



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DE SÃO PAULO

MANUAL BÁSICO

Aplicação no Ensino

2016



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DE SÃO PAULO

M A N U A L B Á S I C O

Aplicação no Ensino

2016





TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

2016

TRIBUNAL PLENO – CONSELHEIROS (REÚNE-SE ÀS QUARTAS-FEIRAS, ÀS 10H00).

DIMAS EDUARDO RAMALHO (PRESIDENTE)
SIDNEY ESTANISLAU BERALDO (VICE-PRESIDENTE)
RENATO MARTINS COSTA (CORREGEDOR)
ANTONIO ROQUE CITADINI
EDGARD CAMARGO RODRIGUES
ROBSON MARINHO
CRISTIANA DE CASTRO MORAES

PRIMEIRA CÂMARA (reúne-se às terças-feiras às 14h30)

Edgard Camargo Rodrigues (Presidente)
Renato Martins Costa
Cristiana de Castro Moraes

Secretário-Diretor Geral
Sérgio Ciquera Rossi

Ministério Público de Contas
Rafael Neubern Demarchi Costa -
Procurador Geral
Celso Augusto Matuck Feres Junior
Elida Graziane Pinto
João Paulo Giordano Fontes
José Mendes Neto
Leticia Formoso Delsin
Rafael Antonio Baldo
Renata Constante Cestari
Thiago Pinheiro Lima

SEGUNDA CÂMARA (reúne-se às terças-feiras às 10h00)

Sidney Estanislau Beraldo (Presidente)
Antonio Roque Citadini
Samy Wurman – Auditor
Substituto de Conselheiro

Procuradoria da Fazenda Estadual
Luiz Menezes Neto – Procurador-Chefe

Auditores
Samy Wurman
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
Antonio Carlos dos Santos
Josué Romero
Silvia Monteiro
Valdenir Antonio Polizeli
Márcio Martins de Camargo

Supervisão

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

Coordenação

Antonio Bento de Melo
Alexandre Teixeira Carsola
Diretores dos Departamentos de Supervisão da Fiscalização I e II

Elaboração

Eduardo Paravani
Flavio Corrêa de Toledo Jr.

Revisão – 2012

Flavio Corrêa de Toledo Jr.

Revisão desta Edição

Agnon Ribeiro de Lima
Maurides Tedeschi
Paulo Massaru Uesugi Sugiura
Roberto Panzardi Filho
Valdir Martino

Colaboração

Escola Paulista de Contas Públicas
Revista do TCESP

Apresentação

“O que distingue os Tribunais de Contas do Poder Judiciário? Não é sua estrutura ou a forma de composição de seus membros [...], mas é a sua capacidade de atuação preventiva. E, em uma época em que falamos tanto de eficiência e eficácia, isso é tudo.”

*Antonio Herman de Vaconcellos e Benjamin
Ministro do Superior Tribunal de Justiça*

Que fatores contribuem para a ocorrência de erros e ilegalidades na gestão pública? Quais deles podem ser evitados e de que forma? Levantar indagações desse tipo e refletir sobre possíveis soluções também é parte do trabalho de um Tribunal de Contas, que tem a atuação preventiva como um de seus pilares.

Nesse sentido, uma das frentes mais eficientes é composta pelas ações educativas, que conseguem se antecipar a ponto de eliminar irregularidades antes mesmo de sua origem.

Cursos e materiais que permitam a capacitação de gestores e de suas equipes acabam por trazer um duplo retorno à sociedade. Primeiro, de forma imediata, espera-se a redução dos equívocos técnicos na execução orçamentária ou na formulação de um edital de licitação, por exemplo. Segundo, em um efeito indireto, mas não menos importante, órgãos de controle e cidadãos ganham ainda mais legitimidade para cobrar retidão e excelência de agentes políticos e servidores.

Com o objetivo de fortalecer seu caráter pedagógico, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo vai ao encontro do jurisdicionado. Em 2016, completamos 20 anos de Ciclo de Debates com Agentes Políticos e Dirigentes Municipais percorrendo todas as sedes regionais para instruir pessoalmente mais de 8.000 representantes dos 644 municípios de nossa jurisdição.

Sob essa perspectiva, também decidimos atualizar os 18 manuais editados pelo TCESP, incluindo este, que servem de norte para o administrador público de nosso Estado. Além de revisá-los à luz das alterações legislativas dos últimos anos, incluímos as principais decisões que sedimentam nossa jurisprudência e fizemos recomendações de boas práticas relacionadas à Lei de Acesso à Informação, promulgada no fim de 2011.

