES A CADA DEZ DIAS

Os recursos vinculados ao FUNDEB serão transferidos nos mesmos prazos e condições em que sempre ocorreram os repasses do ICMS, FPM, IPI/Exportação, IPVA e ITR.

Quanto aos demais recursos, a Tesouraria Central da Prefeitura deve entregar, a cada dez dias, o dinheiro que pertence à Educação do Município. É o que determina o art. 69, § 5º, LDB.

Para tanto, serão feitos depósitos nas contas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Caso contrário, as autoridades competentes serão responsabilizadas, civil e criminalmente.

Por tudo isso, a Secretaria ou Departamento de Educação terá disponível os recursos para honrar as despesas já comprometidas (empenhadas).

Portanto, os Restos a Pagar da Educação devem estar lastreados nos saldos das respectivas contas vinculadas (videm item 10.2).



Senão, das duas, uma: ou a Tesouraria Central não vem repassando, a cada 10 dias, os recursos da Educação, ou esta não faz planejamento de caixa, realizando empenhos maiores que os repasses financeiros. As duas situações merecerão destaque negativo nos relatórios do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

## 26 - CONTAS BANCÁRIAS DA EDUCAÇÃO

O órgão responsável pela Educação manterá, ao menos, três contas bancárias:

- *Conta única e específica no Banco do Brasil para movimentar as transferências do FUNDEB (\*)*
- *Conta em qualquer banco público, para movimentar as receitas da Educação NÃO vinculadas ao FUNDEB;*
- *Conta para movimentar a participação do Município na Cota Municipal Salário-Educação.*

*(\*) O órgão da Educação poderá transferir o saldo dessa conta para qualquer outro banco público. No entanto, essa outra conta terá, também, natureza vinculada e a seguinte denominação: “Aplicação de Recursos do FUNDEB”.*

## 27 - ORDENADOR DA DESPESA EDUCACIONAL

Ordenador da despesa é quem assina Notas de Empenho e Ordens de Pagamento.

Na área educacional, esse ordenador será formalmente designado pelo Governador ou Prefeito, devendo ser o responsável pelo órgão da educação (*titular da Secretaria, Departamento ou Diretoria de Educação*).

Para tanto, há de haver Decreto Executivo delegando, expressamente, a função de ordenar despesas da Educação.

No entanto, a responsabilidade por desacertos se estenderá ao titular da pessoa jurídica de direito interno, Estado ou município.

## 28 - SOLICITAÇÃO E LIQUIDAÇÃO DA DESPESA EDUCACIONAL

O pedido de compra e o recebimento de materiais/serviços/obras estarão sob a responsabilidade de servidores designados, em Portaria, pelo Secretário ou Diretor Municipal da Educação.

Assim, a papelada correspondente (requisições, notas de recebimento etc.) contará com a assinatura identificada de um desses funcionários.



## **29 - MUNICIPALIZAÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL.** *Convênio com o Governo Estadual*

A Lei do FUNDEB, nº 11.494 de 2007 prevê que “os Estados e os Municípios poderão celebrar convênios para transferência de alunos, recursos humanos, materiais e encargos financeiros, assim como de transporte escolar, acompanhados da transferência imediata de recursos financeiros correspondentes ao número de matrículas assumido pelo ente federado” (art. 18).

Assim, prefeituras municipais e governos estaduais têm autonomia para celebrar convênios para aquela finalidade.

O Município que estiver perdendo dinheiro para o FUNDEB deverá fazer conta de *lucros e perdas*:

De um lado, o número de alunos que poderiam ser assumidos VEZES o valor que o Fundo vem pagando por aluno de cada modalidade de ensino. Aqui, estaria o lado positivo da conta.

De outro lado, os custos das escolas, hoje estaduais: salário e encargos do professorado, manutenção dos prédios escolares, compra de material didático-pedagógico, reposição de equipamentos etc. Aqui, o lado negativo da conta.

A partir daí, o Prefeito tomará uma dessas três decisões:

- Municipalização de todas as escolas estaduais;
- Municipalização de parte das escolas estaduais;
- Manutenção das coisas do jeito que estão.

As duas primeiras alternativas dependerão de lei municipal.

## **30 - PUBLICAÇÕES SOLICITADAS**

Assim determina a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB:

*“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”.*

Então, a cada dois meses, a Administração, em anexo ao relatório resumido da execução orçamentária, publicará a movimentação financeira da Educação. Para tanto, existe padrão formatado pela Secretaria do Tesouro Nacional ([www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)).



Ainda, conforme o art. 256 da Constituição Paulista, há de haver publicação trimestral do Demonstrativo da Aplicação no Ensino.

### **31 - ENSINO FUNDAMENTAL - em 9 anos.**

A Lei nº 11.114, de 2005, obriga o início do Ensino Fundamental aos seis anos de idade, com duração de 9 (nove) anos, estabelecendo que tal acontecesse até 2010.

