



CONSIDERAÇÕES DAS CONSULTORIAS ACERCA DO ACÓRDÃO Nº 734/2020 – TCU – Plenário (1/4/2020)¹

Síntese do Relatório

Análise do Acórdão nº 734/2020, do Tribunal de Contas da União-TCU, a partir do relatório de auditoria TC 018856/2019-5, que foi prolatado na sessão de 01/04/2020, sendo relator o Ministro Augusto Nardes.

A auditoria visava “analisar o modelo atual do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) e identificar oportunidades de melhoria na concepção, operacionalização e *accountability* do novo fundo que vier a ser instituído e que deverá entrar em vigor a partir de 2021”.

A auditoria atendeu a **Pedido de Solicitação** do Congresso Nacional, encaminhado pelo Deputado Léo Motta, Presidente da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados (CFFC), por meio do Ofício 96/2019/CFFC-P onde requer a realização de auditoria com fins de analisar “ (...) a real contribuição do Fundeb quanto à qualidade da educação básica (efetividade dos recursos aportados), à equalização de oportunidades educacionais pelos mecanismos de financiamento da educação e à transparência no uso dos recursos”.

Embora a solicitação de V. Ex^a seja em relação ao Acórdão, buscamos alguns elementos do conjunto do relatório da auditoria. Assim, é importante destacar, segundo consta no relatório, que a auditoria foi orientada por três questões de investigação:

“ a) Questão 1: Como as fontes de receita do Fundeb variaram ao longo da sua vigência e quais situações ou cenários se apresentam como gargalos ou fatores de risco à boa gestão das receitas tributárias que compõem a cesta do Fundo?

b) Questão 2: Como o Fundeb tem contribuído para uma distribuição mais equitativa e

¹ Paulo Sena – consultor legislativo e Claudio Riyudi Tanno – consultor de orçamento.



focalizada dos recursos destinados ao financiamento da educação básica?

c) Questão 3: Como os sistemas e mecanismos de transparência e de gestão dos recursos do Fundeb têm contribuído para a prática do controle governamental e social?”

Conclui que:

“6. **Sob a ótica da receita** (Questão 1, Capítulo III), verificou-se o comportamento histórico das fontes de receita que compõem a cesta do Fundeb durante sua vigência e levantamos **potenciais riscos e fragilidades afetos aos processos de arrecadação e fiscalização tributária e ao controle de renúncias e desonerações tributárias que incidem sobre determinados impostos vinculados ao Fundo. [...]**”

Neste aspecto, são apresentados gráficos que demonstram o comportamento das receitas dos impostos da cesta-Fundeb²:

- *Gráfico 1 – Histórico das receitas efetivas do Fundeb, em valores reais, de 2009 a 2018.*

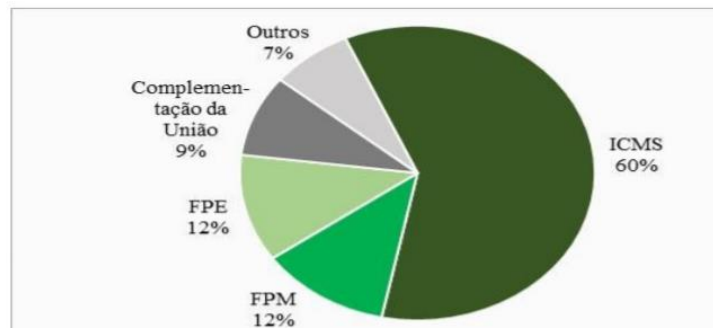


Fonte: TCU, a partir de dados encaminhados pela STN

² É importante registrar que o período entre 2009 e 2011 incidia a DRU sobre as receitas da educação, o que foi alterado em decorrência dos prazos estabelecidos pela a EC 59/09, até o fim da incidência em 2011.



Gráfico 2 – Percentual de participação acumulada das receitas efetivas do Fundeb, por fonte de receita, de 2009 a 2018.