Por fim, espero que gestores e ordenadores de despesas de nosso Estado tenham a oportunidade de acessar e dedicar o merecido tempo a este material, pois só assim encontrará sentido esta contribuição ao aperfeiçoamento da administração pública.

São Paulo, Setembro de 2016.

Dimas Eduardo Ramalho
Presidente

Sumário

1. Vinculação Constitucional de Recursos para a Educação (Breve Histórico).....	9
2. Sob a atual Constituição, o que mudou no Financiamento da Educação?	9
3. O Fundo da Educação Básica – FUNDEB	10
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.....	11
3.4 A parte do FUNDEB que pode ser aplicada no ano seguinte – parcela diferida (5%).....	12
4. Censo Educacional do MEC	13
5. Contestar o Censo do MEC	14
6. Complemento do Governo Federal	14
7. Perdas e Ganhos com o FUNDEB	14
7.1 Estado ou Município com <i>perda</i> junto ao FUNDEB.....	15
7.2 Estado ou Município com <i>ganho</i> junto ao FUNDEB	16
8. A impossibilidade de compensar a insuficiente aplicação no FUNDEB com o excesso nos 25% constitucionais.....	16
9. Receitas aplicadas integralmente na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE	18
9.1 Receitas Patrimoniais/Financeiras (transferidas e próprias).....	18
9.2 Auxílios e Subvenções Recebidos/Convênios da Educação.....	18
9.3 Empréstimos e Financiamentos para a Educação.....	18
9.4 Salário-Educação	19
9.5 Ganho líquido obtido junto ao FUNDEB (“plus”).....	19
10. O cálculo dos mínimos Constitucionais e Legais	19
10.1 O cálculo da aplicação dos 25% constitucionais	19
10.2 O cálculo das vinculações do FUNDEB	21
11. Como prever as Receitas da Educação.....	21
12. Vinculação para o profissional do Ensino Fundamental.....	22

13. 60% para o profissional do Magistério (Mensal ou Anual).....	24
14. Piso salarial do Professor	24
15. Professor leigo.....	24
16. Plano de Carreira e Remuneração do Magistério	25
17. Recursos do FUNDEB só garantem empréstimos voltados à Educação	25
18. Forma de Repasses dos Recursos	26
19. Movimentação dos Recursos do FUNDEB	27
20. Destinação dos 25% Constitucionais	27
21. Período de aplicação dos 25% e o excesso de Arrecadação	27
22. Despesas que entram no cálculo dos Mínimos Constitucionais e Legais da Educação	28
23. Despesas impróprias na Aplicação e Manutenção do Ensino	29
24. Glosas mais comuns das Despesas Obrigatórias	29
25. Contas Bancárias da Educação	34
26. Ordenador da Despesa Educacional	34
27. Solicitação e liquidação da Despesa Educacional	34
28. Municipalização do Ensino Fundamental	35
29. Publicações solicitadas	35
30. Fiscalização	36
30.1 Conselhos Municipais de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACs).....	36
30.2 Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP	37
31. Implicações pelo descumprimento da Legislação Educacional	38
32. Glossário de Abreviaturas e Siglas	39

1. Vinculação Constitucional de Recursos para a Educação (Breve Histórico)

A Constituição Federal de 1934 inaugurou a prática de vincular receita pública à educação. As Cartas de 1937 e 1967 eliminaram, em suas respectivas vigências, essa sistemática.

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 esse o intuito da 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, instituiu 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 receita¹, para, em 2009, atingir sua taxa definitiva de vinculação: **20% da respectiva cesta de impostos.**

3. O Fundo da Educação Básica – FUNDEB

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB tem natureza contábil. É o meio de dividir os recursos 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

De acordo com o artigo 3º da Lei federal nº 11.494/2007, integram a cesta de financiamento do FUNDEB, 20% das receitas dos seguintes impostos:

¹ 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).

- 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);
- Imposto Territorial Rural (ITR).

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.

3.2 A Distribuição dos Recursos do FUNDEB

A distribuição dos recursos ocorre de forma automática e periódica mediante crédito em conta específica de cada governo estadual ou municipal no Banco do Brasil.

A distribuição se dá com base no número de alunos da educação básica, de acordo com os dados do último Censo Escolar, sendo computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, nos termos do artigo 211 da Constituição Federal/88. Ou seja, no coeficiente do Estado, só se incluem estudantes dos ensinos fundamental e médio; nunca as vagas oferecidas à educação infantil. Já no coeficiente municipal, apenas se computam alunos do ensino fundamental e educação infantil; jamais as matrículas ofertadas ao ensino médio.

