



NOTA TÉCNICA Nº 02/2021 - TCE/PB¹

Assunto: Orienta a Auditoria quanto às alterações legislativas vigentes a partir de 2021 relativas ao FUNDEB, seus impactos na atividade de controle externo, com ênfase no acompanhamento do emprego dos recursos do FUNDEB e nos cálculos das aplicações constitucionais em despesas com profissionais da educação básica e em MDE, ratificando também os entendimentos com base na legislação anterior relativos ao método de cálculo e demonstrativos utilizados pela Auditoria.

1. DOS OBJETIVOS

A presente Nota Técnica destina-se a apresentar ao corpo técnico do TCE/PB as principais modificações advindas da EC 108/2020, da Lei nº 14.113/20 e Decreto nº 10.656/21, bem como os seus efeitos nos cálculos das aplicações em FUNDEB e MDE. Objetiva ainda a esclarecer questões que envolvem a metodologia empregada no cálculo das mencionadas aplicações, com base na legislação anterior (Lei nº 11.494/2007), além de apresentar propostas de novos demonstrativos a serem utilizados pela Auditoria.

2. DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Constituição Federal (arts. 212, 212-A) - Dentre outros dispositivos, disciplina a aplicação anual por parte da União, Estados, Distrito Federal e os Municípios na manutenção e desenvolvimento do ensino. Dispõe sobre a distribuição de recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios por meio da instituição de Fundos de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de natureza contábil;

Emenda Constitucional nº 108 de 26/08/2020 - Com vigência a partir de 1º de janeiro de 2021, a EC nº 108/2020 alterou a Constituição Federal para, dentre outros dispositivos, tratar

¹ Nota Técnica aprovada na 2315ª sessão do Tribunal Pleno, realizada em 14 de julho de 2021 e publicada no Diário Oficial Eletrônico de 21/07/2021.



sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB);

Lei nº 14.113 de 25/12/2020 - Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), de que trata o art. 212-A da Constituição Federal; revoga dispositivos da Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; e dá outras providências.

Decreto nº 10.656, de 22/03/2021 - Regulamenta a Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, que dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.

Lei nº 9.424/96 de 20/12/1996 - Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências.

Lei nº 9.394/96 de 20/12/1996 - Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

Lei 13.005/2014 - Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. (2014/2024)

3. DA COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A **EC 108/2020** incluiu o § 9º, ao art. 212 segundo o qual a lei disporá sobre normas de fiscalização, de avaliação e de controle das despesas com educação nas esferas estadual, distrital e municipal. Por sua vez, o art. 212-A, X, d, atribuiu à Lei a instituição de norma tratando da transparência, do monitoramento, da fiscalização e do controle interno, externo e social do FUNDEB.

Nesse sentido, o art. 30 da Lei nº 14.113/2020 dispôs que a fiscalização e o controle referentes à aplicação dos recursos do FUNDEB serão exercidos pelos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios perante os seus respectivos jurisdicionados,

Por sua vez, o art. 73, da Lei 9.394/96 (LDB), 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.



Já o art. 11, da Lei 9.424/96 determina que os órgãos responsáveis pelos sistemas de ensino, assim como os Tribunais de Contas da União, dos Estados e Municípios, criarão mecanismos adequados à fiscalização do cumprimento pleno do disposto no art. 212 da Constituição Federal e desta Lei, sujeitando-se os Estados e o Distrito Federal à intervenção da União, e os Municípios à intervenção dos respectivos Estados, nos termos do art. 34, inciso VII, alínea e, e do art. 35, inciso III, da Constituição Federal.

Deve-se destacar também que, conforme artigo 32 do Decreto 10.656/21, o monitoramento da aplicação dos recursos do FUNDEB a ser efetuado pelo Ministério da Educação, será realizado em cooperação com os Tribunais de Contas, **por meio do Siope**.

4. DO NOVO FUNDEB

O Novo FUNDEB, criado pela EC nº 108/2020, é um Fundo de natureza contábil, agora permanente, não estando adstrito a uma vigência definida (cf. Art. 212-A, caput, da CF/88).

A Lei 14.113/20 revogou a Lei anterior do FUNDEB (Lei 11.494/07), com exceção de seu artigo 12 que trata da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade, bem como, não afetou os dispositivos remanescentes da Lei 9424/1996, não revogados pela Lei 11.494//07.

Conforme art. 212-A, VII da CF/88 – os recursos do FUNDEB, inclusive da complementação da União ao FUNDEB, devem ser aplicados pelos Estados e Municípios **exclusivamente** nos respectivos âmbitos de atuação prioritária (cf. §§ 2º e 3º do art. 211 da CF/88, Estados: ensino fundamental e médio; Municípios: ensino fundamental e educação infantil).

4.1. DA COMPLEMENTAÇÃO DA UNIÃO AO FUNDEB

A complementação da União passará dos atuais 10% do total dos recursos relativos à contribuição de cada ente ao FUNDEB (conforme fontes elencadas no art. 3º da Lei nº 14.113/20), para, no mínimo, 23% (vinte e três por cento) desse total, com implementação progressiva de 12% a 23% no período de 2021 a 2026, nos moldes do Art. 41 da referida Lei, apresentando-se nas seguintes modalidades (cf. art. 212-A, V):



I - **complementação-VAAF**: 10 (dez) pontos percentuais no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, sempre que o valor anual por aluno (VAAF) não alcançar o mínimo definido nacionalmente. Corresponde à complementação praticada sob a égide da Lei anterior do FUNDEB.

II - **complementação-VAAT**: no mínimo, 10,5 (dez inteiros e cinco décimos) pontos percentuais, em cada rede pública de ensino municipal, estadual ou distrital, sempre que o valor anual total por aluno (VAAT) não alcançar o mínimo definido nacionalmente;

Conforme Manual de Orientação do Novo FUNDEB, a complementação-VAAT (Valor Aluno/Ano Total) diz respeito aos recursos que têm por objetivo identificar as desigualdades e promover a equidade aos mais vulneráveis, como no caso de Municípios que integram Estados que não recebem a complementação da União.

III - **complementação-VAAR**: 2,5 (dois inteiros e cinco décimos) pontos percentuais nas redes públicas que, cumpridas condicionalidades de melhoria de gestão, alcançarem evolução de indicadores a serem definidos, de atendimento e de melhoria da aprendizagem com redução das desigualdades, nos termos do sistema nacional de avaliação da educação básica.

Para a transição quanto à forma de repasse da complementação da União ao FUNDEB, está previsto que, até março de 2021, os entes recebam os repasses nos moldes da Lei anterior – Lei 11.494/2007 (coeficientes de 2020) e, a partir de 1 de abril, serão repassados recursos do FUNDEB com as considerações de matrículas da nova Lei (Lei nº 14.113/20). O ajuste da diferença entre a distribuição dos recursos realizada no primeiro trimestre de 2021 e a distribuição conforme a Lei 14.113/2020 será realizada no mês de maio de 2021. Por sua vez, o repasse da complementação - VAAT está previsto para iniciar a partir de 01 de julho de 2021.

Os critérios de distribuição dos recursos do FUNDEB, incluindo a complementação da União, serão revistos em seu sexto ano de vigência e, a partir daí, periodicamente, a cada 10 (dez) anos, cf. Art. 60-A do ADCT incluído pela EC nº 108/2020.

4.2. DA UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB

4.2.1. Aplicação **não inferior a 70%** (setenta por cento) dos recursos anuais totais do FUNDEB, excluindo-se a complementação – VAAR, será destinada ao pagamento, em cada rede de ensino, da



remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício (art. 26 da Lei 14.113/20).

A Lei nº 14.113/2020 define remuneração como o total de pagamentos devidos aos profissionais da educação básica em decorrência do **efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Ente**, inclusive os encargos sociais incidentes;

A referida lei também define profissionais da educação básica como aqueles elencados nos termos do [art. 61 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#), bem como aqueles profissionais referidos no [art. 1º da Lei nº 13.935, de 11 de dezembro de 2019](#), em efetivo exercício nas redes escolares de educação básica.

Lei 9.394/96

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.