Portanto, a educação infantil e o ensino fundamental deverão abranger as seguintes etapas, faixas etárias e duração:

<b>Etapa de Ensino</b>	<b>Faixa Etária Prevista</b>	<b>Duração</b>
<b>Educação Infantil</b>	Até cinco anos de idade	
Creche	Até três anos de idade	
Pré-Escola	4 e 5 anos de idade	
<b>Ensino Fundamental</b>	<b>Até 14 anos de idade</b>	9 anos
Anos iniciais	De 6 a 10 anos de idade	5 anos
Anos finais	De 11 a 14 anos de idade	4 anos

### **32 - FISCALIZAÇÃO**

#### **32.1 - Conselhos Municipais de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACS)**

Além de se dispor em nada menos que 7 (sete) extensos artigos da Lei 11.494/2007, o controle social do FUNDEB está também disciplinado na Portaria MEC-FNDE nº. 344, de 10 de outubro de 2008.

Instituído sempre por lei local, deve o Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACS-FUNDEB) acompanhar o adequado uso dos recursos arrecadados; isso, sem prejuízo de elaborar a proposta orçamentária do Fundo e supervisionar o censo escolar anual do Município.

Não bastasse isso, é atribuição daquela instância colegiada acompanhar o uso de outros recursos transferidos pela União, os relacionados ao *Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar - PNATE* e ao *Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos*.

Nessa lide, os CACS-FUNDEB emitem pareceres conclusivos, depois enviados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE. É bem isso o que preceitua o art. 24, § 13 da Lei do FUNDEB.

Fica impedido de receber ajuda financeira para o transporte escolar (PNATE) o Município que não cria seu próprio Conselho e deixa de cadastrá-lo junto ao Cadastro Nacional CACS-FUNDEB.

No Município, 9 (nove) membros integram o CACS-FUNDEB:



- ❖ 2 (dois) representantes da Prefeitura, dos quais ao menos 01 (um) provém do órgão municipal que cuida da Educação, quer uma Secretaria, Diretoria ou Coordenaria;
- ❖ 1 (um) representante dos professores;
- ❖ 1 (um) representante dos diretores;
- ❖ 1 (um) representante dos servidores técnico-administrativos das escolas;
- ❖ 2 (dois) representantes de pais de alunos;
- ❖ 2 (dois) representantes dos estudantes;
- ❖ e, 1 (um) representante do Conselho Tutelar e, caso exista, 1 (um) representante do Conselho de Educação.

Para exercer mandato de, no máximo, 2 (dois) anos, os Conselheiros serão indicados em **processo eleitoral** feito nas entidades representativas de professores, pais de alunos, diretores e de estudantes. Já, quanto aos 2 (dois) membros da Administração Municipal, apenas nesses casos, a designação é da alçada do Prefeito ou do Secretário Municipal da Educação.

À época do Fundo do Ensino Fundamental - FUNDEF, reclamava-se, de forma reiterada, que os Prefeitos controlavam o respectivo Conselho, dele retirando a desejada eficiência operativa.

Para inibir tal desvio, a lei do FUNDEB tratou de estabelecer impedimentos que assegurem desembaraço político dos membros do Conselho, os quais não podem manter laços de parentesco com agentes políticos; tampouco desenvolver qualquer relação contratual com a Administração.

Assim, no Município, estão impedidos de compor o CACS-FUNDEB:

- ❖ cônjuges e parentes consanguíneos ou afins, até 3º (terceiro) grau, do Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários Municipais;
- ❖ tesoureiro, contador ou funcionário de empresa que assessora a administração do FUNDEB, bem como cônjuges, parentes consanguíneos ou afins, até 3º (terceiro) grau, desses profissionais;
- ❖ estudantes que não sejam emancipados;
- ❖ pais de alunos que exerçam cargos em comissão na Prefeitura;
- ❖ pais de alunos que prestem serviços terceirizados à Prefeitura.

Eleitos entre seus pares, o Presidente e o Vice-Presidente do Conselho não podem ser escolhidos entre os 2 (dois) representantes da Prefeitura, privilegiando-se, mais uma vez, os segmentos não vinculados à Administração.

A atuação dos Conselheiros não é remunerada, mas considerada de relevante interesse social.

A Prefeitura precisa franquear ao CACS todos os relatórios financeiros e contábeis atinentes ao FUNDEB, o que inclui notas de empenho, licitações, folhas de pagamento e outros registros. Deve ainda possibilitar visitas a obras escolares e aos serviços de transporte escolar.



Os Municípios devem assegurar recursos administrativos e materiais para a adequada operação do Conselho do FUNDEB.

Esta Corte de Contas acredita, de fato, na conveniência e oportunidade dos CACS, tanto é assim que as folhas e relações de pagamento dos profissionais do magistério da educação básica serão validadas por esses Conselhos, os quais, também, remeterão a esta Corte pareceres trimestrais de gestão local do FUNDEB.

