

26/05/2020

ENC: Aviso nº 497 - GP/TCU, de 21/5/2020 Presidência do TCU

## ENC: Aviso nº 497 - GP/TCU, de 21/5/2020 Presidência do TCU

 EXCLUIR RESPONDER RESPONDER A TODOS ENCAMINHAR

•••



Presidência

ter 26/05/2020 16:10

Marcar como não lida

**Para:**  Rivania Selma de Campos Ferreira; 4 anexos 1 - Aviso  
n~.pdf2 -  
ACÓRDÃO~.  
n~.pdf3 -  
RELATÓR~.p  
df4 - VOTO  
(13).pdf[Baixar tudo](#)

-----Mensagem original-----

De: Claudio Nogueira Aucelio [<mailto:AUCELIO@tcu.gov.br>] Em nome de ASPAR

Enviada em: terça-feira, 26 de maio de 2020 15:31

Para: Presidência <[presidente@senado.leg.br](mailto:presidente@senado.leg.br)>

Assunto: Aviso nº 497 - GP/TCU, de 21/5/2020 Presidência do TCU

Prezado(a) Senhor(a),

Segue anexo o Aviso nº 497 - GP/TCU, de 21/5/2020, que encaminha cópia do Acórdão nº 734/2020 – TCU – Plenário, acompanhando dos respectivos Relatório de Proposta de Deliberação, para conhecimento do presidente da Comissão.

Solicitamos que este e-mail seja respondido para a confirmação do recebimento dos referidos documentos, com a identificação do respondente.

Dada a necessidade de distanciamento físico durante o combate à pandemia Covid-19, tanto a confirmação de recebimento quanto eventuais correspondências dessa Comissão para o Tribunal de Contas da União devem ser direcionadas para o e-mail [aspar@tcu.gov.br](mailto:aspar@tcu.gov.br) <<mailto:aspar@tcu.gov.br>>, com cópia para [aucelio@tcu.gov.br](mailto:aucelio@tcu.gov.br) e [geovani.oliveira@tcu.gov.br](mailto:geovani.oliveira@tcu.gov.br) <<mailto:geovani.oliveira@tcu.gov.br>> .

Atenciosamente,

Cláudio Nogueira Aucélio  
Assessoria Parlamentar  
Tribunal de Contas da união  
(61) 3527-7440 / 99988-1137

Aviso nº 497 - GP/TCU

Brasília, 21 de maio de 2020.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência cópia do Acórdão nº 734/2020 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto) para ciência, em especial quanto ao que consta do subitem 9.1 (e subdivisões) da referida Deliberação, prolatada pelo Plenário desta Corte de Contas, na Sessão Virtual de 1º/4/2020, ao apreciar o TC-018.856/2019-5, da relatoria do Ministro Augusto Nardes.

O aludido processo trata de Relatório de Auditoria de Natureza Operacional realizada com o objetivo de analisar o modelo atual do Fundeb e identificar riscos e oportunidades de melhoria na concepção, operacionalização e *accountability* do novo Fundo que vier a ser instituído e que deverá estar em vigor a partir de 2021.

Atenciosamente,

*(Assinado eletronicamente)*  
JOSÉ MUCIO MONTEIRO  
Presidente

A Sua Excelência o Senhor  
Senador DAVI ALCOLUMBRE  
Presidente do Senado Federal  
Brasília - DF



## ACÓRDÃO N° 734/2020 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 018.856/2019-5.
2. Grupo: I; Classe de Assunto: V – Relatório de Auditoria de Natureza Operacional.
3. Interessados/Responsáveis:
  - 3.1. Interessado: Tribunal de Contas da União.
  4. Órgãos/Entidades: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação; Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira; Ministério da Educação; Secretaria do Tesouro Nacional.
  5. Relator: Ministro Augusto Nardes.
  6. Representante do Ministério Público: não atuou.
  7. Unidade Técnica: Secretaria de Controle Externo da Educação (SecexEduc).
  8. Representação legal: não há

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos em que se aprecia relatório de Auditoria de Natureza Operacional – ANOp realizada com o objetivo de analisar o modelo atual do Fundeb e identificar riscos e oportunidades de melhoria na concepção, operacionalização e **accountability** do novo Fundo que vier a ser instituído e que deverá estar em vigor a partir de 2021,