IV - profissionais com notório saber reconhecido pelos respectivos sistemas de ensino, para ministrar conteúdos de áreas afins à sua formação ou experiência profissional, atestados por titulação específica ou prática de ensino em unidades educacionais da rede pública ou privada ou das corporações privadas em que tenham atuado, exclusivamente para atender ao inciso V do caput do art. 36;

V - profissionais graduados que tenham feito complementação pedagógica, conforme disposto pelo Conselho Nacional de Educação.

Lei 13.935/2019

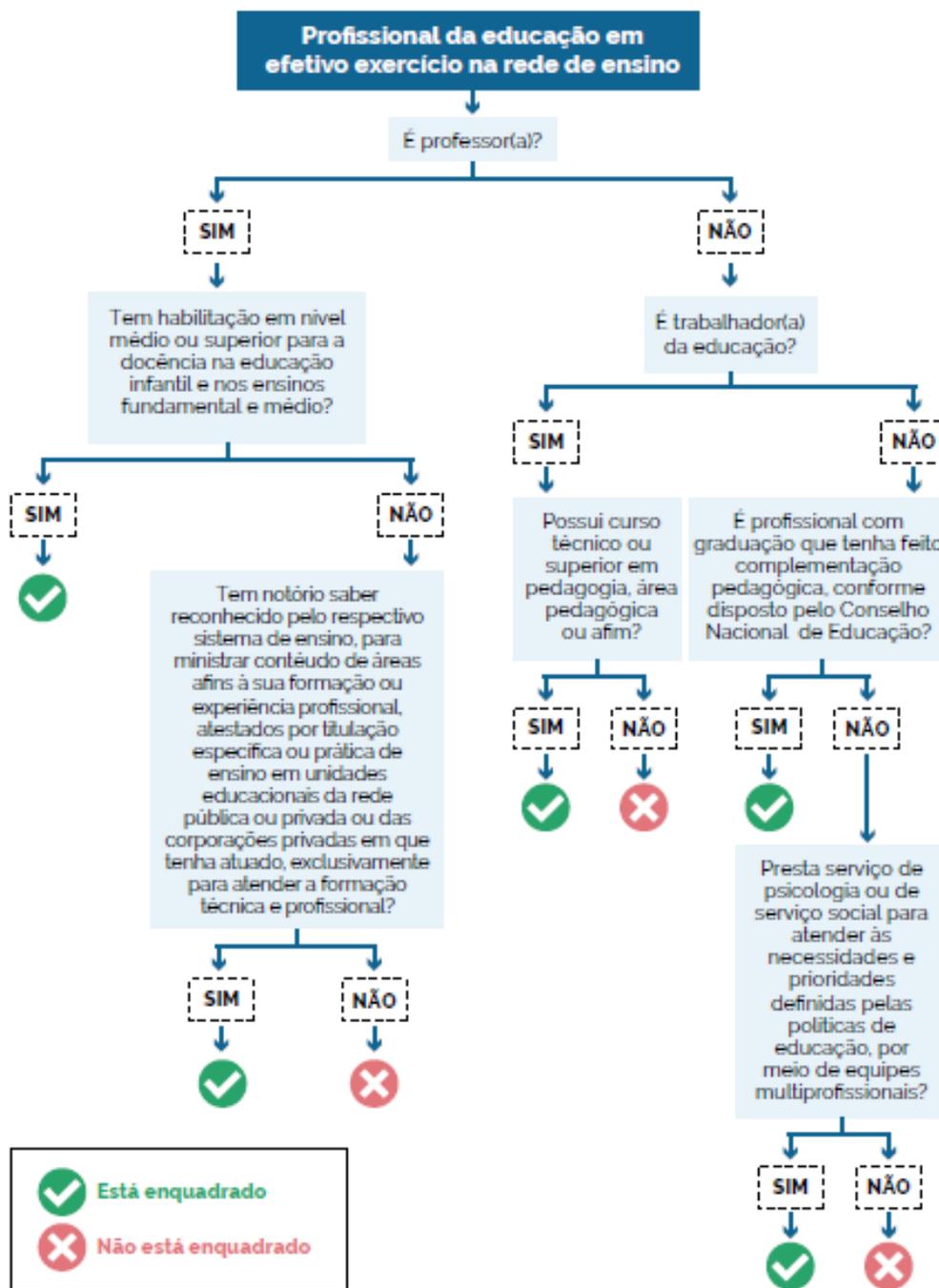


Art. 1º As redes públicas de educação básica contarão com serviços de psicologia e de serviço social para atender às necessidades e prioridades definidas pelas políticas de educação, por meio de equipes multiprofissionais.

Convém destacar que, para serem enquadrados como profissionais da educação básica, os psicólogos e assistentes sociais deverão desempenhar suas atribuições exclusivamente na rede escolar de educação básica, atendendo às necessidades e prioridades definidas pelas políticas de educação, agindo por meio de equipes multiprofissionais com vistas ao desenvolvimento de ações para a melhoria da qualidade do processo de ensino-aprendizagem. É imperioso registrar que, conforme determina o §2º, da Lei nº13.935/19, o trabalho das referidas equipes deverão considerar o projeto político-pedagógico das redes públicas de educação básica e dos seus estabelecimentos de ensino. Ademais, a atuação dos mencionados profissionais quanto à qualificação para o exercício de suas atribuições devem observar as exigências contidas nas Resoluções dos Conselhos de Classe dessas categorias.

Os profissionais da educação básica da rede pública de ensino **cedidos** para as instituições a que se refere o § 3º do art. 7º da Lei nº 14.113/2020 serão considerados como em efetivo exercício na educação básica pública para fins do disposto no art. 26 da citada Lei (cf. artigo 8º, § 4º da Lei em comento).

De modo figurativo, para fins de aplicação dos recursos do FUNDEB (70%), o enquadramento ou não dos profissionais da educação em efetivo exercício pode ser apurado de acordo com a seguinte imagem, extraída do Manual de Orientação do Novo FUNDEB (FNDE):



Fonte: Manual de Orientação do Novo FUNDEB, fl. 48. Disponível em: <https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/financiamento/FUNDEB/ManualNovoFUNDEB2021.pdf>. Acesso em: 13/04/2021.

4.2.2. Dos recursos da complementação - VAAT, deve ser aplicado em cada rede de ensino beneficiada **no mínimo 15% (quinze por cento) em despesas de capital** e desses recursos ainda, **proporção de 50% (cinquenta por cento) deverá ser destinada à educação infantil** (não aplicável no âmbito estadual em virtude de não se enquadrar em sua área de atuação prioritária).



4.2.3. DIFERIDO: Conforme art. 25, § 3º da Lei nº 14.113/2020, até 10% dos recursos do FUNDEB (incluindo a complementação da União) poderão ser utilizados no primeiro quadrimestre do exercício seguinte, mediante abertura de crédito adicional.

5. MÉTODO DE CÁLCULO DAS APLICAÇÕES EM FUNDEB E MDE

Conforme **artigo 163-A da CF/88, incluído pela EC nº 108/2020**, os entes federativos deverão disponibilizar suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais de acordo com a periodicidade, **formato** e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União.

Ao tratar da transparência da gestão fiscal, a **LRF, em seu art. 48, §2º**, determina que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.”

Ademais, o art. 59, caput, da LRF, com a redação que lhe foi dada pela LC 178/21, estabelece:

“Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, **consideradas as normas de padronização metodológica** editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a:” (Grifamos)

O que, neste contexto, torna a observância da metodologia definida no Manual de Demonstrativo Fiscal, editado pela STN, por esta Corte de Contas **obrigatória**.

Por sua vez, o **art. 32 do Decreto 10.656/21**, estabelece que a cooperação que os Tribunais de Contas prestarão ao monitoramento a ser realizado pelo Ministério da Educação ocorrerá por meio do SIOPE (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação):

Art. 32. O monitoramento da aplicação dos recursos do FUNDEB, exercido na forma do disposto no inciso V do caput do art. 39 da Lei nº 14.113, de 2020, será realizado pelo Ministério da Educação, em cooperação com os Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por meio do Siope.



Em seguida, **o art. 37 do Decreto nº 10.656/2021** estabelece expressamente a adoção, pelo SIOPE, da metodologia orientada pelo Manual de Demonstrativos Fiscais/STN², para fins de apuração dos percentuais de aplicação em MDE.

