

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA

AJU: ASSESSORIA JURÍDICA

ORIGEM: PREFEITURA DE MUCUGÊ

PROCESSO Nº 03788e21

PARECER Nº 00366-21

EMENTA: CONSULTA. POSSIBILIDADE OU NÃO DE UTILIZAÇÃO DO REPASSE DA COMPLEMENTAÇÃO DA UNIÃO AO FUNDEB PARA COBERTURA DE RESTOS A PAGAR DO EXERCÍCIO ANTERIOR. VEDAÇÃO IMPOSTA PELO ARTIGO 25 DA LEI Nº 14.113/2020. RESOLUÇÃO TCM 1.276. PELA INVIABILIDADE JURÍDICA.

1. Os recursos públicos provenientes do FUNDEB – complementação da União -, ingressados no exercício seguinte, mesmo que legalmente previstos, líquidos e certos, só serão considerados como disponibilidade de caixa no momento do recebimento. Portanto, para efeito do que estabelecem os arts. 5º e 23 da Resolução TCM nº 1276/08, os restos a pagar, inscritos sem disponibilidade de caixa, mesmo que pagos com recursos ingressados no exercício seguinte, não serão consideradas como ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

2. Outrossim, face ao quanto disposto no art. 25 da Lei nº 14.113/2020, os recursos oriundos da complementação da União (FUNDEB) só poderão ser utilizados para fazer frente a despesas, com manutenção e desenvolvimento do ensino, concernentes ao exercício financeiro em que lhes forem creditados, sendo vedada, via de consequência, a destinação tais recursos ao adimplemento de restos a pagar, sem a correspondente disponibilidade financeira, concernentes ao exercício anterior. Desse modo, o pagamento de tais despesas, decorrentes da incidência do gestor público na irregularidade prevista no artigo 42 da LRF, deve ocorrer por meio da utilização de recursos próprios do município.

A Prefeita do MUNICÍPIO DE MUCUGÊ, Senhora ANA OLÍMPIA HORA MEDRADO, por meio do presente expediente, endereçado ao Presidente deste Tribunal de Contas, aqui protocolado sob o nº 03788e21, formula CONSULTA, com fulcro nos artigos 208 a 214 da Resolução TCM nº 1.392/2019, por meio da qual traz a lume os seguintes questionamentos:

[...]

1 - A atual gestão pode utilizar recursos do FUNDEB de 2021 para complementação da quitação dos Restos a Pagar?

2 - Caso possa, este valor seria considerado nos cálculos dos índices constitucionais de Educação em 2021'?

Inicialmente, registre-se que os pronunciamentos desta Unidade, nos processos de Consulta, são confeccionados sempre em tese, razão pela qual não cabe analisar as particularidades do caso concreto apresentadas no ofício.

Na casuística, tendo em vista as peculiaridades de cada situação posta, esta Corte de Contas, mediante decisão do Tribunal Pleno ou da Câmara, pode emitir pronunciamento dissonante sobre o assunto ora tratado.

Antes de mais nada, é válido ressaltar que o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, é regido pela Lei nº 14.113/2020 - que recentemente derogou a Lei nº 11.494/2007 -, em conjunto com a Lei nº 9.394/96 (Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional), na forma prevista no artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Nesse sentido, a Lei nº 14.113/20 estabeleceu, em seu artigo 26, a obrigatoriedade da destinação mínima, ao pagamento com a remuneração dos profissionais do magistério da educação básica, do percentual de 70% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEB, elevando o patamar de 60% previsto no artigo 22 da antiga Lei do FUNDEB, a saber:

Art. 26. Excluídos os recursos de que trata o inciso III do **caput** do art. 5º desta Lei, proporção não inferior a 70% (setenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos referidos no art. 1º desta Lei será destinada ao pagamento, em cada rede de ensino, da remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no **caput** deste artigo, considera-se:

I - remuneração: 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 Estado, do Distrito Federal ou do Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;

II - profissionais da educação básica: aqueles definidos 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;

III - efetivo exercício: a atuação efetiva no desempenho das atividades dos profissionais referidos no inciso II deste parágrafo associada à regular vinculação contratual, temporária ou estatutária com o ente governamental que o remunera, não descaracterizada por eventuais afastamentos temporários previstos em lei com ônus para o empregador que não impliquem rompimento da relação jurídica existente.

Por sua vez, a Lei nº 4.320/64, que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados dos Municípios e do Distrito Federal, em seu artigo 71, dispõe que:

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.

Demais disso, em conformidade com o disposto no artigo 34, ainda da Lei nº 4.320/64, **“O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”**

Nesse diapasão, impende destacar que o **princípio da anualidade** encontra-se presente em toda a dinâmica do Fundo, considerando que os parâmetros que o disciplinam são baseados em periodicidade anual (valor por aluno, valor mínimo, matrículas, etc.), em consonância com a aplicação mínima de impostos e transferências vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na forma do artigo 212 da Constituição Federal.