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. visando auxiliar as discussões legislativas sobre a regulamentação do novo Fundeb, dar ciência desta decisão, bem assim do inteiro teor do relatório e do voto que a fundamentam, ao Presidente da Comissão de Educação da Câmara dos Deputados, ao Presidente da Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado Federal e aos Deputados e Senadores que, na qualidade de autores ou relatores, atuaram nas PECs 15/2015, 65/2019 e 33/2019, destacando as seguintes oportunidades de melhoria e medidas mitigadoras identificadas no atual desenho jurídico desse fundo:

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”;

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 prever 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;

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;



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;

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;

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;

9.2. com fundamento nos arts. 8º e 19 da Resolução TCU 185/2005, enviar cópia desta decisão, acompanhada do relatório e do voto que a fundamentam, ao Deputado Federal Léo Motta, Presidente da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados, em resposta à solicitação de fiscalização contida no Ofício 96/2019/CFFC-P, objeto do Requerimento 67/2019, tratada no bojo do TC 021.043/2019-1;

9.3. nos termos dos arts. 14, inciso IV, e 17, inciso II, da Resolução TCU 215/2008, declarar integralmente atendida a solicitação constante do TC 021.043/2019-1 e arquivar esse processo, após ser-lhe anexada cópia desta decisão;

9.4. dar ciência desta decisão ao Ministério da Educação, à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, para conhecimento;

9.5. arquivar os presentes autos.

10. Ata nº 10/2020 – Plenário.

11. Data da Sessão: 1/4/2020 – Virtual.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0734-10/20-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: José Mucio Monteiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Augusto Nardes (Relator), Aroldo Cedraz, Raimundo Carreiro, Ana Arraes, Bruno Dantas e Vital do Rêgo.

13.2. Ministros-Substitutos presentes: Augusto Sherman Cavalcanti, Marcos Bemquerer Costa, André Luís de Carvalho e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)  
**JOSÉ MUCIO MONTEIRO**  
 Presidente

(Assinado Eletronicamente)  
**AUGUSTO NARDES**  
 Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)  
**CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA**  
 Procuradora-Geral



## GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 018.856/2019-5

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgãos/Entidades: Ministério da Educação; Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação; Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira; Secretaria do Tesouro Nacional.

Interessado: Tribunal de Contas da União.

Representação legal: não há.

Sumário: RELATÓRIO DE AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL. FUNDO DE MANUTENÇÃO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO – FUNDEB. ANÁLISE DO MODELO ATUAL DO FUNDO, COM PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE TÉRMINO DE VIGÊNCIA EM 31/12/2020, A FIM DE SUBSIDIAR AS DISCUSSÕES EM CURSO NO CONGRESSO NACIONAL ACERCA DO SEU NOVO MARCO JURÍDICO (PECS 15/2015, 65/2019 E 33/2019). IDENTIFICAÇÃO DE RISCOS E DE OPORTUNIDADES DE MELHORIA NA SUA CONCEPÇÃO, OPERACIONALIZAÇÃO E ACCOUNTABILITY. CIÊNCIA AOS ÓRGÃOS ENVOLVIDOS E AO CONGRESSO NACIONAL. ARQUIVAMENTO.

## RELATÓRIO

- Transcrevo a seguir o relatório elaborado pela equipe de auditoria (peça 83), cuja proposta de encaminhamento contou com a anuência do escalão dirigente da Secretaria de Controle Externo da Educação:

### ***“I. INTRODUÇÃO***

#### ***I.1. Motivação do trabalho***

*1. O Fundo de Manutenção da Educação Básica e Valorização dos Profissionais do Magistério (Fundeb) tem previsão constitucional de término de vigência em 31/12/2020, conforme art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). No decorrer de 2019, foram realizadas audiências públicas na Câmara dos Deputados e no Senado Federal no sentido de discutir a continuidade desse Fundo e os possíveis aperfeiçoamentos no seu modelo de financiamento. Entre as proposições do novo marco jurídico do Fundeb, encontram-se em tramitação três Propostas de Emenda Constitucional (PEC):*

*a) PEC 15/2015, de autoria da Deputada Raquel Muniz. Apresentada na Câmara dos Deputados em 7/4/2015. Aprovada sua admissibilidade, pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, em 16/6/2015. Criada Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre a PEC, em 16/7/2015. Designada como relatora a Deputada Professora Dorinha Seabra Rezende, em 14/12/2016. Realização de diversas audiências públicas para discutir a matéria, ao longo dos anos de 2017, 2018 e 2019;*

*b) PEC 65/2019, de autoria do Senador Randolfe Rodrigues e outros. Apresentada no Senado Federal em 7/5/2019. Relatoria atual a cargo do Senador Flávio Arns;*

*c) PEC 33/2019, de autoria do Senador Jorge Kajuru e outros. Apresentada no Senado Federal em 26/3/2019. Relatoria atual a cargo do Senador Zequinha Marinho.*

2. Diante da relevância das discussões em torno da proposta para o desenho do novo Fundeb, e considerando os quesitos de oportunidade, materialidade e riscos afetos a esta matéria, a Secretaria de Controle Externo da Educação (SeceEx/Educação/TCU) submeteu ao Ministro Augusto Nardes, relator da Lista de Unidades Jurisdicionadas n.1 – Biênio 2019-2020 e que contempla o Ministério da Educação, proposta de ação de controle com o objetivo de analisar, sob a ótica do controle externo, o modelo atual do Fundeb e identificar oportunidades de melhoria na concepção, operacionalização e accountability do novo Fundo que vier a ser instituído, contribuindo para o aperfeiçoamento da nova legislação que se seguirá à aprovação do texto da emenda constitucional (TC 016.016/2019-0, peça 1, de 18/6/2019). Em despacho de 25/6/2019, o Ministro Relator autorizou a realização da presente fiscalização, na modalidade de auditoria operacional (TC 016.016/2019-0, peça 6).

3. A auditoria atende também ao pedido de Solicitação do Congresso Nacional encaminhada pelo Deputado Federal Léo Motta, Presidente da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados (CFFC), por meio do Ofício 96/2019/CFFC-P (e Requerimento 67/2019, em anexo), de 11/7/2019 (TC 021.043/2019-1, peça 1), 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 transparéncia no uso dos recursos’. O autor informa que a auditoria solicitada está inclusa no Plano Anual de Fiscalização e Controle de 2019, aprovado pela CFFC da Câmara dos Deputados na reunião deliberativa do dia 10/7/2019, e ressalta a oportunidade desse trabalho em função das discussões que decorrem no Congresso Nacional a respeito do novo Fundeb.

4. O trabalho do TCU coaduna-se com os esforços e mobilizações que vêm sendo realizados por parlamentares, gestores públicos, pesquisadores, especialistas e representantes de órgãos governamentais e entidades da sociedade civil envolvidos na discussão das bases normativas do novo Fundeb e das oportunidades de aperfeiçoamento dos critérios de distribuição de recursos, dos instrumentos de transparéncia e controle na aplicação dos recursos do Fundo e do fortalecimento dos mecanismos de controle social.

## **I.2. Questões de auditoria e métodos empregados**

5. 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 focalizada dos recursos destinados ao financiamento da educação básica?

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

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. Como método, utilizou-se consulta documental, baseada nos seguintes procedimentos de coleta: requisição de informações à Secretaria do Tesouro Nacional (STN); encaminhamento de diligência às Secretarias de Fazenda estaduais; entrevista com gestores; consulta a trabalhos de fiscalização do TCU, da Controladoria-Geral da União (CGU) e de Tribunais de Contas de estados e municípios; e revisão bibliográfica.

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. Como método, utilizou-se consulta a registros administrativos e consulta documental, adotando como procedimentos de coleta: extração de dados do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope), gerido pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE); extração de dados do Censo da Educação Básica; consulta a indicadores educacionais publicados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep); e revisão bibliográfica.*

*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. Como método, utilizou-se consulta a registros administrativos e consulta documental, adotando como procedimentos de coleta: extração de dados do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope); consulta a trabalhos de fiscalização do TCU, da CGU e de Tribunais de Contas de estados e municípios; e revisão bibliográfica.*

*9. No Apêndice A, encontra-se a Matriz de Planejamento summarizando o projeto de auditoria no que tange às informações requeridas, aos procedimentos de coleta e de análise de dados e aos resultados pretendidos. O Apêndice B documenta a Matriz de Achados, que serviu de referência e orientação para a elaboração deste relatório. O Apêndice C registra o conjunto de evidências e fontes de dados e informações utilizados pela equipe de auditoria em suas análises, na forma de documentos, planilhas, registros administrativos e extratos de pesquisas, com a identificação das respectivas peças do processo em que se encontram documentadas.*