Fonte: TCU, a partir de dados encaminhados pela STN

O relatório registra, ainda, que:

*“60. Nota-se que a taxa de crescimento anual média do conjunto de **desonerações do IR, IPI e ITR**, nesse período[2009 a 2018], foi de **3,38%**. **Superior, portanto, à taxa de crescimento anual média da arrecadação (2,04%)** e à taxa de crescimento da receita do Fundeb proveniente dessas fontes (1,99%). Quanto à receita do Fundeb decorrente do ICMS, houve um crescimento de 24%, nesse intervalo, a uma taxa de crescimento anual média de 2,55%. Não foi possível estabelecer comparação com o montante desonerado desse imposto em virtude da falta de informações oficiais consolidadas.*

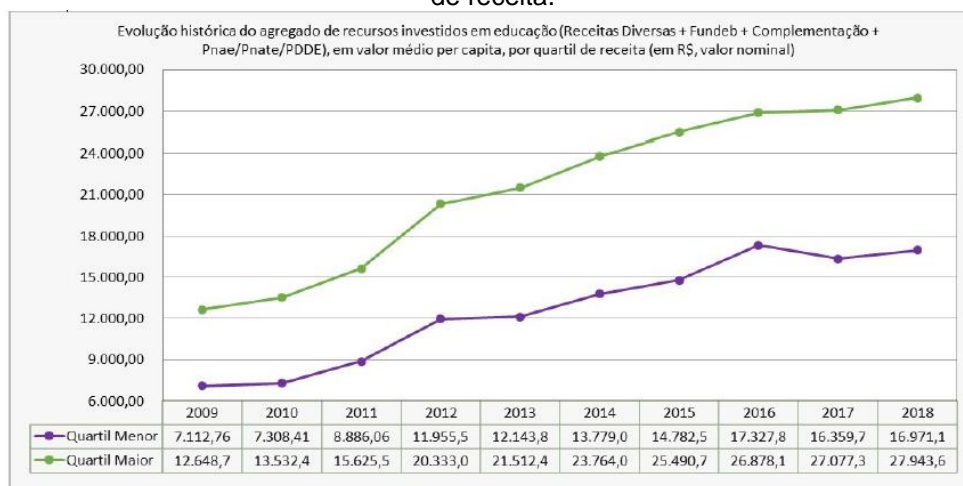
Continua o relatório:

7. Sob a ótica da repartição dos recursos (Questão 2, Capítulo IV), foram verificados os **efeitos do Fundeb**, da **complementação e de outras fontes de receitas à disposição dos entes, na redução das desigualdades de capacidade de financiamento** entre quartis de municípios. O trabalho permitiu também compreender quais limitações são percebidas com a utilização de critérios de redistribuição **baseados exclusivamente no número de matrículas**, bem como identificar outros critérios desejáveis de redistribuição de recursos que contribuam para aperfeiçoar a eficácia equalizadora do Fundeb, apontando dificuldades e condicionantes metodológicas e políticas para aplicar um novo modelo multidimensional em substituição ao atual baseado nas matrículas. [...]



É apresentado o seguinte gráfico, que ilustra a desigualdade entre os municípios:

Gráfico 5 – Comportamento histórico do agregado de receita aplicada em educação, em valores médios *per capita*, por recorte de quartil de municípios com maior e com menor volume de receita.



Fonte: Siope e Sinopse Estatística da Educação Básica. Elaboração do TCU.

Finalmente, o relatório aponta:

8. Sob a ótica do controle da aplicação dos recursos do Fundeb (Questão 3, Capítulo V), buscou-se identificar impropriedades na apropriação das despesas a conta do Fundo e **fragilidades nos registros contábeis e nas movimentações bancárias**. Também foram levantadas as situações de maior criticidade que se mostram recorrentes no exercício do controle social pelo CACS, frente às responsabilidades legais a ele atribuídas.[...]”.