Destarte, sendo **os recursos do FUNDEB** originários de parcela dos impostos e transferências vinculados à educação, via de consequência, também **se submetem a essa regra geral da anualidade**. Assim, tanto a programação orçamentária quanto a execução financeira devem ocorrer de forma que:

- 25% (vinte e cinco por cento) das receitas de impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios sejam aplicados na educação no ano em que são disponibilizadas para utilização;
- 70% (sessenta por cento) do valor repassado (creditado) à conta do FUNDEB sejam efetivamente aplicados na remuneração dos profissionais do magistério no mesmo exercício em que os valores financeiros são repassados.

Com relação ao período de aplicação dos recursos oriundos do FUNDEB, a Lei nº 14.113/2020, artigo 25, assim preconiza:

Art. 25. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas de manutenção e de desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

No tocante à complementação dos recursos do Fundeb pela União, objeto de questionamento elaborado na presente consulta, vale a ressalva de que, em consonância com o art. 4º da Lei nº 14.113/2020, tal montante destina-se exclusivamente a assegurar recursos financeiros aos Fundos. Vale acrescentar, ainda, que o artigo 16, § 3º, do mesmo diploma normativo, estabeleceu a prerrogativa de a União efetuar o ajuste da complementação dos recursos do FUNDEB, seja para mais ou para menos, prevendo para tanto um prazo quadrimestral a contar do início do exercício imediatamente subsequente, onde será debitada ou creditada à conta específica dos Fundos.

Com efeito, nos termos do art. 25 da nova Lei do FUNDEB, os recursos do FUNDEB, inclusive aqueles oriundos da Complementação da União, serão utilizados pelos Entes Federados, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, consoante o art. 70 da Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional, não importando o exercício financeiro a que se referem.

A exceção a essa regra limita-se à permissão de que até 5% (cinco por cento) do valor total repassado à conta FUNDEB, no ano, sejam aplicados no primeiro trimestre do ano seguinte, artigo 21, § 2º, da Lei nº 11.494/07, devendo ser objeto de

abertura de crédito adicional, no seu orçamento, com a efetivação do pagamento no decorrer do primeiro trimestre.

No âmbito deste Tribunal de Contas a matéria está disciplinada através da **Resolução nº 1.276/2008**, que estabelece normas que visam o controle da aplicação dos recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE, e institui mecanismos de comprovação da aplicação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, que, pelo seu artigo 13 estatui o quanto se segue:

Art. 13 - Os recursos do Fundo, inclusive aqueles originários de complementação da União, serão utilizados pelos municípios no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394/96.

Parágrafo único - **Até 5% (cinco por cento) dos recursos mencionados no caput deste artigo poderão ser aplicados no primeiro trimestre do exercício subsequente** àquele em que se deu o crédito, mediante abertura de crédito adicional, **vedado o pagamento de despesa de exercício anterior, DEA.** *(sem grifos no original)*

Portanto, de acordo com a mencionada Resolução, **é vedado o pagamento de DEA – Despesas de Exercícios Anteriores**, com recursos do FUNDEB, inclusive aqueles oriundos de complementação por parte da União. Tal raciocínio decorre da inteligência do extinto artigo 21 da Lei nº 11.494/07, substituído pelo artigo 25 da Lei nº 14.113/2020 e coincide com aquele extraído da cartilha de perguntas e respostas acerca do FUNDEB, extraído do site do FNDE:

5.4. Os recursos do Fundeb podem ser aplicados em despesas de exercício anteriores?

Não. Os recursos devem ser utilizados dentro do exercício a que se referem, ou seja, em que são transferidos. Os eventuais débitos de exercícios anteriores deverão ser pagos com outros recursos, que não sejam originários do Fundeb.

E quanto aos Restos a Pagar? A priori, não haveria vedação de pagamento de Restos a Pagar com recursos do FUNDEB, desde que referentes ao mesmo exercício no qual foram creditados, porém existem algumas restrições, principalmente quanto ao cômputo ou não das ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

Antes de adentrar especificamente no questionamento discorrido acima, cumpre-nos fazer uma abordagem no que diz respeito a definição de restos a pagar, de acordo com a lei Federal nº. 4.320/64, definido da seguinte forma:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais - TCEMG, nos termos da consulta nº. 653.862, de relatoria do Conselheiro Moura e Castro, classificou os restos a pagar em processados e não processados. Aqueles guarnecem as despesas empenhadas e liquidadas, restando apenas a etapa final, ou seja, o efetivo pagamento, já que a despesa foi autorizada e o material ou serviço incorporado ao patrimônio público. Todavia, os restos a pagar não processados são despesas apenas empenhadas, sem a efetiva entrega do bem ou serviço por parte do contratado.

É importante observar que, referente a restos a pagar, processados ou não processados, a regra da lei é imperativa no que tange à necessidade de cobertura de caixa, sem previsão de qualquer excepcionalidade, mesmo porque o objetivo primordial da lei, como já dito, é o equilíbrio das contas públicas, não permitindo que se gaste mais do que o que se arrecada, nem que o titular de cargo público venha a passar dívidas para o seu sucessor, aquelas decorrentes de possível imprevisão ou de excesso discricionário.