3.3 A Abrangência não Estatal do FUNDEB

Enquanto o extinto Fundo do Ensino Fundamental (FUNDEF) voltava-se somente para a rede pública, o atual, da Educação Básica (FUNDEB), também contempla determinadas escolas da rede privada, sob as condições do art. 213 da Constituição/88; 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;
- Atender a padrões mínimos de qualidade definidos pelo órgão normativo do sistema de ensino;
- 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 – 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”.

Apresenta-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 que 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*).

Desde 2009, para a movimentação destes recursos, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, mediante Comunicado, recomenda a abertura de conta bancária específica:

Comunicado SDG nº 07/2009

*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

Importa assinalar que a falta de comprovação da utilização desta parcela diferida, no exercício seguinte, é motivo de emissão de Parecer Desfavorável às contas do Prefeito².

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 normalmente definido por Portaria, sendo que nos últimos anos, o início da coleta ocorreu na última quarta-feira do mês de maio.

Cumprir destacar que informações falsas acarretam punições administrativas, civis e penais.

² TC-1661/026/12 - Pedido de Reexame - Sessão Ordinária do Tribunal Pleno de 27/05/2015.

Esse levantamento é muito importante, pois com base nele e nos fatores de ponderação por modalidade de ensino é que se calcula o montante a ser repassado a cada Estado e Município do total arrecadado pelo 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 de Acompanhamento Social do FUNDEB - 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 preliminar no Diário Oficial da União, os Estados e os Municípios podem solicitar correção dos dados.

Destaca-se que, após a publicação final, 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 (nove) Estados são beneficiados por essa ajuda do Governo Federal.

Em 2015, esse piso anual por aluno foi de R\$ 2.545,31 para as séries iniciais do ensino fundamental.

Nos Estados que recebem esta complementação, o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU), transformada em Ministério da Fiscalização e Controle, 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

Cumprir destacar o FUNDEB como uma forma de remanejar tributos entre o Estado e seus Municípios, tendo como objetivo o 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; obtendo assim 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 Federal.

E, aqui, há de se enfatizar que, nas esferas perdedoras, todo o FUNDEB recebido integra os 25% constitucionais.

É assim porque o FUNDEB é uma vinculação no corpo dos 25% da Educação, não sendo aplicável somente 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 tendem a receber o 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 poderão receber 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 está dissociado dos 25% constitucionais.

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, íntegra, 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 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.

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

Vamos a um exemplo que melhor elucida a hipótese:

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

- 20% dos impostos retidos, contabilmente, pelo FUNDEB..... \$ 1.500
- Valor efetivamente recebido do FUNDEB..... \$ 2.000
- Ganho junto ao FUNDEB (“*plus*”)\$ 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%.

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, os argumentos seriam no sentido da possibilidade de compensar o excesso de \$ 1.000 com a falta de \$ 950 no FUNDEB.

Com base 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 passou a rechaçar, 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

9. Receitas aplicadas integralmente na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE

O art. 212 da Constituição Federal/88 estabelece que a quarta parte (25%) dos impostos seja destinada à manutenção e ao desenvolvimento do ensino.

No entanto, há receitas que não são 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 LDB³ e FUNDEB deverão ser utilizados integralmente na Educação.

9.2 Auxílios e Subvenções Recebidos/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 sua 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.

³ Art. 69, § 5º, da Lei nº 9.394, de 1996, a LDB.

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 serem aplicadas, inteiramente (100%), na 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 nº 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 poderá ser utilizado para gastos de pessoal (*art. 7º da Lei nº 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, mas dele auferem uma receita suplementar a ser aplicada, integralmente, na educação básica, dentro do próprio ano de recebimento.

10. O cálculo dos mínimos Constitucionais e Legais

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 dos 25% constitucionais

Tanto o FUNDEB, quanto parte dos 25% livre de tal fundo, um e outro são utilizados para uma mesma finalidade: a educação básica, sendo no Estado para o ensino

fundamental e médio e no Município para a educação infantil e ensino fundamental (art. 211, §§ 2º e 3º da CF).

Além disso, qualquer um daqueles recursos deve 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 (à conta <i>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 (" <i>plus</i> ") (3)	R\$
(-)	Outras Receitas Adicionais da Educação (4)	R\$
(-)	Despesas não típicas de manutenção e desenvolvimento do ensino (5)	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) *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.*
- (5) *Principais despesas relacionadas no item 24.*

10.2 O cálculo das vinculações do FUNDEB

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:

a) 60% com profissionais da educação básica:

	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 (mínimo de 60%)	%

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 (CACCS-FUNDEB).

b) *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 do Prefeito⁴.

Por outro lado, não se pode admitir que o valor empenhado e pago seja superior ao valor recebido, o que caracteriza que as despesas que excederam o valor efetivamente recebido foram pagas com outras fontes de recursos e não com recursos do FUNDEB.

11. Como prever as Receitas da Educação

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

⁴ TC-1194/026/11 - Embargos de Declaração - Sessão do Tribunal Pleno de 19/08/2015.

O padrão nacional da classificação orçamentária, a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), instituiu a **conta retificadora de receita** para abater os 20% do FUNDEB dos tributos de incidência.

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*).

Cumpra 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.

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.

12. Vinculação para o profissional do Ensino Fundamental

O 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*).

Essa vinculação não se limita aos professores e especialistas do ensino fundamental; o FUNDEB contempla, também, 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.

Consoante anteriores Resoluções do Conselho Nacional da Educação, a Lei do FUNDEB traduz, no inciso II do parágrafo único do art. 22, a definição de profissional do magistério:

“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 de Pagamento:** - 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, que deverá ser assinada pelo Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB;
- **2ª Folha de Pagamento:** - servidores educacionais da atividade-meio.

13. 60% para o profissional do Magistério (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, a remuneração dos profissionais do magistério gire em torno de 52% do FUNDEB. Essa diferença de 8% fica por conta da provisão para o 13º salário, a ser empenhada entre novembro e dezembro.

14. 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 11.494/2007) determinou prazo para a apresentação daquele valor: 31 de agosto de 2007.

Apenas em 16 de julho de 2008, com a Lei nº 11.738, instituiu-se o piso salarial nacional para os profissionais do magistério público da educação básica.

Para 2016, o Ministério da Educação (MEC) definiu em R\$ 2.135,64 o piso nacional para uma jornada de 40 horas semanais; um aumento de 11,36% em relação a 2015.

15. Professor leigo

Professor leigo é aquele que exerce o magistério sem possuir habilitação mínima exigida para o exercício da docência.

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

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

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).

16. 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.

O novo Plano Nacional de Educação, instituído pela Lei 13.005, de 25 de junho de 2014, assim estabelece:

Meta 18: assegurar, no prazo de 2 (dois) anos, a existência de planos de Carreira para os (as) profissionais da educação básica e superior pública de todos os sistemas de ensino e, para o plano de Carreira dos (as) profissionais da educação básica pública, tomar como referência o piso salarial nacional profissional, definido em lei federal, nos termos do inciso VIII do art. 206 da Constituição Federal.

17. 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.

Inferre-se 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.

18. Forma de Repasses dos Recursos

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 e 6º, 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.

Dessa forma, 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.

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.

19. Movimentação dos Recursos do FUNDEB

Nos termos do artigo 2º do Decreto 7.507/2011 a movimentação deverá ser feita exclusivamente por meio eletrônico, mediante crédito em conta corrente de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviços devidamente identificados.

Excepcionalmente, mediante justificativa circunstanciada, poderão ser realizados saques para pagamento em dinheiro a pessoas físicas que não possuam conta bancária ou saques para atender a despesas de pequeno vulto, adotando-se, em ambas hipóteses, mecanismos que permitam a identificação do beneficiário final, devendo as informações sobre tais pagamentos constar em item específico da prestação de contas (§ 2º do artigo 2º do mesmo Decreto).

Estes saques também estão limitados, conforme estabelece os §§ 3º e 4º do artigo 2º do Decreto nº 7.507/2011.

20. Destinação dos 25% Constitucionais

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

21. 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.

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 não tenha atingido os 25% constitucionais.

Para evitar esses contratempos, 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%.

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 artigo 212 da Constituição: os típicos de manutenção e desenvolvimento do ensino.

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 na Aplicação e Manutenção do Ensino

As despesas impróprias são elencadas 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. Glosas mais comuns das Despesas Obrigatórias

O não atendimento aos mínimos da Educação é motivo para ensejar a emissão de Parecer Desfavorável em relação às contas 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 31.12.2015..... R\$ 1.000

(-) Pagamento de RP/Educação até 31.01.2016..... R\$ 800

(=) Glosa de RP/Educação não pagos até 31.01.2016..... R\$ 200

Há de ressaltar, contudo, que os diferidos 5% do FUNDEB⁵, 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.

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

⁵ Ver item 3.4

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***

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.***

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.

- **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, dispondo 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, da Secretaria do Tesouro Nacional, 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.

– **Dispêndios com o PASEP.**

De acordo com a Deliberação TC-A - 023996/026/15 os dispêndios com o PASEP, a partir de 1º de janeiro de 2017 não serão considerados na aplicação e manutenção do ensino, conforme segue:

DELIBERAÇÃO TC-A - 023996/026/15

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, na conformidade do artigo 114, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno;

Considerando que as conclusões dos trabalhos acerca da inclusão ou não de gastos com o PASEP nas despesas de pessoal indicam a alteração do entendimento até então assentado neste e. Tribunal;

Considerando que, doravante, as despesas com PASEP serão excluídas dos gastos com pessoal, diminuindo-se, por conseguinte, aquele montante também das despesas no ensino e na saúde de todos os jurisdicionados;

Considerando a necessidade de adequações no planejamento das peças orçamentárias com vigência a partir de janeiro de 2017;

Considerando que o novo procedimento será submetido a acompanhamento concomitante por esta Corte;

Considerando que a alteração não alcança as fundações públicas, que prosseguem com o recolhimento do PASEP com base na folha de pagamento; e

Considerando que essa nova fórmula não implicará a alteração da aplicação dos mínimos constitucionais na educação e na saúde, sendo esperado o aprimoramento qualitativo dos investimentos nos referidos setores, nisso melhor atendendo ao interesse público,

DELIBERA:

*1 - A partir de 1º de janeiro de 2017 as despesas com o PASEP não mais serão incluídas nos gastos com pessoal e **nas aplicações do ensino e da saúde de todos os jurisdicionados, inclusive do Governo Estadual, impondo-se, em consequência, o adequado planejamento, notadamente, nas respectivas peças orçamentárias.***

2 - Esta Deliberação não alcança as fundações públicas estaduais e municipais.

3 - A presente Deliberação entra em vigor na data de sua publicação.

4 - Publique-se.

São Paulo, 09 de dezembro de 2015.

CRISTIANA DE CASTRO MORAIS - Presidente e Relatora

25. Contas Bancárias da Educação

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

- Conta **única e específica** no Banco do Brasil para movimentar as transferências do FUNDEB; (*)
- Conta para movimentar os 5% diferido 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".

26. 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, deve 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.

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

28. Municipalização do Ensino Fundamental

A Lei do FUNDEB, nº 11.494 de 2007, em seu artigo 18, 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”.

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 dos professores, manutenção dos prédios escolares, compra de material didático- pedagógico, reposição de equipamentos, etc. Aqui, encontra-se 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;
- Manter a situação da mesma forma.

As duas primeiras alternativas dependerão de lei municipal.

29. 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*).

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

30. Fiscalização

30.1 Conselhos Municipais de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACS)

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 perspectiva, 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.

A lei do FUNDEB estabelece 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.

30.2 Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP

Quando o tema é Educação, devemos lembrar que é motivo de emissão de Parecer Desfavorável, por esta Corte de Contas, os 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.

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 que o Tribunal de Contas faz o controle através de análises trimestrais mediante as informações fornecidas nos balancetes contábeis encaminhados mensalmente ao Sistema Audesp, por forças das Instruções Consolidadas e do Calendário Anual de Obrigações do Sistema Audesp divulgado no DOE e na página eletrônica do TCESP.

Além da verificação dos recursos que foram despendidos por força constitucional e legal, o Tribunal de Contas, cada vez mais, está considerando nas suas análises, a aplicação eficiente dos recursos públicos; ou seja, a qualidade da rede gerenciada pelo ente estatal, observando a evolução de indicadores consagrados como o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), o Índice Paulista de Responsabilidade Social (IPRS) e o Índice de Desenvolvimento Humano-Município (IDH-M). Também faz parte destas análises, a verificação da efetiva atuação dos Conselhos de controle social.

31. Implicações pelo descumprimento da Legislação Educacional

Eis as principais consequências:

- Parecer desfavorável às contas pelo TCESP, 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).

32. 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
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
TCESP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

<i>formato</i>	160 x 230 cm
<i>tipologia</i>	Impact, Lucida Sans e Utopia
<i>papel miolo</i>	Offset 90 g/m ²
<i>capa</i>	Cartão Triplex 250 g/m ²
<i>número de páginas</i>	40
<i>editoração, impressão e acabamento</i>	Imprensa Oficial do Estado S/A - IMESP

A versão eletrônica deste Manual de
Orientação está na página do TCESP

www.tce.sp.gov.br

Redes Sociais

-  facebook.com/tcesp
-  youtube.com/tcespoficial
-  flickr.com/tcesp
-  twitter.com/tcesp
-  instagram.com/tcesp
-  linkedin.com/company/tcespoficial