*10. Nas fases de planejamento e de execução da auditoria, a equipe realizou dois Painéis de Referência com especialistas para discussão, respectivamente, da Matriz de Planejamento (em 15/8/2019) e da Matriz de Achados (em 12/12/2019), sendo este um procedimento de controle de qualidade previsto no Manual de Auditoria Operacional do TCU. Os Painéis foram compostos por representantes da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, do Ipea, do Todos Pela Educação, da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Economia, do MEC, do FNDE e auditores do próprio TCU. A visão crítica e as opiniões dos especialistas contribuíram para aperfeiçoar a abordagem do trabalho, sua lógica e metodologia proposta, revisar o projeto da auditoria, verificar a importância dos achados, da adequação das evidências e da coerência das conclusões, bem como refletir sobre as propostas de melhoria a serem sugeridas.*

## **II. VISÃO GERAL DO FUNDEB**

*11. O Fundeb é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, num total de 27 fundos). Conceitualmente, o Fundeb é um instrumento que objetiva: a) promover a redistribuição de recursos vinculados à educação; b) contribuir para a equalização das oportunidades educacionais; c) assegurar a valorização dos profissionais do magistério. O Fundo é composto por fontes de recursos originárias da vinculação de impostos, da vinculação de transferências constitucionais e da complementação da União.*

*12. O Fundeb foi instituído nos termos do art. 60 do ADCT, com a redação dada pela Emenda Constitucional 53/2006, e encontra-se regulamentado pela Lei 11.494/2007, pelos Decretos 6.253/2007 e 6.278/2007 e por portarias ministeriais anuais que fixam o cálculo dos valores por aluno, estimam a receita total de cada um dos 27 Fundos estaduais, estimam o valor da complementação da União e detalham os valores anuais por aluno no âmbito do Distrito Federal e de cada estado. A vigência do Fundeb é de 2007 a 2020.*

13. Na repartição dos recursos do Fundo estadual, entre o governo do estado e seus municípios, adota-se como critério a fixação de um Valor Aluno Ano (VAA), que será a base de cálculo considerada para o custo do estudante, estabelecido de maneira diferenciada por etapa da educação básica (Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio) e suas modalidades de ensino (presencial, especial, de jovens e adultos, indígena e quilombola e profissional vinculada ao Ensino Médio) e, ainda, por desdobramentos em tempo integral e parcial e localização urbana e do campo. O valor base para do VAA tem como referência os anos iniciais do ensino fundamental urbano. A lógica por trás do sistema de redistribuição de recursos baseia-se no sistema de perdas e ganhos entre entes de um mesmo estado, buscando reduzir as acentuadas desigualdades de capacidade de investimento entre níveis de governo.

14. Os recursos do Fundeb devem ser aplicados conforme critério de vinculação geral determinado na Lei 11.494/2007: os recursos só podem ser gastos em despesas de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), observando os respectivos âmbitos de atuação prioritária de cada ente, ou seja, os municípios devem utilizar os recursos na educação infantil e no ensino fundamental e os Estados no ensino fundamental e médio.

15. Além dessa vinculação, a Lei 11.494/2007 estipula uma subvinculação: o mínimo de 60% dos recursos anuais deve ser destinado à remuneração dos profissionais do magistério (professores e profissionais que exercem atividades de suporte pedagógico, tais como direção/administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão e orientação educacional) em efetivo exercício na educação básica pública (regular, especial, indígena, supletivo); e a parcela restante (de no máximo 40%) aplicada nas demais ações de MDE, também da educação básica pública. A destacar que, se a parcela de recursos para remuneração definida em lei é de no mínimo 60% do valor anual, não há impedimento para que se utilize até 100% dos recursos do Fundeb na remuneração dos profissionais do magistério.

16. Há consenso de especialistas quanto ao reconhecimento de que o Fundo é uma importante ferramenta de redistribuição de recursos em âmbito federativo. Sena (2015) destaca que:

os estudos produzidos no campo educacional, sobretudo a partir da implementação do Fundef, apontam, como aspecto positivo dos fundos para os sistemas estaduais e municipais, o fato de possibilitarem o fluxo regular de recursos e a adoção de critério educacional para sua distribuição, de modo a induzir a co-responsabilidade pelo atendimento entre Estados e Municípios. Este critério tem como vantagem adicional a sua objetividade, em contraste com o julgamento subjetivo e sujeito à influência política que marcava os convênios – instrumentos que se ajustam a políticas definidas pela instância federativa de maior abrangência (União em relação a estados e municípios e estados em relação a municípios).