Art. 37. Para fins da apuração dos percentuais referidos no inciso II do **caput** do art. 36, **será aplicada a metodologia estabelecida no Manual de Demonstrativos Fiscais**, observadas as demais normas gerais para consolidação das contas públicas editadas pelo órgão central de contabilidade da União (grifo nosso)

A exemplo do que ocorre nos demais Tribunais de Contas nacionais, o método do MDF/STN, já seguido pelo TCE/PB, tanto no âmbito da Auditoria da Gestão Estadual, como na municipal, neste último caso a partir de 2012, com o advento do Relatório Eletrônico do SAGRES.

O método é fruto de estudos e discussões de grupos técnicos, que hoje compõem a CTCONF (Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação) constituída, no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional e por esta coordenada. Referida Câmara Técnica subsidia a STN, no exercício da competência que a esta Secretaria é conferida pelo art. 163-A, da CF, artigos. 48, §2º, art. 50, §2º, da LRF e art. 37 do Decreto 10.656/21. Destaque-se que a referida Câmara Técnica é composta por representantes da própria STN, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), Instituto Rui Barbosa (IRB), Associação Brasileira dos Tribunais de Contas (ABRACON), Confederação Nacional dos Municípios (CNM); Associação Brasileira de Municípios (ABM), Tribunal de Contas da União (TCU), Confederação Nacional dos Municípios (CNM), Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (GEFIN), entre outros.

5.1. APROPRIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNDEB (20%) NO CÁLCULO DA APLICAÇÃO EM MDE

Conforme dito anteriormente, o inciso I, do art. 212-A, da Constituição Federal, prevê que a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a instituição, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), de natureza contábil.

As Fontes de receitas de cada um desses 27 fundos, além da complementação da União, são compostas por contribuições efetuadas a partir da dedução das receitas elencadas no art. 3º da Lei

² Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais>.



14.113/20, de modo semelhante ao que era previsto na Lei anterior do FUNDEB (Lei nº11.494/20). Também são receitas dos fundos as receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos mencionados no referido artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

Nesse sentido, o art. 3º da Lei 14.113/30 dispõe que os fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das receitas de impostos transferidas aos respectivos entes. Em outras palavras, a dedução efetuada nas receitas provenientes dos impostos será automaticamente direcionada para o fundo constituído em cada um dos entes da federação.

Em razão do exposto, pode-se inferir que a referida dedução efetuada nas receitas de impostos de cada um dos entes, na forma supramencionada, corresponde à contribuição que este ente efetua para a operacionalização de cada um dos respectivos FUNDEB.

Após consolidada arrecadação nos fundos, os recursos são rateados para cada um dos entes participantes, levando em conta as considerações de matrículas existentes em cada um destes entes.

É de se concluir que a contribuição que cada um dos entes participantes fazem ao respectivo fundo não corresponde à aplicação na manutenção e desenvolvimento da educação em sua própria rede de ensino, uma vez que esses repasses significam o aporte de recurso na educação do conjunto dos entes participantes de cada um dos 27 fundos criados para operacionalizar o FUNDEB.

Dessa forma, para se compreender o quanto de fato cada um dos entes participantes dos fundos aplicou na MDE de sua rede, foi desenvolvido o método já bastante disseminado e utilizado pelos Tribunais de Contas nacionais e pelo MEC/FNDE, por meio do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). O método foi desenvolvido e é constantemente atualizado por parte de grupo de trabalho, do qual participam representantes de instituições a exemplo, dentre outras, do IRB, ATRICON, ABRACON, TCU, CNM, ABM; GFIN, STN e por esta última coordenada, no âmbito da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF)/STN, em decorrência da competência que à STN foi atribuída nos termos do art. 163-A, da CF, arts. 59, art. 50, §2º e art.48, §2º, da LRF, bem como arts.32 e 37, do Decreto 10.656/21.

O método consiste em se verificar o quanto dos recursos que foram objeto de rateio do FUNDEB (consideradas as matrículas da educação básica), recebidos por cada um dos entes, foi aplicado pelo ente em despesas em sua respectiva estrutura de educação, comparando-se com o valor da contribuição repassada para o fundo constituído no respectivo Estado.



Dessa forma, não basta contribuir para o FUNDEB, uma vez que isto não corresponde à aplicação de recursos na educação do município. Assim, considera-se como aplicação em MDE o gasto efetuado com recursos recebidos do FUNDEB, observando-se o limite do valor que foi transferido ao fundo constituído no respectivo Estado, que corresponde à própria contribuição ao mencionado fundo (contribuição ao FUNDEB).

Em razão do exposto, seja nas contas do Governo do Estado ou das Prefeituras, o demonstrativo utilizado pela Auditoria, que tem por base o MDF, computa como aplicação em MDE todos os gastos efetuados com recursos do FUNDEB para, a partir de então, efetuar a dedução da diferença entre os recursos recebidos do rateio do fundo e o valor da contribuição ao fundo (diferença esta que corresponde ao resultado líquido do FUNDEB).

A seguir, transcreve-se a orientação expressa no Manual de Demonstrativos Fiscais, que explica a necessidade de se subtrair o resultado líquido do FUNDEB a fim de evidenciar o quanto de fato foi aplicado na MDE do respectivo ente, com recursos do FUNDEB. Destaque-se que referida orientação foi extraída do MDF/STN, 11ª Edição, fls. 307, ao explanar como se dá o preenchimento do anexo da aplicação em MDE.

Acréscimo ou Decréscimo nas Transferências do FUNDEB

Para o cumprimento do limite estabelecido no art. 212 da Constituição Federal para os Estados, DF e Municípios, serão consideradas as despesas executadas com os recursos da repartição estadual do FUNDEB, que são originárias das receitas de impostos destes entes, e as despesas executadas com recursos de impostos. No entanto, em razão da repartição dos recursos do FUNDEB ocorrer em função do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública, os Entes de cada Estado poderão receber, como transferência do FUNDEB, um montante inferior ou superior à parcela das receitas de impostos que transferiram ao FUNDEB.

A sistemática de acréscimo e decréscimo do FUNDEB é necessária para ajustar o total das despesas aplicadas em MDE porque o decréscimo, causado quando um município recebe menos do que suas transferências para o FUNDEB, será aplicado na educação básica em outro município que obteve acréscimo (recebeu mais do que suas transferências para o FUNDEB). Portanto, o valor do decréscimo deve ser somado para fins de limite, pois são recursos do município que estão sendo aplicados na educação básica, mesmo que em outro município. Entretanto, o acréscimo deve ser desconsiderado (subtraído) para fins de limite, como despesa na educação básica do Município que foi beneficiado, pois são recursos de outros municípios ou do Estado que estão sendo aplicados no município beneficiado.

Com esse ajuste no cálculo do cumprimento do limite, as despesas custeadas com o acréscimo do FUNDEB não serão computadas como do ente beneficiado, para fins de comprovação no limite mínimo constitucional de 25% (vinte e cinco por cento). Por outro lado, o ente que recebeu menos recursos do que contribuiu para a formação do FUNDEB poderá considerar essa diferença, para fins de comprovação no limite mínimo constitucional de 25% (vinte e cinco por cento), pois são valores que pertenciam ao ente e que estão sendo aplicados por outros entes da Federação.



Por fim, deve-se destacar que, para fins de cálculo da aplicação, além das considerações feitas, devem ser somados aos gastos com MDE, as despesas efetuadas com os recursos provenientes de impostos e transferências de impostos para, a partir de então, efetuar ajustes em decorrência de gastos que não são compatíveis com a MDE, levando-se em conta ainda a necessidade de exclusão de despesas inscritas em restos a pagar, mas que não possuem lastro financeiro de impostos para suportá-las.

Em nenhum momento, as disposições das Leis nº 11.494/2007 e nº 14.113/2020 dizem que os valores retidos compulsoriamente em favor do FUNDEB **constituem aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, ressaltando-se que Despesa e Retenção não possuem o mesmo significado e o art. 212 da CF/88, fala em APLICAÇÃO.**

O que estabelece o art. 1º das Leis nº 11.494/2007 e nº 14.113/2020 é que para cumprir com o art. 212 da CF, o Estado ou o Município **além de aplicar regularmente os recursos que recebem do FUNDEB** devem, com os impostos arrecadados ou recebidos por repartição constitucional, aplicar, no mínimo, o equivalente à soma de:

- I - 5% daqueles impostos que fazem parte da Cesta do FUNDEB; e,
- II - 25% dos impostos que não compõem a cesta do FUNDEB.

No caso dos Municípios, considerando a aplicação regular dos recursos que recebem do **do FUNDEB**, basicamente, temos que demonstrar aplicações mínimas em MDE da soma de 25% dos Impostos Municipais + Imposto de Renda (impostos que não fazem parte da cesta do FUNDEB) e 5% da soma do FPM+IPI+ITR+ICMS+IPVA (impostos transferidos ao município que compõem a base do FUNDEB) **e as despesas que devem ser consideradas para fins das citadas aplicações serão aquelas financiadas com recursos desses impostos.**

De modo exemplificativo, imaginemos a seguinte situação:

- Impostos da cesta do FUNDEB = 4.000
- Impostos que não fazem parte da cesta do FUNDEB = 100
- Despesas DECLARADAS PELO GESTOR como vinculadas a impostos e transferências: 100

Nesse cenário, para verificação do que dispõe o art. 1º das Leis 11.494/2007 (vigente até 2020) e Lei nº 14.113/2020 (vigente a partir de 2021), precisamos comparar o valor das despesas com impostos e transferências (100) - admitindo-se que toda ela atende à LDB - com a soma de 5% de 4.000 + 25% de 100 = 200 + 25 = 225. Nesse caso, o Ente não teria atendido o art. 212 da CF/88 à luz do art. 1º das supracitadas leis.



Verifica-se que tal cálculo não é o mesmo que somar 20% do total de recursos que vão para o FUNDEB mais a despesa com recursos de impostos e transferências (20% de 4.000 + 100), pois, 20% de 4.000 é RETENÇÃO e não APLICAÇÃO.

Ao considerar toda a aplicação decorrente do uso dos recursos recebidos do FUNDEB mais aqueles decorrentes de impostos e transferências e a soma/subtração do resultado do FUNDEB (soma-se eventual perda e subtrai-se o ocasional ganho), se está considerando os 20% como Aplicação, senão vejamos:

1. Caso A (Ente contribuiu ao Fundeb mais do que recebeu desse Fundo):
 - Retenção: 1.000
 - Recebimento: 800 - sem complementação
 - Resultado: perda de 200

Nesse caso, se o Ente aplicou tudo que recebeu do FUNDEB, ou seja 800, será considerado como Aplicação 1.000 (800+200), que corresponde ao valor de sua contribuição.

2. Caso B (Ente contribuiu ao Fundeb menos do que recebeu desse Fundo)
 - Retenção: 800
 - Recebimento: 1.000 (sem complementação)
 - Resultado: ganho de 200.

Nesse outro caso, se o Ente aplicou tudo o que recebeu do FUNDEB, ou seja 1.000, será considerado como Aplicação 800 (1000-200), que corresponde ao valor retido para o Fundo;

Nas duas hipóteses acima, **caso o ente tenha aplicado a totalidade dos recursos recebidos, os 20% retidos são computados, ao final, como Aplicação.**

Portanto, considerar a retenção como aplicação, **independente do Ente ter ou não aplicado o que recebeu do FUNDO**, se constitui ofensa ao sentido último da criação do FUNDEB e "premiação" à desídia de quem deixou de aplicar regularmente os recursos que lhes foram destinados para suprir demanda que, em última instância, tem por finalidade assegurar à sociedade um Direito Social - no caso, a Educação.

5.2. CONSIDERAÇÃO DO PERCENTUAL DE 30% DA COMPLEMENTAÇÃO DA UNIÃO QUE COMPÕE A DEDUÇÃO DA RECEITA DESTA NATUREZA PARA FINS DE APLICAÇÃO EM MDE.



Conforme art. 212 da CF, o Estado e os Municípios deverão aplicar, anualmente, nunca menos de vinte e cinco por cento, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

O modelo de cálculo da aplicação em MDE, utilizado pela Auditoria até então, prevê a captura das despesas de MDE financiadas com recursos do FUNDEB (incluindo a complementação da União) e, para compensar o acréscimo dos gastos suportados por esta complementação, caberia a dedução das despesas custeadas com esses recursos (conforme orientava o MDF até a 10ª edição, aplicada ao exercício de 2020), considerando que a aplicação em MDE deve levar em conta os recursos provenientes de impostos. Na prática, deduzia-se a totalidade dos recursos oriundos da Complementação da União (linha 8, do demonstrativo a seguir), em razão da incorreta contabilização, pelos Entes, da fonte/destinação de recursos que não permitia que se identificasse quais gastos foram por ela custeados.

9.2. Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)

Aplicações em MDE	
Despesas em MDE	
1. Despesas Custeadas com Recursos do FUNDEB	
2. Despesas Custeadas com Recursos de Impostos	
3. Total das Despesas em MDE (1+ 2)	
Deduções e/ou Adições	
4. Adições da Auditoria	
5. Exclusões da Auditoria	
6. Resultado Líquido das Transferências do FUNDEB	
7. Outros Ajustes à Despesa	
8. Dedução da Receita proveniente da Complementação da União	
9. Restos a Pagar Inscritos no Exercício sem Disponibilidade Financeira de Recursos do MDE	
10. Total das Aplicações em MDE (3+ 4- 5- 6+7- 8 - 9)	
11. Total das Receitas de Impostos e Transferências	
12. Percentual de Aplicação em MDE (10/11*100)	

Fonte: SAGRES, Anexos (XIII, XIV, XV e XXII) e Constatações da Auditoria

Os recursos provenientes de impostos que constituem a arrecadação de cada fundo de abrangência estadual – FUNDEB e que, por meio deste fundo são redistribuídos aos Entes de acordo com as considerações de matrículas, originam-se a partir da dedução dos impostos relacionados no artigo 212-A, II, da Constituição Federal, bem como no 3º da Lei nº14.113/20.

Por outro lado, os impostos que constituem a arrecadação dos fundos acima mencionados, juntamente com os impostos instituídos por meio da competência constitucional atribuída aos Entes (art. 155, da CF – Estado, art. 156, da CF – Municípios) compõem a base de cálculo da aplicação em



Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Não há, portanto, a participação, nesta base em que se apura a aplicação em MDE, dos recursos destinados pela União para a Complementação ao FUNDEB.

Ou seja, a Complementação da União ao FUNDEB não financia as despesas com educação para fins da aplicação prevista no art. 212 da CF (aplicação em MDE), não sendo possível a sua consideração, no todo ou em parte, no cálculo do atendimento a este dispositivo. Assim, caso sejam levadas à conta da aplicação em MDE despesas com recursos provenientes da Complementação da União, o montante desses valores deve ser eliminado em sua totalidade, não sendo possível excluir apenas parte desses valores, de modo a não resultar em distorção no cálculo.

O art. 212 da Constituição Federal estabelece a aplicação mínima de recursos de impostos de arrecadação própria ou transferidos, ou seja, para os fins do art. 212, duas são as condições que precisam ser satisfeitas:

a) a despesa deve atender aos preceitos dos artigos 70 e 71 da Lei 9394/96 e, portanto, ser eleita como sendo própria de MDE; e

b) ser financiada com recursos de impostos e arrecadados ou transferidos.

Ora, despesas realizadas com a Complementação da União são classificáveis como MDE, mas não são financiadas com recursos de impostos (arrecadados ou recebidos) e, portanto, não satisfazem o disposto no art. 212, da CF.

Deve-se registrar ainda que a Lei 11.494/07 também dispunha de forma semelhante à atual legislação do FUNDEB quanto à composição dos fundos, de modo que o método de apuração da aplicação em MDE, com as considerações ora tratadas, já vigoravam anteriormente à nova Lei do FUNDEB (nº 14.113/20).

Para fins de cumprimento da aplicação mínima na manutenção e desenvolvimento do Ensino (MDE) por parte da União, a esta se faculta a apropriação do limite máximo de 30% dos recursos da complementação ao FUNDEB mencionados pelo artigo 212-A, VIII da CF/88, conforme disposição expressa do artigo 4º, § 3º da Lei 14.113/2020:

Art. 4º, § 3º A União poderá utilizar, no máximo, 30% (trinta por cento) do valor de complementação ao FUNDEB previsto no **caput** deste artigo para cumprimento da aplicação mínima na manutenção e no desenvolvimento do ensino estabelecida no [art. 212 da Constituição Federal](#).