### **32.2 - Tribunal de Contas do Estado de São Paulo - TCESP**

A aplicação no ensino é prioridade na fiscalização das contas públicas; é bem isso o diz a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional:

*“Art. 73. Os órgãos fiscalizadores examinarão, prioritariamente, na prestação de contas de recursos públicos, o cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal, no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e na legislação concernente”.*

Bem por isso, as Instruções Consolidadas desta Corte disciplinam o controle simultâneo e posterior sobre o financiamento da Educação, bem como a guarda local de documentos; isto, para municiar as inspeções que, todo ano, promove o TCESP nos municípios jurisdicionados.

#### **32.2.1 - Controle posterior à execução da Despesa Educacional**

**a) remessa até 31 de março do ano seguinte ao de publicação da norma:**

- normas que instituíram o Conselho Municipal de Controle Social do FUNDEB e o Plano de Carreira e Remuneração do Magistério;
- norma que permitiu a municipalização, parcial ou total, do ensino - lei e termo de convênio.

**b) remessa até 31 de março de cada ano:**

- relação de Restos a Pagar vinculados à Educação;
- cópia do boletim de caixa e bancos de 31 de dezembro e respectiva conciliação bancária, dos recursos próprios repassados decendialmente, dos recursos do FUNDEB, entre outros.

#### **32.2.2 - Controle Simultâneo e Arquivo de Documentos Financeiros da Educação**

Tal fiscalização acha-se normatizada no art. 3º das Instruções Consolidadas nº 2, de 2008, deste Tribunal de Contas:

#### **SEÇÃO III**

##### **Da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino**

*Artigo 3º - Além dos documentos e prazos estabelecidos no artigo 1º, para o acompanhamento simultâneo da execução orçamentária, financeira e patrimonial das receitas e das despesas destinadas ao ensino, as prefeituras deverão prestar informações, até o 5º (quinto) dia do segundo mês subsequente ao encerramento do trimestre, do seguinte:*



*I - publicação a que alude o artigo 256 da Constituição Estadual;*  
*II - pareceres trimestrais do Conselho sobre o acompanhamento e o controle social da repartição, transferência e aplicação dos recursos do FUNDEB.*  
*Parágrafo único - Os dados e informações relacionados nos incisos I e II deste artigo deverão ser prestados de forma eletrônica conforme especificações técnicas contidas no Manual técnico-operacional do Sistema AUDESP, bem como manter a documentação à disposição deste Tribunal.*  
*Artigo 4º - As prefeituras também deverão manter à disposição deste Tribunal:*  
*I - documentação das despesas pertinentes ao ensino, separadas das demais, em arquivos específicos, distinguindo-se as amparadas por recursos próprios, pelos recursos do FUNDEB e FUNDEF (no caso de saldo de exercícios anteriores), convênios, Quota Salário-Educação - QSE;*  
*II - folhas de pagamentos salariais dos profissionais do Magistério da Educação Básica, devidamente vistadas pelo Conselho;*  
*III - extratos bancários e respectivas conciliações das contas vinculadas ao ensino, a saber:*  
*a) recursos próprios passados decenalmente;*  
*b) recursos recebidos do FUNDEB;*  
*c) saldo de recursos do FUNDEF;*  
*d) demais recursos.*  
*IV - processos licitatórios, de inexigibilidades e dispensas, devidamente formalizados, que envolvam recursos do ensino, contendo os documentos obrigatórios discriminados pela Lei de Licitações e Contratos e suas alterações;*  
*V - registros contábeis e demonstrativos gerenciais, mensais e atualizados, com destaque aos recursos repassados e/ou recebidos à conta do FUNDEB.*

### **33 - IMPLICAÇÕES PELO DESCUMPRIMENTO DA NOVA LEGISLAÇÃO EDUCACIONAL**

O Município estará sujeito aos seguintes embaraços:

- Parecer desfavorável às contas pelo TCE/SP, que, se mantido pela Câmara Municipal, poderá sujeitar o Prefeito à inelegibilidade por 5 anos (art. 1º, I, g, LC 64/1990, atualizado pela Lei da Ficha Limpa);
- Impedimento de receber auxílios/subvenções/contribuições da União e do Estado (art. 87, § 6º, LDB);
- Impedimento de contratar empréstimos e financiamentos (exceto ARO), conforme art. 13, VIII da Resolução 78, de 1998, do Senado Federal;
- Intervenção pelo Estado (art. 35, III, Constituição Federal);
- Imputação de crime de responsabilidade à autoridade competente (art. 5º, § 4º, LDB);
- Impedimento de receber transferências voluntárias de outros entes federados, exceto para as áreas de Saúde, Educação e Assistência Social (art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal).



### **34 - GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADCT -	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ARO -	Antecipação da Receita Orçamentária
CACS -	Conselhos Municipais de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB
CE -	Constituição Estadual
CF -	Constituição Federal
FNDE -	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FPE -	Fundo de Participação dos Estados
FPM -	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEF -	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
FUNDEB -	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
ICMS -	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF -	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPI/Exp. -	Imposto sobre Produtos Industrializados/Exportação
IPTR -	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IPTU -	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA -	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR -	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRRF -	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
ISS -	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI -	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis “Inter Vivos”
LDB -	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MDE -	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MEC -	Ministério de Educação e do Desporto
PASEP -	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
TCESP -	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo