Processo nº:	TC-A-7019/026/19
Objeto:	Representações sobre mudança na metodologia de cálculo dos recursos do Fundeb na RCL
Exercício:	2019

Trata-se de representações enviadas pela União dos Vereadores do Estado de São Paulo (fls. 03/04) e por 49 prefeituras jurisdicionadas a esta e. Corte de Contas (fls. 05/98), sobre a mudança de entendimento quanto à metodologia de cálculo dos recursos do Fundeb na Receita Corrente Líquida (RCL).

Vêm os autos ao *Parquet* de Contas, nos termos do r. despacho de fl. 02.

Antes de adentrar no mérito da questão, pertinente tecer algumas considerações sobre a natureza desse Fundo e sobre como a movimentação de seus recursos entre os entes da Federação influencia a apuração da RCL.

Do funcionamento do Fundeb

Criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006 e regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto nº 6.253/2007, o Fundeb substituiu o antigo Fundef, que vigorou de 1998 a 2006.

Caracterizado como fundo especial (art. 71 da Lei nº 4.320/64[1]) e de natureza contábil, é destinado à manutenção e ao desenvolvimento da educação básica pública, assim como à

[1] *Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.*

valorização dos profissionais da educação, tendo sua vigência prevista para o período de 2007 a 2020 (art. 60, *caput*, do ADCT).

A distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os estados e municípios, foi assegurada mediante a criação, nos respectivos âmbitos estadual e Distrital, de um fundo próprio, o que importa dizer que, atualmente, existem 27 fundos dessa natureza (art. 60, *caput*, I, do ADCT).

A composição dos recursos do Fundeb encontra-se estabelecida no art. 3º, *caput*, da Lei nº 11.494/2007 (espelhando o art. 60, *caput*, II, do ADCT), o qual determina que 20% das receitas de impostos e transferências constitucionais e legais nele previstas sejam retidos pelos estados, Distrito Federal e municípios.

Já a União deve aportar, pelo menos, 10% do total dos recursos repassados pelos demais entes, além de ser encarregada de complementar cada fundo sempre que o valor mínimo por aluno não alcance a média nacional (art. 4º c/c art. 6º, *caput*, da Lei nº 11.494/2007).

A distribuição das receitas do Fundeb pode ser esquematizada da seguinte forma, por ente federativo:

Municípios	20% das seguintes transferências recebidas: • **Desoneração das exportações** • **FPM** • Cota-parte do **IPI Exportação** • Cota-parte do **ICMS** • Cota-parte do **IPVA** • Cota-parte do **ITR**
Estados e DF	20% da arrecadação dos seguintes impostos e transferências recebidas: • **ITCMD** • **IPVA** • **ICMS** • **Desoneração das exportações** • **FPE** • Cota-parte do **IPI Exportação**
União	Pelo menos **10%** de todos os recursos e impostos transferidos ao Fundo, sendo ainda encarregada de complementar o Fundeb sempre que **necessário para atingir a média nacional por aluno**

Fonte: elaborado pelo MPC a partir de quadro de fl. 238 da 7ª edição do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, válido a partir do exercício 2017[2].

Como bem se observa, embora haja um Fundeb individualizado no âmbito de cada estado e do Distrito Federal, as regras de composição de suas receitas foram organizadas de modo que cada um desses fundos conte com o mesmo montante de recurso por aluno.

[2] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp. Acesso aos 26/08/2019.

A forma como os critérios de arrecadação foram definidos guarda liame com os seus parâmetros de distribuição. Isso porque os recursos do Fundeb são repassados de acordo com o número de matrículas no respectivo âmbito de atuação prioritária (art. 211 da CF/88), de modo a privilegiar as Redes de Ensino que atendam a mais alunos. Assim, o montante repassado ao Governo Estadual é proporcional ao número de alunos matriculados nos ensinos fundamental e médio, enquanto cada município faz jus a um valor correspondente à quantidade de matrículas nos ensinos infantil e fundamental.

Em virtude dessa sistemática, a depender do número de alunos nas respectivas redes de ensino, alguns entes registrarão perda líquida junto ao Fundeb (ou seja, mais recursos serão enviados ao Fundo do que dele recebidos), enquanto outros irão registrar ganho líquido (mais recursos recebidos do que enviados ao Fundo).

É importante ponderar, todavia, que os entes com prejuízo líquido junto ao Fundeb terão essa perda computada para fins da aplicação mínima prevista no art. 212, *caput*, da CF/88 (art. 60, *caput*, do ADCT), a despeito de o emprego desses recursos, na prática, ser efetivamente realizado por outro ente.

De outro lado, os estados e municípios que registram ganho líquido junto ao Fundeb não terão esse *plus* recebido do Fundo computado para fins da aplicação mínima de 25%, mas apenas os 20% retidos na conformidade do art. 60, *caput*, II, do ADCT.

Da contabilização dos recursos do Fundeb na Receita Corrente Líquida

Uma vez que as receitas devem ser contabilizadas pelos seus valores brutos, a sistemática instituída para composição e distribuição dos recursos do Fundeb demanda ajustes no demonstrativo da RCL.

Isso ocorre porque cada ente contribui com uma parte de suas receitas para a constituição do Fundo, mas também faz jus a uma parte desses recursos, ocasionando uma dupla contagem de receitas que, caso não seja ajustada, conduzirá a um aumento fictício da RCL.

Nesse passo, cumpre anotar que o art. 2º, §1º, da LRF[3], estabelece que, no cálculo da RCL, serão computados os valores pagos e recebidos do Fundeb.

[3] *Art. 2º, § 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*

A matéria também é detalhada no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Com o propósito de esclarecer a metodologia de cálculo adotada pela STN, extrai-se excerto da oitava edição desse Manual, aplicado à União, estados, Distrito Federal e municípios a partir de 2018:

> *O FUNDEB adota uma sistemática própria para a arrecadação e distribuição dos recursos destinados aos Estados e Municípios. As receitas decorrentes do FPE, FPM, ICMS, IPI-exp, ITCMD, IPVA e ITR são registradas pelos seus valores brutos, independentemente do desconto automático para o FUNDEB. O recurso, ao ingressar na conta específica do FUNDEB, gera um novo registro de receita, acarretando uma dupla contagem, que será solucionada com lançamentos em contas retificadoras de receitas*[4].
>
> *A redistribuição dos recursos poderá acarretar decréscimos resultantes das transferências do FUNDEB, quando o valor pago ou retido na fonte for superior ao montante recebido. Nestes casos, a diferença a menor será contabilizada como despesa efetiva em MDE, que, na prática, é aplicada por outro ente que obtém um acréscimo com a operação. Como se observa no exemplo abaixo, deverá ser deduzida toda a parcela paga ao FUNDEB no cálculo da RCL*[5].
>
> **Exemplo:**
>
> | | |
> |---|---|
> | Receitas vinculadas = | 1000 |
> | Recebido do FUNDEB = | 100 |
> | Receita Bruta = | 1100 |
> | (-) Pago ao FUNDEB = | (150) |
> | Total RCL = | 950 |
>
> *As Deduções para o FUNDEB não se aplicam à União, pois já constam do item Transferências Constitucionais e Legais.*
>
> (Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais. Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. Brasília: Ministério da Fazenda, 8ª edição, 2017, p. 179)

Como é possível notar no exemplo acima, entes com prejuízo líquido junto ao Fundeb terão suas RCL reduzidas, o que possui impacto, por exemplo, na apuração do percentual de gastos com pessoal.

De outra banda, é relevante observar que parte da doutrina nem sempre compartilhou da sistemática estabelecida pela STN. Nesse sentido, merece destaque o posicionamento adotado por Flávio Corrêa de Toledo Júnior, que assim discorreu sobre o assunto:

> *Considerando a retenção, na fonte, dos impostos vinculados ao FUNDEB*[6] *e tendo em vista que, após o cálculo da quota estadual ou municipal no Fundo, aqueles tributos, no todo ou em parte, "retornam" para o erário de origem, ante essa engenharia contábil, há interpretações divergentes quanto*

[4] MCASP, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários.
[5] LRF, art. 2°, §§ 1° e 3º.
[6] ICMS, IPVA, FPM, FPE, IPI/Exportação e ITR

à participação do FUNDEB na receita corrente líquida de Estados e Municípios.
***De sua parte, a Secretaria do Tesouro Nacional deduz, da receita corrente líquida, toda a retenção dos 20% de impostos do FUNDEB, mas soma o efetivo recebimento vindo do Fundo**. Essa leitura prejudica os Estados e Municípios que recebem menos do que contribuem ao Fundo da Educação Básica; os perdedores.*
***Alguns Tribunais de Contas, entre eles o do São Paulo, discordam desse método; sustentam que o valor perdido para o Fundo se inclui na RCL**, visto que, para todos os efeitos, se inclui na aplicação dos 25% constitucionais da Educação.*
***É bem assim, pois não há como fazer despesa (parte daqueles 25%) sem que haja a correlata receita de suporte**, sendo que esta deriva de impostos e, por isso, há de compor a receita corrente líquida.*
Tal entendimento vê-se confirmado em recente lei, a que regula o gasto mínimo na Saúde (LC nº 141, de 13.01.2012). Com efeito, assim dispõe o art. 29 de tal diploma:

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

Claro está que, sob tal dispositivo, todo o Fundo da Educação Básica é base sobre a qual se calcula a despesa mínima da Saúde, mesmo que parte do Fundo tenha-se perdido em favor de outro ente estatal.
Então, se a parcela perdida é receita que baseia o gasto da Saúde, também compõe, por óbvio, a receita corrente líquida.
***Ante o exposto, assim se deve afastar o FUNDEB da receita corrente total**:*

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

(TOLEDO JUNIOR, F. C. *A vital apuração da receita corrente líquida. O padrão que baliza os limites da despesa de pessoal e dívida pública e o pagamento de precatórios judiciais e parcelamentos previdenciários*. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3467, 28 dez. 2012)

Como explicado no artigo, esse entendimento (repise-se, diverso do adotado pela STN) vinha servindo de baliza para a apuração da Receita Corrente Líquida dos municípios jurisdicionados ao e. TCE/SP. Em consulta à doutrina, foi possível identificar que essa diretriz já era adotada pela Corte, ao menos, desde o exercício 2002[7].

[7] Toledo Júnior, F.C.; Rossi, S.C. Lei de Responsabilidade Fiscal: comentada artigo por artigo. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: NDF, 2005, p. 35.

Oportuno esclarecer, contudo, que praticamente todos os Tribunais de Contas do País alinhavam-se às diretrizes da STN. Essa divergência chegou a ser objeto de debate no IV Fórum IRB/Promoex, promovido pelo Instituto Rui Barbosa entre os dias 28 e 29 de junho de 2007 para tratar da *"Harmonização de Conceitos dos Pontos de Controle da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF"*.

O objetivo primordial do evento foi buscar a convergência conceitual entre os Tribunais de Contas sobre pontos de controle incluídos na LRF, sendo que cada Tribunal participante indicou três técnicos para participar dos debates.

De acordo com o Relatório do Fórum, apenas dois Tribunais de Contas (TCE/SC e TCE/SP), àquela época, deixavam de deduzir toda a parte contribuída ou paga para o Fundeb do cálculo da Receita Corrente Líquida:

> *A Lei de Responsabilidade Fiscal, no § 1º do art. 2º, determina que sejam computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência do fundo previsto no art. 60 do ADCT. O procedimento adotado pela STN, assim como pela maioria dos Tribunais de Contas, quando ocorre a perda de recursos para o FUNDEB, pode ser demonstrado, simplificadamente, através do exemplo 1 abaixo.* ***No entanto, os TCE's de Santa Catarina e São Paulo adotam um cálculo que se assemelha ao exemplo 2. O que ocorre, na prática, é a não redução do valor integralmente pago ao fundo, aumentando a RCL****.*
>
> | **Exemplo 1:** | | **Exemplo 2:** | |
> |---|---|---|---|
> | Receitas vinculadas = | 1000 | Receitas vinculadas = | 1000 |
> | Recebido do Fundeb = | 100 | Recebido do Fundeb = | 100 |
> | Receita Bruta = | 1100 | Receita Bruta = | 1100 |
> | (-) Pago ao Fundeb = | (150) | (-) Pago ao Fundeb = | (150) |
> | Total RCL = | 950 | (+) Perda do Fundeb = | 50 |
> | | | Total RCL = | 1000 |
>
> ***O grupo entendeu, com exceção das abstenções dos Tribunais de Contas dos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul e do voto contrário do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, que deve ser deduzida toda a parte contribuída ou paga para o FUNDEB no cálculo da receita corrente líquida****, em atendimento ao disposto nos §§ 1° e 3º, do art. 2°, da LRF*[8] (g.n.).

Essa sistemática de cálculo continuou a ser adotada pelo TCE/SP em exercícios seguintes, tendo sido exposta, por exemplo, nas edições de 2012[9] e de 2016 do Manual *"Lei de Responsabilidade Fiscal"*, editado pela Corte de Contas Bandeirante.

O cenário mudou a partir da edição da Nota Técnica SDG nº 144, de 23 de julho de 2018, na qual restou pontuado que, a partir daquele exercício, o cômputo da RCL levaria

[8] Disponível em: http://www.controlepublico.org.br/files/Relatorio_IV_Forum.pdf. Acesso aos 25/08/2019.
[9] Disponível em: https://www4.tce.sp.gov.br/lei-de-responsabilidade-fiscal-0. Acesso aos 25/08/2019.

em consideração a dedução relacionada ao Fundeb nos moldes estabelecidos na 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais:

> *Em razão das regras contidas na 8ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, aplicado à união, Estados e Municípios, aprovado pela Portaria STN nº 495 de 06 de junho de 2017, a partir deste exercício, na apuração da Receita Corrente Líquida, no que diz respeito à dedução relacionada ao FUNDEB, será considerado o valor retido automaticamente das receitas de impostos destinados à formação do mencionado fundo.*

Como reflexo dessa mudança, o Estado de São Paulo, por exemplo, cujos 20% de receitas retidas pelo Fundeb superaram a parcela efetivamente recebida do Fundo, teve sua receita corrente líquida (período base: 1º quadrimestre de 2019) ajustada pela Diretoria de Contas do Governador, de R$ 161 bi para R$ 154 bi, uma vez que houve perda líquida para o Fundo[10]:

CÁLCULO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA – RCL-A	R$ milhares
RECEITAS CORRENTES	210.299.999
(-)Transferências Const. e Legais	43.990.007
(-)Contrib. Servidor plano prev.	4.846.940
(-)Compensação Financeira Reg. Prev	250.777
(-)Transf. Obrigatórias Emendas Individuais	49.873
RCL-A conforme Governo Estadual	161.162.402
(-)Contribuição ao Fundeb	6.704.466
RCL-A recalculado conforme MDF	154.457.936
(-) Reembolso Esc. Municipalizadas	101.300
RCL-A excluindo reembolso esc. Municipalizadas	154.356.636

Nesse horizonte, o percentual de despesas com pessoal do Executivo Estadual, que pela metodologia antiga seria de 43,63% da RCL[11], foi apurado em 45,53% da RCL[12] (período base: primeiro quadrimestre de 2019).

Em virtude disso, houve, inclusive, a emissão de alerta ao Governo Estadual, nos termos do art. 59, §1º, II, da LRF, tendo em vista que o Executivo ultrapassou o limite de 44,10% da RCL (ou seja, 90% do limite de 49% da RCL permitido para despesas com pessoal[13]).

---

[10] Conforme acessório 3 – Lei de Responsabilidade Fiscal, referente às contas de 2019 do Governo do Estado de São Paulo (eTC-00009612.989.19-4, evento 26.2, fls. 03/04).
[11] Considerando gastos com pessoal de R$70.276.295 mil e RCL-A (sem contribuição ao Fundeb) de R$ 161.061.102 mil. Destaca-se que o percentual indicado exclui o reembolso referente às escolas municipalizadas.
[12] eTC-00009612.989.19-4, evento 39.2, fl. 01. Destaca-se que o percentual indicado exclui o reembolso referente às escolas municipalizadas (eTC-00009612.989.19-4, evento 26.2, fls. 04 e 09)
[13] LC nº 101/2000, *Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:*
[...]
II - na esfera estadual:
[...]
c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo; [...]