Assim, o dispositivo supra elencado, com a redação dada pela Lei 14.113/20, traz, de forma mais nítida, que a possibilidade de apropriação da parcela de 30% dos recursos da complementação da União só pode ser utilizada, como aplicação típica em MDE, tão somente pela própria União, embora esta já fosse a intenção do legislador, na Lei anterior do FUNDEB (Lei nº 11.494/07), que, ao tratar de obrigações da União quanto ao repasse da complementação, previa, no art. 5º, §2º, que a vinculação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino suportaria, no máximo, 30% (trinta por cento) da complementação da União. Dessa forma, os demonstrativos da aplicação em MDE constantes do MDF em edições anteriores, bem como o demonstrativo do SIOPE, já incorporavam essa faculdade, que cabia exclusivamente à União, quanto à apropriação dessa parcela de 30% da complementação como gasto típico em MDE.

Por sua vez, o dispositivo do artigo art. 4º, § 3º, da nova Lei do FUNDEB, também foi devidamente incorporado ao Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE para uso da União (Tabela 8, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, constante do Manual de Demonstrativos Fiscais, 11ª edição, válido para 2021), conforme se observa na imagem a seguir:

03.08.05.01 União (Tabela 8 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE)

RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RRFO – Anexo 8 (LDB, Art. 72)

R\$ 1,00

MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE				
VALOR A SER GASTO COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO	VALOR MÍNIMO A SER APLICADO NO EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA (EC nº 95/2016 - Regra Vigente) (a)	DESPESAS COM MDE EXECUTADAS ATÉ O MÊS (b) = (7(d ou e))	EXECUÇÃO EM RELAÇÃO AO LIMITE MÍNIMO (no final do ano, deve ser maior que 100%) ((b / a * 100)±	18% da RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS DO ANO CORRENTE ²
1 - CÁLCULO DO LIMITE MÍNIMO DE DESPESAS COM EDUCAÇÃO				
DESPESAS COM AÇÕES TÍPICAS DE MDE	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ³ (f)
		Até o Bimestre (d)	Até o Bimestre (e)	
2- COMPLEMENTAÇÃO DA UNIÃO AO FUNDEB (LIMITADO A 30% DO VALOR TOTAL)				
3- EDUCAÇÃO BÁSICA				
4- ENSINO SUPERIOR				
5- ENSINO PROFISSIONAL NÃO INTEGRADO AO ENSINO REGULAR				
6- OUTRAS				
7- TOTAL DAS DESPESAS COM AÇÕES TÍPICAS DE MDE (2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8)				

Fonte: fl. 309 do MDF/STN 11ª Edição, aplicável a 2021.

Portanto, não há previsão, da apropriação desse limite de 30% da complementação da União, como despesa típica em MDE, por parte de Estados/DF e Municípios, seja na legislação de regência, seja nos demonstrativos da aplicação em MDE (Manual de Demonstrativos Fiscais).



5.3. SUPERAÇÃO DAS DESPESAS EM RELAÇÃO ÀS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB NO EXERCÍCIO

De acordo com a norma do art. 25 da Lei nº 14.113/20, a utilização dos recursos dos Fundos por parte dos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, deve ocorrer dentro do exercício financeiro em que eles forem creditados.

Por sua vez, o disposto no art. 25, §3º, prevê a possibilidade da utilização de parte desses recursos em exercício seguinte:

Até 10% (dez por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União, nos termos do § 2º do art. 16 desta Lei, poderão ser utilizados no primeiro quadrimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional.

Neste norte, caso tenha havido superávit financeiro dos recursos do FUNDEB, no exercício anterior ao de análise, e na hipótese de as despesas do exercício superarem as receitas nele recebidas, deve-se fazer ajuste, deduzindo-se das “outras despesas do FUNDEB (30%)” a diferença a maior (despesa menos receita), observando o disposto no artigo 25, § 3º, da Lei nº 14.113/20.

Referido valor seria passível de apropriação em MDE, conforme Demonstrativo das Receitas e Despesa Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, constante do Manual de Demonstrativos Fiscais:

Para o Estado - Tabela 8.1, págs. 315/316, linha 29 (verificar observação quanto à inclusão do item descrito na L22.1(t)).

Para os Municípios - Tabela 8.3, págs. 319/320, linha 27 (verificar observação quanto à inclusão do item descrito na L23.1(t)).

5.4. DA CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA E DESPESA DO FUNDEB



Com relação à contabilização dos recursos da complementação da União, deve-se destacar que foi publicada nova versão do Anexo II da Portaria STN nº 642, de 20 de setembro de 2019 (Leiaute da MSC), disponível em <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=12503>, com alteração da nomenclatura das fontes existentes e inclusão de novas fontes referentes ao FUNDEB.

Com essas alterações, o rol de fontes utilizadas na MSC 2021 passou a conter fontes para as complementações VAAT e VAAF. Como a complementação VAAR será regulamentada somente em 2022, a fonte referente a essa complementação constará no rol a ser utilizado a partir daquele exercício.

ESTRUTURA DA MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS (MSC)

112	0000	Transferências do FUNDEB - Impostos 70%
113	0000	Transferências do FUNDEB - Impostos 30%
114	0000	Transferências do FUNDEB 70% – Complementação da União - VAAF
115	0000	Transferências do FUNDEB 30% – Complementação da União - VAAF
116	0000	Transferências do FUNDEB - Impostos - Entrada de Recursos
116	0060	Transferências do FUNDEB - Impostos - Destinação 70%
116	0040	Transferências do FUNDEB - Impostos - Destinação 30%
117	0000	Transferências do FUNDEB - Complementação da União - VAAF - Entrada de Recursos
117	0060	Transferências do FUNDEB – Complementação da União - VAAF - Destinação 70%
117	0040	Transferências do FUNDEB – Complementação da União - VAAF - Destinação 30%
118	0000	Transferências do FUNDEB 70% – Complementação da União - VAAT
119	0000	Transferências do FUNDEB 30% – Complementação da União - VAAT
129	0000	Transferências do FUNDEB - Complementação da União - VAAT - Entrada de Recursos
129	0060	Transferências do FUNDEB – Complementação da União - VAAT - Destinação 70%
129	0040	Transferências do FUNDEB – Complementação da União - VAAT - Destinação 30%

Fonte: Anexo II da Portaria STN nº 642 de 20/09/2019 (Leiaute da MSC) (Alterado em 20/01/2021). Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:11360.

Observa-se pois que para se operacionalizar o controle do emprego dos recursos do FUNDEB e o acompanhamento das aplicações constitucionais e legais em MDE, diante das exigências trazidas pela Emenda Constitucional nº108/20, pela Lei nº14.113/20 e pelo Decreto nº10.656/21, é imprescindível que os entes procedam à correta contabilização das fontes/destinação de recursos relativas ao FUNDEB e à subvinculação da complementação da União (VAAT, VAAF e VAAR), observando-se os prazos limites previstos na Portaria STN/SOF nº 20/2021, quanto à obrigatoriedade da padronização das fontes/destinação de recursos.

6. DEMONSTRATIVOS DO CÁLCULO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO NOVO FUNDEB/MDE



Considerando as inovações constitucionais e infraconstitucionais retro expostas, bem como as orientações/modelos de Demonstrativos das Receitas e Despesas com MDE indicados pela última edição do MDF/STN (1ª Edição, aplicável a 2021), apresenta-se a seguir as tabelas relativas ao cálculo de aplicação de recursos em FUNDEB, MDE para fins de verificação de cumprimento do limite mínimo constitucional exigido para a referida aplicação.

Ressalta-se que, conforme observação contida nos modelos de Demonstrativo para os Estados e Municípios apresentados pelo MDF/STN, *“Nos cinco primeiros bimestres do exercício o acompanhamento será feito com base na despesa liquidada. No último bimestre do exercício, o valor deverá corresponder ao total da despesa empenhada.”*, procedimento que impossibilita distorções na apuração, a exemplo de se considerar empenhos do tipo global, caso exista, na execução orçamentária do exercício.