Em relação aos itens contidos no Acórdão TCU 734/2020, cabem os seguintes comentários:

1. Monitoramento da frustração na arrecadação de impostos

9.1.1. pelo perfil pró-cíclico do Fundeb, necessidade de previsão legal de monitoramento de situações atípicas ou não previstas de frustração na arrecadação de impostos que compõem a sua cesta de receitas, o qual pode ser expresso na nova legislação do Fundo, de forma colaborativa entre a STN e MEC, particularmente no rol de atribuições da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade, em consonância com o disposto no art. 13, inciso IV, da Lei 11.494/2007, que prevê competência a essa comissão para, no exercício de



suas atribuições, “elaborar, requisitar ou orientar a elaboração de estudos técnicos pertinentes, sempre que necessário”;

Comentários

O Substitutivo apresentado pela relatora da PEC nº 15/2015, Deputada Profª Dorinha Seabra Rezende, lida com risco de perda de recursos em relação a eventuais decisões referentes à reforma tributária, nos seguintes termos:

§ 8º Na hipótese de extinção ou substituição de impostos, o montante dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como dos recursos subvinculados aos fundos de que trata o art. 212-A, em cada ente federado, será equivalente, em cada exercício financeiro, no mínimo, à média aritmética dos três últimos exercícios, resultante da aplicação dos percentuais referidos no caput e no inciso II do art. 212-A.

O Acórdão sugere que seja feito monitoramento colaborativo pela STN, MEC e Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade/Fundeb, acerca de situações que geram a frustração de receitas das fontes da cesta-Fundeb. Trata-se de tema que será discutido quando da análise da lei regulamentadora. Uma situação atípica ocorre no momento, decorrente da crise causada pela pandemia do Covid-19. Com a diminuição acentuada das atividades econômicas a arrecadação caiu. O monitoramento pode abranger o risco da perda de receitas e as ações a serem tomadas diante de sua frustração. Nesse sentido, a situação atual pode ensejar já esse monitoramento pelos atores mencionados – o que serviria de laboratório acerca de sua efetividade.

2. Mecanismo anticíclico para manter nível mínimo de aplicação

9.1.2. tendo em vista os riscos associados à política pró-cíclica do Fundeb, necessidade de discussão sobre a viabilidade de concepção e inclusão, na sua lei regulamentadora, de mecanismo anticíclico que venha a precaver oscilações negativas que impactem significativamente no Valor Aluno Ano (VAA) de referência do Fundo, de modo a manter um nível mínimo de aplicação, a fim de se garantir a permanência e a sustentabilidade dos valores do Fundo, em consonância com a estratégia 20.1 do PNE 2014-2024, bem como sobre a utilização do CAQi e do CAQ, previstos na estratégia 20.10 do PNE 2014-2024, como parâmetro de suficiência dos recursos alocados;

Comentários

O maior mecanismo de proteção de recursos criado na área da educação é a vinculação de recursos resultante de impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino. Este mecanismo foi enfraquecido com o advento da EC nº 95/2016 – pode-se dizer que a regra dos 18%, pela União, está suspensa durante sua vigência³, já que o critério adotado é outro: a partir de 2018, valores calculados para as aplicações mínimas do exercício

³ Permanece inalterada a regra de aplicação mínima de 25% da receita líquida de impostos de Estados, Distrito Federal e Municípios.



imediatamente anterior, corrigidos pelo IPCA. O substitutivo, no caso da reforma tributária, aponta caminho que pode ser trilhado em outras situações: a adoção da média de três exercícios anteriores, em caso de queda de arrecadação. Outra abordagem é garantir que o valor por aluno jamais seja menor que o do ano anterior. Trata-se de discussão a ser feita quando da elaboração da lei regulamentadora.

O Acórdão menciona ainda a necessidade de se assegurar um mínimo de aplicação por aluno, tendo como referência o Custo Aluno Qualidade (CAQ). Tal medida demandaria discussões extra-Fundeb acerca do conceito e definições metodológicas do CAQ e lei regulamentadora específica. Alternativamente, pode-se pensar em, caso a complementação mínima não seja suficiente, recursos adicionais que assegurem aplicação mínima não inferior à média dos três últimos exercícios financeiros segundo aplicação do VAAT (valor aluno-ano total), parâmetro adotado no Novo Fundeb e alinhado metodologicamente com o CAQ.