17. O Fundeb substituiu o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) que teve vigência de 1998 a 2006.

18. Embora a criação do extinto Fundef não tenha significado aporte de novos recursos para gastos com MDE, comparado àqueles já estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, houve inovação quanto à definição de critérios de redistribuição dos recursos já existentes. Essa inovação ocorreu basicamente porque 15% de uma cesta de impostos devidos ao estado e respectivos municípios ficavam retidos numa conta única (num Fundo Estadual contábil) e eram redistribuídos a esses entes proporcionalmente ao número de alunos matriculados no ensino fundamental das suas respectivas redes de ensino, segundo critérios de ponderação que, à época, levavam em conta os níveis de ensino e os tipos de estabelecimento.

19. O atual Fundeb pode ser considerado uma evolução do Fundef porque, apesar de utilizar a mesma metodologia de redistribuição de recursos, passou a redistribuir um conjunto maior de impostos e a observar todas as matrículas da educação básica, e não apenas as do Ensino Fundamental. Essa maior base de cálculo do Fundeb é reflexo tanto por abranger outros tributos quanto por aumentar as alíquotas de retenção para 20% (no Fundef eram de 15%).



20. Segundo a *Exposição de Motivos (EM) 19/2005-MEC*, que acompanhou a *PEC 415/2005 de criação do Fundeb*, o antigo Fundef, embora possa ser considerado uma política ‘positiva’, apresentava-se segmentado e incompleto na medida em que deixava ‘à margem do processo de inclusão educacional os jovens e adultos (...), bem como as crianças em idade para a educação infantil e todos os jovens que anualmente batem às portas do ensino médio’ (Brasil, 2005).

### III. ARRECADAÇÃO E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA DE IMPOSTOS DA CESTA DO FUNDEB

21. Neste capítulo, são apresentados os resultados da Questão 1 da auditoria, que analisou a variação das fontes de receita do Fundeb ao longo dos anos 2009 a 2018, se houve disparidades significativas entre as receitas anuais estimadas e as efetivamente arrecadadas, bem como se houve perdas reais em termos de recursos destinados aos Fundos estaduais. Ademais, foram identificados aspectos relevantes sobre os mecanismos de transparência e de controle dos gastos tributários e sobre os cenários futuros de arrecadação dos tributos que compõem a cesta do Fundeb.

22. O inciso II do art. 60 do *ADCT* e o art. 3º da *Lei 11.494/2007* informam quais impostos e transferências constitucionais têm parte de suas receitas vinculadas ao Fundeb:

- a) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE);
- b) Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
- c) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD);
- d) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), tanto a quota parte dos estados quanto a dos municípios;
- e) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), tanto a quota parte dos estados quanto a dos municípios;
- f) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), referente à quota parte devida aos municípios;
- g) parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados devida aos estados e ao Distrito Federal proporcional às exportações (IPI-Exportações);
- h) recursos relativos às desonerações de exportações de que trata a *Lei Complementar 87/1996* (transferência financeira da União em virtude da desoneração do ICMS das exportações);
- i) parcela do produto da arrecadação de imposto que a União eventualmente instituir no exercício de sua competência, referente às cotas-partes dos estados, Distrito Federal e municípios; e
- j) receita da dívida ativa tributária, de juros e de multas relativa aos impostos acima relacionados.

23. Além dessas fontes de recursos originárias dos entes estaduais e municipais, o Fundeb é composto por uma parcela de complementação financeira da União. Essa complementação tem por finalidade assegurar o alcance do *Valor Aluno Ano (VAA)* mínimo nacional naqueles estados que não o conseguirem com os recursos próprios do respectivo Fundo, na forma prevista no art. 4º, §§ 1º e 2º, e no art. 15, IV, da *Lei 11.494/2007*.

24. O Fundeb seguiu uma escala progressiva de implantação financeira nos seus primeiros três anos de vigência, conforme disposto no art. 31, §§ 1º e 3º, da *Lei 11.494/2007*.