6.1. ANÁLISE DAS CONTAS MUNICIPAIS

6.1.1. DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB

Aplicações em FUNDEB	Valor (R\$)
Receitas do FUNDEB (Exceto VAAR)	
1. FUNDEB - Distribuição da Arrecadação de Impostos	
2. FUNDEB - Complementação da União – VAAF	
3. FUNDEB - Complementação da União – VAAT	
4. Receita de Rendimentos de Aplicação	
5. Adições da Auditoria	
6. Exclusões da Auditoria	
7. Total das Receitas (Base de Cálculo) (1+2+3+4+5-6)	
Despesas do FUNDEB	
8. Despesa com Remuneração dos Profissionais da Educação Básica (70%)	
9. Adições da Auditoria	
10. Exclusões da Auditoria	



11. Restos a Pagar Inscritos no Exercício sem Disponibilidade Financeira de Recursos do FUNDEB (70%)	
12. Outros Ajustes à Despesa	
13. Total das Aplicações com Remuneração dos Profissionais da Educação Básica (8+9-10-11+12)	
14. Outras Despesas (30%)	
15. Adições da Auditoria	
16. Exclusões da Auditoria	
17. Outros Ajustes à Despesa	
18. Restos a Pagar Inscritos no Exercício sem Disponibilidade Financeiras de Recursos do FUNDEB (30%)	
19. Total de Outras Despesas - 30% (14+15-16+17-18)	
20. Percentual de Aplicação em Profissionais da Educação Básica (13/7*100)	

Fonte: SAGRES, Anexos (VII, VIII, IX, X, XI, XII e XXII) e Constatções da Auditoria

Texto para o Relatório de Auditoria relativo ao FUNDEB:

As despesas realizadas com os recursos do FUNDEB totalizaram **R\$ xxxx**, sendo as aplicações na remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício na ordem de **xxxx%** da cota-parte do ano mais os rendimentos de aplicação, (não) atendendo ao mínimo de **70%** estabelecido no inciso IX do art. 212-a, da Constituição Federal

Aplicação dos recursos da Complementação da União – VAAT	Valor (R\$)
21. Receitas Recebidas da Complementação da União ao FUNDEB – VAAT	
22. Despesas Custeadas com o FUNDEB (VAAT) na Educação Infantil (50%)	
23. Adições da Auditoria	
24. Exclusões da Auditoria	



25. Outros Ajustes à Despesa	
26. Percentual de Aplicação de Recursos da Complementação (VAAT) na Educação Infantil $[(22+23-24+25)/21*100]$	
27. Despesas Custeadas com o FUNDEB (VAAT) em Despesas de Capital (15%)	
28. Adições da Auditoria	
29. Exclusões da Auditoria	
30. Outros Ajustes à Despesa	
31. Percentual de Aplicação de Recursos da Complementação (VAAT) em Despesas de Capital $[(27+28-29+30)/21*100]$	

Fonte: SAGRES, Anexos (xxxx) e Constatações da Auditoria

Saldo do FUNDEB	Valor (R\$)
1. Saldo em 31/12/20xx Conciliado	
2. Ajustes do Saldo	
3. Restos a Pagar do Exercício	
4. Saldo Final não Comprometido (1+ 2- 3)	
5. Receita do FUNDEB + Rendimentos	
6. Percentual $(4/5*100)$	

Fonte: SAGRES e Constatações da Auditoria

Texto para o Relatório de Auditoria relativo ao saldo de recursos do FUNDEB ao final do exercício:

O saldo percentual dos recursos do FUNDEB, em 31/12/XXXX, foi da ordem de **R\$ xxxx**, correspondendo a **xxxx%**, atendendo, assim, ao máximo de **10%** estabelecido no § 3º do art. 25 da Lei 14.113/2020.

**6.1.2. DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS EM MDE**

Observa-se, segundo o Manual de Demonstrativo Fiscais (MDF), 11ª Edição, que houve modificação no demonstrativo da aplicação em Manutenção e Desenvolvimento da Educação. De acordo com novo modelo das receitas e despesas com MDE, a ser utilizado por municípios (Tabela 8.3), foi previsto que, na captura das despesas da MDE, custeadas com recursos do FUNDEB, para compor as aplicações em MDE, não seriam consideradas aquelas financiadas com a complementação da União (linha 01, do demonstrativo adaptado para fins de Auditoria, a seguir). Neste mesmo sentido, o referido demonstrativo, não apresentaria como “dedução” das despesas em MDE, os gastos custeados com os recursos da complementação da União.

Aplicações em MDE	Valor (R\$)
Despesas em MDE	
1. Despesas da MDE, Custeadas com Recursos do FUNDEB (exceto Complementação da União)	
2. Despesas da MDE, Custeadas com Recursos de Impostos	
3. Total das Despesas em MDE (1+ 2)	
Deduções e/ou Adições	
4. Adições da Auditoria	
5. Exclusões da Auditoria	
6. Resultado Líquido das Transferências do FUNDEB	
7. Outros Ajustes à Despesa	
8. Restos a Pagar Inscritos no Exercício sem Disponibilidade Financeira de Recursos da MDE	
10. Total das Aplicações em MDE (3+ 4- 5- 6+7- 8)	
11. Total das Receitas de Impostos e Transferências	
12. Percentual de Aplicação em MDE (10/11*100)	

Em razão do exposto e, considerando que um mapeamento efetuado a partir da base de dados do SAGRES, revelou que apenas 14 municípios estariam contabilizando corretamente as



subvinculações da complementação da União em 70% (despesas com profissionais da educação) ou 30% (outras despesas), conclui-se que a alteração supra referida não poderá ser implementada nos demonstrativos empregados pela Auditoria, no exercício de 2021, cabendo à Auditoria alertar os gestores para que efetuem a correta contabilização dos recursos da complementação da União. Destaque-se que tal alteração não altera os resultados das aplicações em FUNDEB e MDE.

6.2. ANÁLISE DAS CONTAS DE GOVERNO DO ESTADO

6.2.1. APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB

6.2.1.1. Aplicação dos Recursos do FUNDEB por Fonte/Subfunção¹

Em R\$ mil

FONTE/SUBFUNÇÃO ²	EMPENHADA	PAGO	A PAGAR
FONTE 103/303			
A - REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO BÁSICA			
361 – Ensino Fundamental			
362 – Ensino Médio			
366 – Educação de Jovens e Adultos ³			
368 – Educação Básica			
B - OUTRAS DESPESAS			
122 – Administração Geral			
361 – Ensino Fundamental			
362 – Ensino Médio			
366 – Educação de Jovens e Adultos			
368 – Educação Básica			
TOTAL			

¹ Trata-se de uma tabela auxiliar; os dados referentes aos profissionais da educação básica são levados para a tabela resumida.



² São listadas as subfunções contempladas na Função 12, Fontes 103 e 303. Os dados apresentados são exemplificativos, podendo existir alguma outra subfunção diferente das apresentadas.

³ Conforme o MDF 11ª Edição, fls. 299: "Para fins de apresentação das despesas, as etapas Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio incluirão a Educação de Jovens e Adultos, a Educação Especial e o Ensino Profissionalizante integrado e as demais modalidades relacionadas à educação básica. Assim, de modo a evitar a dupla contagem, a despesa com Educação de Jovens e Adultos será computada no Ensino Fundamental ou no Ensino Médio, conforme o caso. A despesa com Educação Especial será computada na Educação Infantil, no Ensino Fundamental ou no Ensino Médio, conforme o caso. E a despesa com Ensino Profissionalizante Integrado computado no Ensino Médio.

Ressalta-se que o Ensino Profissionalizante Não Integrado não poderá ser custeado com recursos do FUNDEB, e será considerado como despesa com MDE para cômputo do limite constitucional dos Estados e DF somente de não houver cobrança de taxa de ingresso e for custeado com recursos de impostos. (verificar se a classificação foi feita de acordo com esses ditames; caso contrário, registrar a necessidade de se adotar tal apresentação da despesa e contabilizar as subfunções correspondentes à Educação de Jovens e Adultos, à Educação Especial e ao Ensino Profissionalizante – conforme a situação).

6.2.1.2. Aplicação dos Recursos do FUNDEB

ESPECIFICAÇÃO	VALOR
1 – Transferência de Recursos do FUNDEB	
2 – Complementação da União ao FUNDEB – VAAF ¹	
3 – Complementação da União ao FUNDEB – VAAT ¹	
4 – Receitas de aplicações financeiras de recursos do FUNDEB ²	
5 – Recursos do FUNDEB (1 + 2 + 3+4)	
6 – Valor a ser aplicado em Remuneração dos Profissionais da Educação Básica (70% x valor de "5")	
7 – Despesas empenhadas com Recursos do FUNDEB (Fonte de Recursos 103 e 303)	
8 – Despesas custeadas com o superávit financeiro do exercício anterior do FUNDEB	
9 – Dedução de despesas incompatíveis com o art. 26 da Lei 14.113/2020	
10 – Valor efetivamente aplicado em Remuneração dos Profissionais da Educação Básica (7– 8 – 9)	
11 – Percentual aplicado em Remuneração dos Profissionais da Educação Básica (10/5*100)	

Observações:

- (1) Segundo informações obtidas junto a Contadoria Geral do Estado, no exercício de 2021, não será possível identificar, separadamente, as receitas provenientes da Complementação VAAF e VAAT; logo, permanece uma única linha com "Complementação da União". Os Entes devem observar o prazo limite



previsto na Portaria STN/SOF nº 20/2021, quanto à obrigatoriedade da padronização das fontes/destinação de recursos.

- (2) Na linha 4, são considerados os rendimentos das aplicações financeiras: da “Transferência de Recursos do FUNDEB”, da Complementação da União VAAF e da Complementação da União – VAAT;

6.2.1.3. Aplicação dos Recursos da Complementação da União – VAAT

ESPECIFICAÇÃO	VALOR
12 – Receitas Recebidas da Complementação da União ao FUNDEB – VAAT ¹	
13 – Despesas Custeadas com o FUNDEB (VAAT) em Despesas de Capital (15%)	
14 – Adições da Auditoria	
15 – Exclusões da Auditoria	
16 – Despesas Custeadas com o FUNDEB (VAAT) em Despesas de Capital [(13+14-15) /12*100] ²	

Observações:

- (1) Nas receitas são contempladas as parcelas “Principal” e “Rendimentos de Aplicação Financeira”;
- (2) Devem ser deduzidos os restos a pagar não processados inscritos sem disponibilidade de caixa. A apuração se dá pela diferença entre o total sem disponibilidade na Fonte VAAT e os RPNP das despesas de capital custeadas com a Complementação da União.

6.2.1.4. Saldo do FUNDEB

SALDO DO FUNDEB	VALOR (R\$)
1.Saldo em 31/12/20xx Conciliado	
2.Ajustes do Saldo	
3.Restos a Pagar do Exercício	
4.Saldo Final não Comprometido (1+2-3)	
5.Receita do FUNDEB + Rendimentos	
6.Percentual (4/5 x 100)	



O saldo percentual dos recursos do FUNDEB, em 31/12/XXXX, foi da ordem de **R\$ xxxx**, correspondendo a **xxxx%**, atendendo, assim, ao máximo de **10%** estabelecido no § 3º do art. 25 da Lei 14.113/2020.

6.2.2. DEMONSTRATIVO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DE MDE

6.2.2.1. Tabela Resumida (Tabela 8.1 – Modelo de Demonstrativo para os Estados – MDF 11ª Edição – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino)

CÁLCULO DA RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS		
	GOVERNO	AUDITORIA
1 – RECEITA DE IMPOSTOS		
1.1 – Receita Resultante do ICMS		
1.1.1 – ICMS – Principal e Encargos (Multas, Juros de Mora, Dívida Ativa e Outros Encargos do ICMS)		
1.1.2 – Adicional de até 2% do ICMS destinado ao Fundo de Combate à Pobreza		
1.2 – Receita Resultante do ITCD		
1.2.1 – ITCD		
1.2.2 – Multas, Juros de Mora, Dívida Ativa e Outros Encargos do ITCD		
1.3 – Receita Resultante do IPVA		
1.3.1 – IPVA		
1.3.2 - Multas, Juros de Mora, Dívida Ativa e Outros Encargos do IPVA		
1.4 – Receita Resultante do IRRF		
2 – RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS		
2.1 – Cota-Parte FPE		
2.2 – Cota-Parte IPI-Exportação		
2.3 – Cota-Parte IOF-Ouro		
2.4 – Compensações Financeiras Provenientes de Impostos e Transferências Constitucionais		
3 – DEDUÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS		
3.1 – Parcela do ICMS repassada aos municípios (25% de 1.1.1)		
3.2 – Parcela do IPVA repassada aos municípios (50% de 1.3)		



3.3 – Parcela da Cota-parte do IPI-Exportação repassada aos municípios (25% de 2.2)		
---	--	--

TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS (1 + 2 – 3)		
--	--	--

Esses campos não serão automatizados, devem ficar zeradas, pois o seu preenchimento será manual pelo Auditor.

6.2.2.2. Aplicação Efetiva em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

DISCRIMINAÇÃO	VALOR	GOVERNO
A. TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS		
B. VALOR EMPENHADO NA FUNÇÃO 12 (FONTES 100,101, 103, 112 e 303 ATÉ 31/12/20XX) ¹		
C. Dedução das despesas incompatíveis com ações típicas de MDE ²		
D. Restos a Pagar inscritos no exercício sem disponibilidade financeira		
E. DESPESAS CONSIDERADAS PARA FINS DE APLICAÇÃO EM MDE (B – C – D)		
F. Resultado líquido das transferências do FUNDEB		
G. Despesas custeadas com Complementação da União ao FUNDEB		
H. Despesas custeadas com o superávit financeiro, do exercício anterior, do FUNDEB (que superarem os 10% permitidos ou não tenham sido aplicados até o primeiro quadrimestre, mediante abertura de crédito adicional, conforme art. 25, § 3º, da Lei 14.113/20)		
I. Cancelamento de Restos a Pagar vinculados à educação		
K. DESPESAS CONSIDERADAS PARA FINS DE LIMITE CONSTITUCIONAL (E - F – G – H – I)		
L. MÍNIMO DE 25% DAS RECEITAS RESULTANTES DE IMPOSTOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (K/A) * 100%		

Observações:

- (1) Na linha B, é considerada a totalidade dos gastos oriundos do Superávit Financeiro do Exercício Anterior (Fonte de Recursos 303); como a Lei 14.113/20, em seu Art. 25, § 3º, só permite a aplicação de 10% dessa fonte de recurso (até o final do primeiro quadrimestre, mediante a abertura de crédito adicional), será deduzida a parcela que superar esse valor, conforme Demonstrativo das Receitas e



Despesa Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDF – 11ª Edição; Tabela 8.1, págs. 315/316, linha 29 (verificar observação quanto à inclusão do item descrito na L22.1(t));

- (2) As deduções incompatíveis com a MDE são totalizadas em tabela à parte e o resultado obtido é computado na tabela resumida (acima referenciada);

Esses campos devem ficar zerados, pois o seu preenchimento será manual pelo Auditor.

7. OUTROS ASPECTOS RELEVANTES

7.1. DO CONSELHO DE ACOMPANHAMENTO E CONTROLE SOCIAL (CACS) DO FUNDEB

Conforme artigos 33 e 34 da Lei nº 14.113/2020, o CACS do FUNDEB terá uma composição mais ampliada, incluindo representante de indígenas, quilombolas e representantes da sociedade civil, sendo o mandato de seus membros ampliado para 04 (quatro) anos.

7.2. DA LEI ESTADUAL PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II DO ART. 158 DA CF/88

Por força do art. 3º da Emenda Constitucional nº 108/2020 c/c art. 158, parágrafo único, II, da CF/88, com a redação dada pela citada Emenda, **até agosto de 2022, os Estados devem aprovar Lei que discipline a distribuição aos municípios de, no mínimo, 10% da arrecadação do ICMS com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.**

EC nº 108/2020, Art. 3º Os Estados terão prazo de 2 (dois) anos, contado da data da promulgação desta Emenda Constitucional, para aprovar lei estadual prevista no inciso II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

7.3. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

Em que pese a Lei nº 14.113/20 não dispor explicitamente sobre a matéria, o MEC/FNDE mantém o entendimento de que **os recursos do FUNDEB não podem ser utilizados em despesas de exercícios anteriores (DEA)**, conforme orientação extraída do Manual de Orientação do Novo FUNDEB, disponível em <https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/financiamento/FUNDEB/ManualNovoFUNDEB2021.pdf>.