3. Estimativa de impacto das desonerações sobre as receitas do Fundeb

9.1.3. considerando que o Fundeb é formado por receitas compartilhadas e está sujeito a ser impactado pelas desonerações dos tributos que compõem suas fontes de receita, necessidade de contemplação, na lei de regulamentação do Fundo, de dispositivo semelhante ao art. 112, § 18, da LDO 2018, prevendo a obrigatoriedade de estimativa do impacto das desonerações sobre as receitas do Fundeb, exercendo seus efeitos para além de apenas um exercício financeiro, tanto as federais quanto as de competência estadual, provendo os gestores públicos e legisladores de elementos para as discussões e tomada de decisão quanto à implementação e custeio de políticas públicas via gasto tributário (no caso do Fundeb, a contemplar os impostos IR, IPI, ITR, ICMS, IPVA e ITCMD) que resultem em reduções presumíveis sobre as receitas do Fundo;

Comentários

O próprio monitoramento proposto pelo TCU, no que se refere à frustração de receitas, deve abranger, também, as ações decorrentes da frustração. Eventualmente, sobretudo no cenário pós-pandemia do Covid-19, os governos em todas as esferas federativas, podem optar por desonerações para ativar alguns segmentos da economia e, nesse caso, deve necessariamente ser prevista a compensação financeira. Como, aliás, é o que já ocorre desde o Fundef, em relação às perdas decorrentes da Lei Kandir. O Substitutivo inclui, expressamente na cesta-fundeb “20% dos recursos financeiros provenientes de compensação da União a Estados e Municípios decorrente da desoneração do imposto referido no inciso II do art. 155”.

Embora não seja novidade, uma vez que já estava nas leis dos fundos – e o que se faz é apenas dar a proteção status constitucional, atores não familiarizados com o Fundef/Fundeb tiveram dúvidas acerca desse dispositivo. Nesse sentido o, Acórdão do TCU esclarece que não se trata de uma inovação do setor educacional:



A título de registro, encontramos no ordenamento jurídico norma que simultaneamente instituiu desoneração e protegeu o beneficiário da perda da arrecadação potencial, dada a vinculação constitucional da fonte de receita. Esse foi o caso da Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011, que desonerou a folha de pagamento das empresas e blindou o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), por meio de medida de compensação no mesmo valor da estimativa da renúncia previdenciária, a ser repassada a esse Fundo por meio de rubrica na Lei Orçamentária Anual. Não foi localizado na legislação medida semelhante com relação do Fundeb, mesmo que esse Fundo também se preste ao pagamento de despesas de caráter continuado.

No que concerne à lei de regulamentação do Fundo contemplar dispositivo semelhante ao art. 112, § 18, da LDO 2018, prevendo a obrigatoriedade de estimativa do impacto das desonerações sobre as receitas do Fundeb, trata-se de norma geral de finanças públicas e, dessa forma, não estaria adequada sua inclusão na Lei do Fundeb. Sugere-se que o dispositivo seja restabelecido na lei de diretrizes orçamentárias para 2021, cujo projeto está em tramitação no Congresso Nacional.

4. Fatores além de matrículas para distribuição dos recursos

9.1.4. tendo em conta as oportunidades de melhoria dos mecanismos de redistribuição de receitas do Fundeb apontadas no Capítulo IV do relatório de auditoria, importância de se considerar outros fatores que não apenas o número de matrículas como critério de distribuição dos recursos, em especial dando atenção às redes municipais com piores indicadores educacionais, maior precariedade de infraestrutura e menor capacidade de investimento;

Comentários

Cabe destacar que o critério atual não considera, mecanicamente, apenas o número de matrículas, mas associa matrículas e ponderações. Mas, evidentemente, pode ser aprimorado o mecanismo atual e é isso que o substitutivo busca, em três dimensões:

Dimensões Da Equidade	Dados audiências PEC 15	Proposta do Substitutivo
Entes federados	Complementação da União é redistributiva, mas ainda insuficiente no aspecto da equidade Simulações com índice de Gini	- aumento do patamar da complementação da União - 30% gradativamente, a partir de 15% - regulação pelo VAAT - valor aluno ano total
Escolas	Poucas escolas de nível socioeconômico muito baixo contam com infraestrutura adequada. Piores condições materiais na rede municipal e nas mais baixas faixas de renda	- Ação redistributiva dos entes em relação a suas escolas
Alunos	Desigualdade de proficiência de alunos nos níveis “ <i>Adequado</i> ” e “ <i>Avançado</i> ” está aumentando entre os quintis extremos.	- ponderação do valor Fundeb que considere o nível socioeconômico



Assim, o critério do valor aluno ano total- VAAT, dentro do modelo híbrido, é a principal aposta para reduzir desigualdades entre os municípios, além das novas ponderações referentes ao nível socioeconômico dos educandos e aos indicadores de disponibilidade de recursos vinculados à educação de cada ente federado e de potencial de arrecadação tributária – cujo desenho será aprofundado quando da discussão da lei regulamentadora. Nessa ocasião serão de muita valia as análises e contribuições técnicas do TCU para a calibragem das nova ponderações.

5. Maior respaldo normativo para o Siope

9.1.5. relativamente ao aperfeiçoamento dos mecanismos de controle do Fundeb, necessidade de dotação do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope) de maior respaldo normativo, contemplando-o nas discussões e na formatação do marco legal do Sistema Nacional de Educação que vier a ser instituído, com vistas ao seu fortalecimento, a fim de garantir o envio de dados dentro dos padrões necessários à produção de informações para a gestão e controle do Fundeb, bem como auxiliar o FNDE em sua atribuição de monitoramento dos gastos na área de Educação e garantir que os entes adotem metodologia uniforme em relação às despesas apropriadas como de MDE;

Comentários

O Substitutivo, em acolhimento a sugestão da STN, prevê:

Art. 163-A. 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, de forma a garantir a rastreabilidade, comparabilidade e publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

A constitucionalização dessa obrigação beneficiará, em tese, a qualidade dos dados fornecidos, também, ao SIOPE. Questões operacionais de encaminhamento de dados educacionais e de arrecadação de Estados e Municípios serão tratados na lei de regulamentação do Fundeb. O Sistema Nacional de Educação será discutido no âmbito da tramitação do PLP nº 25/2019.

Exclusão de gastos com inativos e pensionistas

9.1.6. necessidade de pacificação na legislação do Fundeb acerca do entendimento de que os gastos com inativos e pensionistas não devem ser contabilizados no cômputo das despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), não obstante a existência de previsão na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), em seus artigos 70 e 71, das despesas que devem ou não ser consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino, e de legislação, manuais e sistemas para publicação de demonstrativos quanto aos gastos em MDE, haja vista a



existência de determinadas despesas que ainda são objeto de controvérsia quanto ao seu enquadramento nesse conceito;

Comentários

O substitutivo é expresso em relação a esta questão:

§ 7º É vedado o uso dos recursos referidos no caput e nos §§ 5º e 6º deste artigo para pagamento de aposentadorias e pensões.

Houve destaque supressivo apresentado na Comissão Especial. Provavelmente haverá destaque nesse sentido quando da apreciação pelo Plenário.

Considerações finais

Em suma, da leitura desse importante Acórdão nº 734/2020-TCU, conclui-se que algumas das medidas propostas já estão contempladas no substitutivo apresentado pela relatora da PEC nº 15/2015. Considerando a possibilidade de destaques, é útil a divulgação dessa peça para maior esclarecimento dos atores dos campos educacional e parlamentar. A análise de algumas outras sugestões caberá quando da discussão da lei regulamentadora, uma vez que não são objeto da PEC.