Consubstanciando esse entendimento, o art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, assim dispõe:

Art. 42 - É vedado ao titular de poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumpridas integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Paragrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Nessas condições, conclui-se pela regra geral, tendo em vista o seu princípio orientador, que, ao final de cada exercício, que todas as despesas inscritas em Restos a Pagar e aquelas constantes do passivo financeiro deverão estar respaldadas em disponibilidade financeira existente em Caixa ou depósitos bancários.

Feitos tais esclarecimentos quanto aos restos a pagar, voltemos as restrições impostas pela Resolução nº 1276/08 desta Corte de Contas:

Art. 5º - Não serão consideradas como ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública, dentre outras assemelhadas:

(...)

X - despesas inscritas em restos a pagar processados sem o correspondente saldo financeiro e aquelas inscritas em restos a pagar não processados, mesmo que liquidados ou pagos em exercícios subsequentes;

[...]

Art. 23 - Para efeito da apuração do valor aplicado na manutenção e desenvolvimento da educação básica pública serão consideradas as despesas pagas e liquidadas até 31 de dezembro de cada exercício, inscritas em restos a pagar, desde que respaldadas em correspondente saldo financeiro.

§ 1º - As despesas liquidadas a que se refere o caput deste artigo deverão ser pagas com recursos provenientes:

I - da conta única e específica do MDE;

II - da conta bancária, única e específica do FUNDEB.

§ 2º - Os recursos provenientes do cancelamento de restos a pagar, inscritos na forma deste artigo, deverão ser necessariamente aplicados na manutenção e desenvolvimento da educação básica pública até o término do exercício seguinte ao do cancelamento dos respectivos restos a pagar, sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício correspondente.

Conforme disposto pela Resolução, as despesas inscritas em restos a pagar não processados, bem como as processadas inscritas sem o correspondente saldo financeiro, mesmo que liquidados ou pagos em exercícios subsequentes, não serão consideradas como ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

Portanto, para que as despesas inscritas em restos a pagar sejam consideradas como ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública para cômputo do FUNDEB, essas despesas têm que estar liquidadas até 31 de dezembro e respaldadas com correspondente saldo financeiro. Veja que a condição da disponibilidade de caixa existente é primordial, e não se confunde com créditos a receber, mesmo que líquidos e certos.

Feita essa importante observação, impende destacar o entendimento desta Corte Contas, Instrução Cameral nº 004/2013-2ªC, referente aos créditos a receber e a disponibilidade de caixa:

INSTRUÇÃO CAMERAL Nº 004/2013-2ªC

No que se refere ao procedimento de contabilização das cotas de transferências constitucionais, legais e voluntárias, deverão os jurisdicionados observar as seguintes orientações:

- a) As cotas relativas às transferências constitucionais e legais deverão ser reconhecidas pelo ente receptor como CRÉDITOS DE TRANSFERÊNCIAS A RECEBER, grupo ATIVO CIRCULANTE, no momento da arrecadação pelo ente transferidor, ou seja, da ocorrência do fato gerador, em contrapartida de Variação Patrimonial Aumentativa, **não impactando o Superávit Financeiro.** (*grifamos*)
- b) No momento do ingresso efetivo do recurso, o ente receptor deverá efetuar a baixa do direito a receber (ATIVO) em contrapartida do ingresso no banco, afetando neste momento o Superávit Financeiro. Concomitantemente, deve-se registrar a Receita Orçamentária Realizada em contrapartida da Receita a Realizar nas contas de controle da execução do orçamento.

Com efeito, o recurso proveniente do FUNDEB – complementação da União -, que ingressa no exercício seguinte, mesmo que legalmente previsto, líquido e certo, só será considerado como disponibilidade de caixa no momento do recebimento. Portanto, para efeito do que estabelecem os arts. 5º e 23 da Resolução TCM nº 1276/08, os restos a pagar, inscritos sem disponibilidade de caixa, mesmo que pagos com recursos ingressados no exercício seguinte, **não** serão consideradas como ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

Outrossim, **face ao quanto disposto no art. 25 da Lei nº 14.113/2020, os recursos oriundos da complementação da União (FUNDEB) só poderão ser utilizados para fazer frente a despesas, com manutenção e desenvolvimento do ensino, concernentes ao exercício financeiro em que lhes forem creditados, sendo vedada, via de consequência, a destinação tais recursos ao adimplemento de restos a pagar, sem a correspondente disponibilidade financeira, concernentes ao exercício anterior.** Desse modo, o pagamento de tais despesas, decorrentes da incidência do gestor público na irregularidade prevista no artigo 42 da LRF, deve ocorrer por meio do manejo de recursos próprios do município.

Por último, com relação ao segundo questionamento proposto, ante a demonstrada inviabilidade jurídica da utilização de recursos oriundos do FUNDEB para pagamento de Restos a Pagar de exercício anterior, não há se falar, logicamente, em consideração de tais valores para efeito de cálculo dos índices constitucionais para a Educação no exercício de 2021.

É o parecer.

Salvo Melhor Juízo.

Salvador, 8 de março de 2021.

BERNARDO FERNANDES VIEIRA
Assessor Jurídico