Deve-se registrar que este Tribunal de Contas deliberou, por meio do Parecer Normativo nº 002/2015, em resposta a processo de consulta, que as “Despesas de Exercícios Anteriores não serão consideradas para efeito de cálculo dos percentuais mínimos de recursos aplicados em ações e serviços públicos de saúde e em manutenção e desenvolvimento de ensino e valorização do magistério, definidos na norma regente.” Verifica-se, pois, que referido Parecer Normativo encontra-se em sintonia com a orientação do FNDE quanto à impossibilidade da apropriação de despesas DEA no FUNDEB, uma vez que não seria possível o custeio dessas despesas com essas fontes de recurso. No entanto, o PN nº02/2015 diverge das instruções presentes no MDF, adotado como orientação para o cálculo das aplicações em MDE, como veremos a seguir.

No Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), editado pela STN, há orientação no sentido de que as Despesas de Exercícios Anteriores deverão entrar no cômputo da aplicação mínima em MDE no exercício em que foram efetivamente empenhadas, desde que não tenham sido consideradas em exercícios anteriores e desde que atendam os critérios para serem consideradas despesas em MDE (fl. 305 do MDF, 11a. Edição).

A orientação acima, constante, como já dito, do MDF, tem por fundamento legal o que disciplina a Lei 4.320/64 que estabelece:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - (...)

II - **as despesas nêle legalmente empenhadas.**

(...)

Importa destacar que são consideradas “despesas de exercícios anteriores” aquelas que se enquadram nas situações elencadas no artigo 37 da Lei nº 4.320/64, in verbis:

Art. 37. **As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente** poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica”. (grifo nosso)

Neste sentido, admite-se na aplicação, para os fins do MDE, sem utilização de recursos do FUNDEB, as despesas de exercícios anteriores no ano em que forem **regularmente empenhadas (despesas que atendam às situações previstas no artigo 37 da Lei nº 4.320/64).**

7.4. DAS TRANSFERÊNCIAS E MOVIMENTAÇÃO DOS RECURSOS



Os repasses e a movimentação dos recursos dos Fundos de que trata esta Lei deverão ocorrer por meio das **contas únicas e específicas** mantidas em uma das instituições financeiras de que trata o art. 20 da Lei nº 14.113/2020 – Caixa Econômica Federal ou Banco do Brasil S.A. (cf. artigo 47 da Lei 14.113/2020).

A movimentação dos recursos de que trata este artigo será realizada exclusivamente por meio eletrônico, mediante a realização de pagamentos identificados diretamente nas contas-correntes de titularidade dos respectivos fornecedores e prestadores de serviços do FUNDEB (art. 17, § 8º do Decreto 10.656/2021).

7.5. DO ENCAMINHAMENTO AO SIOPE, PELOS ENTES, DO DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM MDE

Conforme já registrado, o artigo 32, do Decreto 10.656/21, estabelece que o monitoramento da aplicação dos recursos do FUNDEB a ser efetuado pelo Ministério da Educação, será realizado em cooperação com os Tribunais de Contas, **por meio do Siope**.

Destaca-se que, no âmbito do TCE/PB, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde serão considerados enviados ao Tribunal quando as suas informações integrarem o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) e o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), respectivamente, ou em outros sistemas que vierem a substituí-los (cf. artigo 4º, §2º da RN TC nº 03/2014 com alterações dadas pela RN TC nº 08/2015).

Nesse norte, cabe à Auditoria a verificação do envio ao SIOPE pelos entes federativos do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE”, constante do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO, tendo em vista a obrigação e prazos dispostos no art. 38 da Lei 14.113/20 c/c artigo 33 do Decreto 10.656/21.

7.6. PLANO DE CARREIRA E REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO BÁSICA

Conforme art. 51 da Lei nº 14.113/2020, **os Estados e municípios deverão implantar planos de carreira e remuneração dos profissionais da educação básica**, de modo a assegurar remuneração condigna, integração entre o trabalho individual e a proposta pedagógica, a melhoria da qualidade do ensino e da aprendizagem e medidas de incentivo para que profissionais mais bem



avaliados exerçam suas funções em escolas de locais com piores indicadores socioeconômicos ou que atendam estudantes com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação.

Não houve definição de prazo para a implantação dos referidos planos de cargos e carreira.

7.7. PLANO NACIONAL DE EDUCAÇÃO

A Constituição Federal, em seu art. 214, prevê estabelecimento de **Plano Nacional de Educação**, assim dispendo:

A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009\)](#)

- I - erradicação do analfabetismo;
- II - universalização do atendimento escolar;
- III - melhoria da qualidade do ensino;
- IV - formação para o trabalho;
- V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.
- VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto

A Lei nº 13.005/2014 traz o Plano Nacional de Educação para o decênio 2014/2024. Cabe destacar, do referido Plano, em especial, a diretriz IX, prevista no art. 2º, da referida Lei e as metas que se referem à **valorização dos profissionais da educação** e que poderão servir de subsídio à análise da Auditoria. São elas:

META	DESCRIÇÃO	Prazo
15	Garantir, em regime de colaboração entre a união, os estados, o distrito federal e os municípios, no prazo de 1 (um) ano de vigência deste PNE, política nacional de formação dos profissionais da educação de que tratam os incisos I, II e III do caput do art. 61 da lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, assegurado que todos os professores e as professoras da educação básica possuam formação específica de nível superior, obtida em curso de licenciatura na área de conhecimento em que atuam.	2015



16	Formar, em nível de pós-graduação, 50% dos professores da educação básica, até o último ano de vigência deste PNE , e garantir a todos(as) os(as) profissionais da educação básica formação continuada em sua área de atuação, considerando as necessidades, demandas e contextualizações dos sistemas de ensino.	2024
17	Valorizar os (as) profissionais do magistério das redes públicas de educação básica de forma a equiparar seu rendimento médio ao dos (as) demais profissionais com escolaridade equivalente, até o final do sexto ano de vigência deste PNE.	2020
18	Assegurar, no prazo de 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.	2016

8. RECOMENDAÇÕES

Tendo em vista a necessidade de se operacionalizar o controle do emprego dos recursos do FUNDEB e o acompanhamento das aplicações constitucionais e legais em MDE, diante das exigências trazidas pela Emenda Constitucional nº108/20, pela Lei nº14.113/20 e pelo Decreto nº10.656/21, recomenda-se:

- a) a emissão de ALERTA ao gestor das contas de governo do Estado da Paraíba sobre o prazo estabelecido pelo art. 3º da emenda Constitucional nº 108/2020 (até agosto/2022) para aprovação de Lei disciplinando a distribuição aos municípios de, no mínimo, 10% da arrecadação do ICMS com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos;
- b) a emissão de ALERTA aos jurisdicionados com vistas à correta contabilização das fontes/destinação de recursos relativas ao FUNDEB e à subvinculação da complementação da União (VAAT, VAAF e VAAR), observando-se os prazo limites previstos na Portaria STN/SOF nº 20/2021, quanto à obrigatoriedade da padronização das fontes/destinação de recursos;
- c) a emissão de alerta, nos PAG das Prefeituras Municipais e do PAG do Governo do Estado sobre a necessidade de abertura de Crédito Especial para incluir Despesas vinculadas às novas modalidade de Complementação da União ao FUNDEB, a ser repassada a partir de



julho do ano em curso, especificando FONTE DE RECURSO específica e distinta da utilizada para a Complementação da União a favor do FUNDEB ordinariamente usada.

- d) a revisão do PN TC 002/2015 no sentido de alinhá-lo ao disposto na presente Nota Técnica no que diz respeito à inclusão no cômputo da aplicação mínima em MDE de despesas de exercícios anteriores regularmente empenhadas (**despesas que atendam às situações previstas no artigo 37 da Lei nº 4.320/64**).