Destaca-se, contudo, que o próprio Estado de São Paulo, já reconheceu a necessidade de se alinhar às diretrizes da STN, tendo em vista que passou a considerar as perdas para o Fundo no cálculo de sua RCL, conforme destacado pela DCG, em Relatório de 14 de agosto de 2019[14].

Da importância do alinhamento às diretrizes da STN

A LRF previu a criação do Conselho de Gestão Fiscal, que deverá, dentre outros aspectos, promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, assim como a padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal (art. 67, III, da LRF[15]).

Referido Conselho, todavia, ainda não foi implementado[16], motivo pelo qual o encargo de editar normas gerais para consolidação das contas públicas tem sido desempenhado pelo Órgão central de contabilidade da União (Secretaria do Tesouro Nacional[17]), conforme estabelece o art. 50, §2º, da LRF[18].

Para atingir esse propósito, a STN criou os Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e Demonstrativos Fiscais e de Procedimentos Contábeis[19], aos quais incumbe exercer, em caráter supletivo, as funções do Conselho de Gestão Fiscal com vistas à consolidação das contas públicas.

---

[14] *Informamos que procedemos, no item 1.1.1, ao cálculo da Receita Corrente Líquida - RCL conforme Nota Técnica SDG nº 144, de 23 de julho de 2018, destacando que o Demonstrativo apresentado pelo Governo do Estado, relativo ao 3º bimestre, encontra-se adequado à referida Nota Técnica* (eTC-9612.989.19, evento 54.2, fl. 11).

[15] *Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:*
[...]
III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social; [...]

[16] Cumpre destacar que já existe Projeto de Lei do Senado (PL nº 163, de 2018) dispondo sobre a criação do Conselho de Gestão Fiscal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=29166DEB9B1666AEE98D63CB3A56C08F.proposicoesWebExterno2?codteor=1772354&filename=PLP+169/2019. Acesso aos 26/08/2019.

[17] Decreto nº 6.976/2009, Art. 6º Integram o Sistema de Contabilidade Federal:
I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e
II - órgãos setoriais.

[18] *Art. 50, § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.*

[19] Grupos criados por meio das Portarias 135 e 136, de 6 de março de 2007, atualizadas por meio das Portarias 511 e 510 de 28 de agosto de 2014,

As recomendações desses grupos técnicos têm sido fundamentais para o contínuo aperfeiçoamento do Manual de Demonstrativos Fiscais, que atualmente encontra-se em sua décima edição. Referida publicação é dividida em quatro partes, nas quais são detalhados procedimentos para elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, Anexo de Metas Fiscais, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, importantes pilares da transparência na gestão fiscal de todos os entes federativos[20].

Eventual dúvida poderia ser suscitada acerca da obrigatoriedade das orientações contidas no Manual de Demonstrativos Fiscais, ante a aparente invasão de competência legislativa dos entes estaduais, municipais e distrital, por parte do Órgão central de contabilidade da União.

Sobre o assunto, adequada a interpretação conferida pelo Ministro do STF Gilmar Ferreira Mendes, ao destacar, em obra doutrinária, a competência da STN para editar *normas gerais de padronização e de consolidação das contas públicas*, desde que, naturalmente, não se contraponham à Constituição Federal, mais especificamente à proibição de delegação legislativa sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos (art. 68, § 1º, III):

> *A **grande dúvida suscitada diante de tal dispositivo é o seu § 2º, estatuindo que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União**, enquanto o Conselho de Gestão Fiscal, estabelecido no art. 67 e constituído por todos os Poderes e esferas de governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, não for implantado. Alega-se que a fase inicial de aplicação da lei, enquanto não estiver em funcionamento o Conselho, poderia suscitar questões sobre uma possível inconstitucionalidade da aplicação de normas de um órgão federal a órgãos estaduais e municipais, violando o princípio federativo.*
> ***Não há qualquer inconstitucionalidade neste dispositivo**. A lei resolveu um problema procedimental. **É necessário tempo para que o referido Conselho de Gestão Fiscal seja implantado. Enquanto isso não acontece, é preciso que algum órgão edite normas gerais para a consolidação das contas públicas. Tais normas não podem, logicamente, contrapor-se à Constituição Federal, mais especificamente ao art. 68, § 1º, III**, que proíbe delegação em caso de legislação sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentá-rias e orçamentos.*
> ***O papel de emitir normas gerais de padronização e de consolidação das contas públicas vem sendo desempenhado na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do sistema de contabilidade federal**, nos termos do art. 11, I, da Lei n. 10.180/2001. O esforço de padronização, além da STN, inclui ainda a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Conjuntamente, os dois órgãos atuam no sentido de normatizar os procedimentos contábeis aplicáveis aos três níveis de governo, de acordo com as exigências postas na Lei de Responsabilidade Fiscal. A tarefa é definir termos, conceitos e procedimentos que possam guiar a atuação da*

[20] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mdf. Acesso aos 25/08/2019.

> *União, dos Estados e dos Municípios. A título de exemplo, vale citar a Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001, da STN e da SOF, editada com vistas a padronizar as classificações da receita e da despesa, e a Portaria STN n. 180, de 21 de maio de 2001, que detalha a classificação das receitas para todas as esferas de governo.*
> (MENDES, G. F. 2012 – *Arts. 48 a 59*. In Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valderdo Nascimento (Org.) *Comentários à Lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2006, g.n.).

Nessa medida, salienta-se que o próprio Manual "*Lei de Responsabilidade Fiscal"*, editado por este E. Tribunal, reconhece a competência da STN para definir os padrões de elaboração do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (no qual encontra-se o demonstrativo da Receita Corrente Líquida):

> *37.* ***Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal***
> *Por meio desses dois relatórios, o controle interno e externo verificam, periodicamente, a observância dos limites e condições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais demonstrativos ensejam o controle simultâneo da execução orçamentária.*
> *[...]*
> ***Os Relatórios Fiscal e Orçamentário obedecem a padrões do órgão central de contabilidade da União: a Secretaria do Tesouro Nacional (STN)****; isso, enquanto não for constituído, por lei, o Conselho Nacional de Gestão Fiscal (art. 67, LRF).*
> (TCE-SP, Manual Básico*: Lei de Responsabilidade Fiscal*, São Paulo: 2016, p. 69/70, g.n.).

Superada essa questão, e para que se possa compreender com clareza a importância da adequada padronização dos demonstrativos fiscais entre os diversos níveis de governo, realça-se que a STN elabora, quadrimestralmente, a publicação *"RGF em foco"*[21], na qual são apresentados, dentre outros, os comparativos entre os limites estabelecidos na LRF para despesa com pessoal e dívida consolidada líquida, por Estado da Federação.

Uma vez que esses índices são calculados como percentuais em relação à Receita Corrente Líquida, adotar procedimento de cálculo dissonante do utilizado pelos demais entes inviabilizaria a comparação da real situação fiscal dos diversos estados.

Resultaria, ainda, em caminhar na contramão do processo de convergência das normas de contabilidade pública, além de prejudicar o alcance de uma das principais finalidades do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, a dizer, a articulação da União com os estados, o Distrito Federal e os municípios, visando a compatibilização de

[21] Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/rgf-em-foco-estados-e-municipios/2019/27. Acesso aos 25/08/2019.

normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, tal como prevê o art. 2º, V, da Lei nº 10.080/2001[22].

Da compatibilidade entre as orientações da STN e as exigências constitucionais e legais aplicáveis à matéria

É importante deixar claro que as normas emanadas pela STN para o cômputo do Fundeb na RCL guardam estrita consonância com o art. 2º, §1º, da LRF.

Para firmar esse raciocínio, tome-se como exemplo a situação de um ente com perda líquida junto ao Fundo, tal como ilustrado no Relatório do IV Fórum IRB/Promoex:

Exemplo 1:		**Exemplo 2:**	
Receitas vinculadas =	1000	Receitas vinculadas =	1000
Recebido do Fundeb =	100	Recebido do Fundeb =	100
Receita Bruta =	1100	Receita Bruta =	1100
(-) Pago ao Fundeb =	(150)	(-) Pago ao Fundeb =	(150)
Total RCL =	950	(+) Perda do Fundeb =	50
		Total RCL =	1000

No "exemplo 1", encontra-se a metodologia de cálculo da RCL proposta pela STN. Como é possível notar, nela são incluídos todos os valores efetivamente recebidos do Fundo e excluídos todos os valores a ele transferidos[23], conforme determina a Lei Fiscal.

Já no "exemplo 2", encontra-se o antigo procedimento de cálculo do TCE/SP. Em tal sistemática, além dos valores pagos e recebidos do Fundo, também eram consideradas as perdas.

De acordo com Manual editado pelo TCES/SP, a inclusão desse prejuízo líquido ocorria porque tais valores eram computados para fins do limite de 25% em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (art. 212, da CF/88) e, uma vez que não seria possível realizar despesa sem a correspondente receita, pertinente seria a sua inclusão na RCL[24].

---

[22] *Art. 2º O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal tem por finalidade:*
I - formular o planejamento estratégico nacional;
II - formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social;
III - formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais;
IV - gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal;
V - promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal.

[23] Atente-se ao fato de que o valor pago ao Fundeb é inferior a 20% das receitas vinculadas, porque apenas parte dessas receitas é utilizada como base para o cálculo dos recursos repassados ao Fundo, quais sejam, aquelas listadas no art. 3º da Lei nº 11.494/2007.

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

Tal raciocínio, todavia, não se revela adequado.

De início, porque esse procedimento de cálculo resulta, no caso de entes com perda líquida para o fundo, em considerar apenas parcialmente os valores pagos ao Fundeb, de tal forma que, em termos práticos, a RCL não sofre qualquer ajuste.

A esse respeito, note-se que, no "exemplo 2", a RCL final (R$ 1.000,00) é idêntica aos recursos vinculados iniciais (R$ 1.000,00), de modo que os valores transacionados com o Fundeb acabam não sendo considerados na apuração da receita corrente líquida.

Ocorre que o art. 2º, §1º, da LRF estabelece, de forma abrangente, que devem ser computados na RCL os valores recebidos e pagos ao fundo, motivo pelo qual não seria adequado criar ajustes para situações específicas que o próprio legislador optou por não estabelecer.

Outro ponto a ser considerado é que, quando um ente registra perda junto ao Fundeb, ainda que essa diferença líquida seja computada para fins dos 25% exigidos no ensino, somente será aplicada, de fato, por outro ente. Esse, que registrará ganho junto ao Fundo, possui, via de regra, maior número de matrículas e, por isso mesmo, receberá mais recursos para contratar pessoal para atender a correlata demanda.

Nessa linha de ideias, elevar artificiosamente a RCL de entes com perda junto ao Fundeb e, portanto, com menor número relativo de alunos, seria dar margem indevida para maiores gastos nominais com pessoal, sem a correspondente demanda por serviços públicos.

É igualmente relevante esclarecer que não há qualquer contradição em considerar as perdas para o Fundeb no cômputo dos 25% do art. 212 da CF/88 e, ao mesmo tempo, excluí-los da apuração da RCL.

Nesse aspecto, relevante a leitura do *caput* do art. 60 do ADCT:

> *Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas as seguintes disposições: [...]*

Alguns Tribunais de Contas, entre eles o do Estado de São Paulo, discordam desse método; sustentam que o valor perdido para o Fundo se inclui na receita corrente líquida, visto que, para todos os efeitos, tal perda ingressa na despesa obrigatória da Educação; os 25% do artigo 212 da Constituição.
De fato, não há como apresentar despesa (a contribuição efetiva ao FUNDEB) sem que haja receita de suporte, sendo que esta deriva de impostos e, por isso, há de compor a receita corrente líquida.
(TCE-SP, Manual Básico: Lei de Responsabilidade Fiscal, São Paulo: 2012, p. 41/42).

> *II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II, III e IV do caput do art. 158; e as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;[...]*

Como bem se vê, os recursos do Fundeb, por expressa disposição constitucional, integram aqueles a que se refere o *caput* do art. 212[25], motivo pelo qual, ao aplicar os 20% de receitas que foram retidas ao Fundo, o ente já alcança parte dos 25% constitucionalmente exigidos.