*Tabela 1 – Valores/percentuais de contribuição à formação do Fundeb, por origem de recursos.*

Origem dos recursos	Contribuição à formação do Fundeb				
	2007	2008	2009	2010 a 2020	
Estados, Distrito Federal e municípios	FPE, FPM, ICMS, IPI-Exportações e LC 87/1996.	16,66%	18,33%	20%	20%
	ITCMD, IPVA, ITR e outros eventualmente instituídos	6,66%	13,33%	20%	20%

União	Complementação	R\$ 2 bilhões <sup>(a)</sup>	R\$ 3 bilhões <sup>(a)</sup>	R\$ 4,5 bilhões <sup>(a)</sup>	10% da contribuição total de estados, DF e municípios
-------	----------------	------------------------------	------------------------------	--------------------------------	---

Fonte: FNDE, 2009 (*Manual de Orientação do Fundeb*); Lei 11.494/2007.

Nota: (a) valores originais que vieram a ser atualizados com base no INPC (Lei 11.494/2007, art. 31, § 3º).

**III.1. Risco: a manutenção de ações educacionais e de políticas de valorização do magistério pode ficar sem cobertura financeira e sofrer descontinuidade por motivos de crises fiscais, recuos da atividade econômica, fenômenos localizados de queda de arrecadação ou mudanças no perfil da matriz tributária resultante do perfil pró-cíclico do Fundeb.**

25. A margem de oscilação das receitas efetivas do Fundeb, em termos globais e em valores corrigidos, não foi significativa ao ponto de gerar colapso da estrutura de financiamento do Fundo no período de vigência de 2009 a 2018. Ao analisar o histórico de arrecadação da receita, em valores corrigidos, por estado, sem computar a complementação da União, observa-se que, à exceção do Espírito Santo (queda de 4,7%), todos os demais entes tiveram crescimento de recursos do Fundeb acima da inflação (considerando o IPCA com índice de referência) se comparado ao valor que receberam em 2009 ao que receberam em 2018, com intervalo variando de 7,0%, em São Paulo, a 69,8%, em Mato Grosso, ficando a média de crescimento real no valor dos 27 fundos em 22,8%. Casos específicos que porventura tenham ocorrido em algum município não foram analisados neste trabalho.

26. A Tabela 2 e o Gráfico 2 detalham o valor da receita efetiva do Fundo por exercício (já incluída a Complementação da União), no período analisado. Os valores da série foram atualizados pela variação acumulada anual do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

- Tabela 2 – Histórico das receitas efetivas do Fundeb, em valores nominais e reais, de 2009 a 2018.
- Gráfico 1 – Histórico das receitas efetivas do Fundeb, em valores reais, de 2009 a 2018.

Ano	Fundeb + Complementação da União, em R\$	
	Receita em valores nominais	Receita em valores de 2018
2009	73.957.958.269,05	125.019.427.208,22
2010	87.403.800.680,55	139.503.769.099,51
2011	99.927.419.183,66	149.758.225.979,79
2012	107.621.009.883,12	152.388.869.619,30
2013	119.104.198.375,66	159.237.843.327,44
2014	127.100.509.538,11	159.692.332.727,60
2015	132.934.980.478,13	150.919.771.683,99
2016	141.644.267.455,51	151.291.127.345,91
2017	146.396.610.228,81	151.886.483.112,39
2018	157.245.083.075,10	157.245.083.075,10



Fonte: Elaboração própria a partir de dados encaminhados pela STN.

Nota: valores corrigidos com base na variação acumulada ao ano do IPCA (<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplio.html?=&t=series-historicas>).

27. Em valores corrigidos, observa-se que o montante mais elevado de receita do Fundeb foi atingido no exercício de 2014 (R\$ 159,7 bilhões), com crescimento contínuo desde 2009. Em 2015, houve interrupção na trajetória de ascensão das suas receitas e verificou-se queda de 5,5% em relação ao ano anterior, tendo a receita efetiva alcançado aproximadamente R\$ 151 bilhões. Nesse exercício as receitas de quase todas as fontes vinculadas ao Fundeb foram inferiores ao alcançado em 2014, especialmente a proveniente do ICMS, sua principal fonte de



recursos. Nos exercícios seguintes, a receita efetiva foi crescente e atingiu R\$ 157,2 bilhões em 2018, dando sinais de recuperação, mas ainda inferior ao patamar atingido em 2014.

28. Como o Fundeb tem o perfil de política pró-cíclica – é influenciada diretamente pela situação econômica –, a disponibilidade financeira anual do Fundo é afetada pelas variações na arrecadação tributária da sua cesta de impostos. Assim, em momentos de recessão econômica, como a ocorrida no Brasil a partir do segundo trimestre de 2014, as suas receitas caíram em termos reais, como observado na Tabela 2 e no Gráfico 2. Essa situação pró-cíclica permanece mesmo com a complementação financeira da União, que historicamente tem se mantido no patamar mínimo de 10% calculado em função do nível de arrecadação dos fundos estaduais. Tal situação afeta o VAA mínimo nacional, visto que este é um valor ‘de chegada’, calculado em função da disponibilidade das receitas e, por isso mesmo, também flutua (positiva ou negativamente) de acordo com as variações econômicas.

29. Mesmo com a queda da curva de arrecadação verificada no ano de 2014, destaca-se o fato de o Fundeb, em termos globais dos 27 fundos constituídos, ter tido um crescimento de receitas de 23% acima da inflação, quando comparamos os valores de sua receita de 2018 com aquela de 2009 (corrigida pela IPCA a valores de 2018).

30. Ao analisar as estimativas ou reestimativas das receitas do Fundeb feitas pela STN, observa-se que a arrecadação sempre foi superior e com pequenas margens de variação, indicando uma posição conservadora de cálculo que não gera, de antemão, expectativa pelos entes de recebimento de recursos superior ao que de fato é verificado no decurso ou no final de cada ano, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3 – Receitas do Fundeb estimadas, reestimadas e efetivas, de 2009 a 2018.

Ano	Receita Fundeb – valores nominais, em R\$.			
	Estimativa	Reestimativa	Efetiva	Variação Efetiva/ (Re)estimada
2009	81.941.775.701,27	72.700.083.243,78	73.957.958.269,05	1,7%
2010	83.858.013.192,83	<sup>(a)</sup>	87.403.800.680,55	4,2%
2011	95.352.068.851,27	96.863.562.451,70	99.927.419.183,66	3,2%
2012	115.382.348.011,26	103.543.418.920,47	107.621.009.883,12	3,9%
2013	117.840.132.904,04	112.202.408.901,00	119.104.198.375,66	6,2%
2014	118.338.823.133,61	<sup>(a)</sup>	127.100.509.538,11	7,4%
2015	133.397.735.432,24	131.696.195.037,26	132.934.980.478,13	0,9%
2016	138.193.768.371,52	<sup>(a)</sup>	141.644.267.455,51	2,5%
2017	142.711.109.036,93	143.145.262.284,72	146.396.610.228,81	2,3%
2018	149.692.355.525,71	150.627.023.447,89	157.245.083.075,10	4,4%

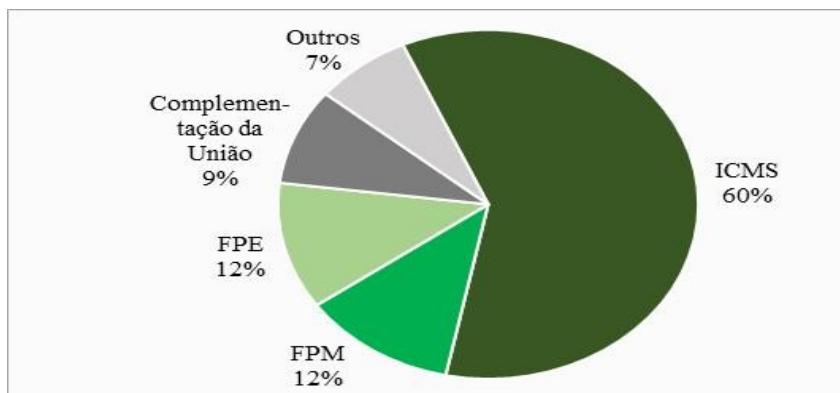
Fonte: Elaboração própria a partir de dados encaminhados pela STN.

Nota: (a) nos anos de 2010, 2014 e 2016 as estimativas iniciais de arrecadação permaneceram válidas, não havendo reestimativa de valores no decorrer do exercício.

31. De toda a receita efetiva do Fundeb entre 2009 e 2018, constata-se que: a) 66% tiveram origem na arrecadação dos Estados (ICMS, IPVA e ITCD), sendo que a mais relevante foi a que resultou da arrecadação do ICMS, com 60%; b) 34% tiveram origem em transferências obrigatórias da União (FPM, FPE, IPI-Exportação, LC 87/1996, ITR e Complementação), sendo que as fontes derivadas do FPM e do FPE foram as mais significativas nesse grupo, com 24%.