Por outro lado, a base de cálculo dos recursos que compõem o Fundeb é a prevista no inciso II do *caput* do art. 60 do ADCT, a qual se inclui na mencionada pelo art. 212, *caput*, da CF/88 (receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências).

É importante asseverar que tais bases de cálculo não se confundem com a da Receita Corrente Líquida, que é muito mais abrangente, incluindo, por exemplo, as receitas patrimoniais, agropecuárias e de serviços, assim como as taxas e as contribuições (art. 2º, IV, da LRF[26]).

Uma vez que a base sobre a qual se calculam os investimentos mínimos em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino não é a RCL, não seria adequado alegar que a metodologia de cálculo da STN implicaria em realização de despesas sem a correspondente receita de suporte para os casos dos entes com perdas líquidas para o Fundeb (fls. 03/04).

Da dispensabilidade de eventual regra de transição para o entendimento da STN

Por derradeiro, entende-se dispensável a adoção de prazo para implementação da sistemática prevista na Nota Técnica SDG nº 144/2018 e na oitava edição do MDF.

---

[25] *Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.*

[26] *Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:*
[...]
IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

Esse entendimento se dá, basicamente, por três motivos.

Primeiro porque não se trata de repentina mudança de entendimento da STN, que desde a primeira edição do Manual de Demonstrativos Fiscais[27] (Portaria STN nº 577, de 2008) já estabelecia a aludida sistemática. Referido Manual, aliás, tem sido amplamente divulgado através do site do Órgão[28], sendo necessário repisar, que o próprio Governo Estadual, reconhecendo a aplicabilidade imediata dessas orientações, já adequou seus demonstrativos ao disposto na Nota Técnica SDG nº 144/2018.

Segundo porque não parece adequada a tese de que os municípios precisem de ainda mais prazo para a aplicação da nova interpretação, em virtude dos efeitos sobre o índice de despesas com pessoal (fl. 04).

A esse respeito, destaca-se que a Audesp detectou 53 casos em que prefeituras com gastos abaixo de 54% da RCL no 3º quadrimestre de 2017 extrapolaram o limite imposto pelo art. 20, III, 'b', da LRF, no 1º quadrimestre de 2018.

Cumpre salientar, todavia, que 51 dessas prefeituras estavam acima do limite de alerta desde o final de 2017, ou seja, já vinham sendo notificadas por este E. Tribunal sobre possível descumprimento ao limite para despesas laborais, tendo optado por manter-se no limiar da extrapolação.

Ademais, mesmo diante dessa situação de iminente descumprimento do patamar de 54% da RCL, ainda assim, 48 dessas prefeituras registraram aumento nominal de seus gastos com pessoal, situação que revela não ter sido apenas a edição da Nota Técnica SDG nº 144/2018 a responsável pelo desrespeito ao aludido limite.

O terceiro e último ponto que justifica a dispensa de eventual regra de transição para aplicação do entendimento da STN decorre do próprio fato de o Fundo só possuir previsão de existência até 2020 (art. 60, do ADCT).

Realça-se que a PEC15/2015[29], que busca tornar permanente a existência do Fundeb, ainda se encontra em trâmite na Câmara dos Deputados, não havendo, portanto, segurança de que o Fundo realmente venha a ser perpetuado, o que traria evidentes dificuldades práticas para fins de estabelecer possível regra de transição.

---

[27] http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/610035/MTDF1_VolumeII.pdf/db403dfb-2e42-495f-bb83-777075318b88

[28] Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf. Acesso aos 25/08/2019.

[29] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1198512. Acesso aos 25/08/2019.

Sem demais elementos ou ponderações a se acrescentar, o Ministério Público de Contas ratifica o seu entendimento pela imediata aplicabilidade das regras estabelecidas no Manual de Demonstrativos Fiscais para o cômputo dos recursos do Fundeb na RCL. Sugere-se, ainda, que sejam realizadas as adequações necessárias no Manual Básico *"Lei de Responsabilidade Fiscal"*, compatibilizando-o com o teor da Nota Técnica SDG nº 144/2018.

Com a brevidade demandada na hipótese,

São Paulo, 26 de agosto de 2019.

Thiago Pinheiro Lima
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas

/019