32. A dependência do Fundeb atual se dá primordialmente sobre quatro fontes de receitas, com expressivo destaque para o ICMS, seguido pelo FPM e FPE e pela Complementação da União, nessa ordem, em que juntas representaram 93% do total de recursos (Gráfico 2).

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

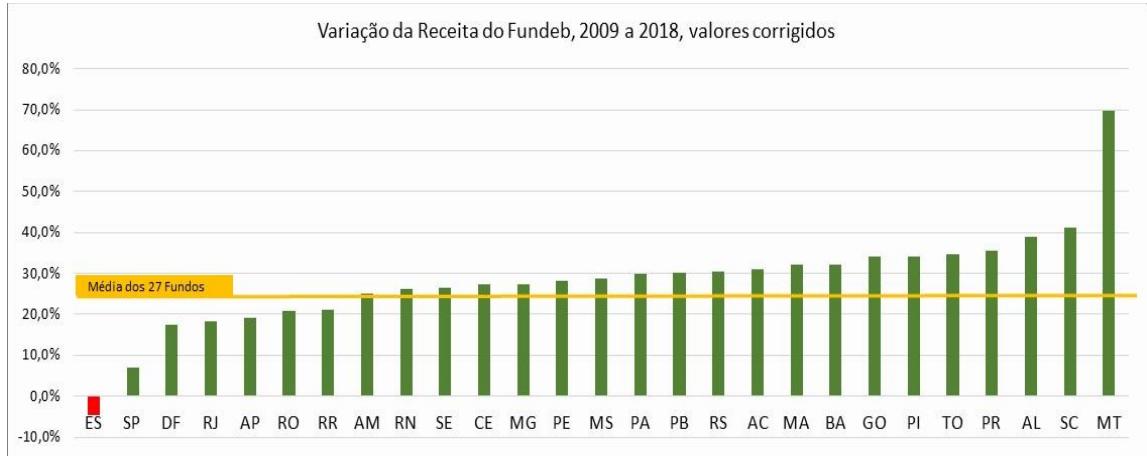


Fonte: Elaboração própria a partir de dados encaminhados pela STN.

Nota: O campo 'Outros' corresponde a: IPVA (5,4%); ITCD (0,84%); IPI-Exportação; (0,74%); LC 87/1996 (0,33%); e ITR (0,14%).

33. Analisou-se também o comportamento da arrecadação do Fundeb desagregado por unidade da Federação, como ilustrado no Gráfico 3. Ao se comparar os valores totais de receita de 2009 (corrigidos pelo IPCA a valores de 2018) dos 27 Fundos, em relação ao arrecadado em 2018, observa-se crescimento real de 22,8% nas disponibilidades do Fundeb, já descontado o efeito da inflação. Em 18 das 27 unidades da Federação, esse crescimento variou em torno da média nacional em até dez pontos percentuais para mais ou para menos. Os extremos da distribuição apresentam dois casos emblemáticos de variação: Mato Grosso, superior em 47 pontos percentuais em relação à média, e Espírito Santo, inferior em 27,5 pontos percentuais em relação à média e sendo um caso de perda real.

Gráfico 3 – Variação percentual da receita do Fundeb, por unidade da Federação, no período 2009-2018.



Fonte: Elaboração própria a partir de dados encaminhados pela STN.

Nota: valores corrigidos com base na variação acumulada ao ano do IPCA (<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplio.html?=&t=series-historicas>).

34. Fenômenos localizados de queda significativa e inesperada de arrecadação precisam ser detectados e estudados, buscando identificar as causas e os potenciais impactos, tanto sobre o VVA-Fundeb do estado, quanto sobre o cálculo do VAA mínimo nacional. No caso do VAA mínimo nacional, pode ser gerado efeito negativo na função equalizadora da complementação da União ao Fundeb, tendo em vista que o valor de complementação é calculado como percentual do volume de recursos arrecadados pelo somatório dos 27 Fundos,

35. Mitigar o risco de perdas reais sobre as disponibilidades anuais do Fundeb torna-se importante, sobretudo, para viabilizar a política de valorização dos profissionais do magistério público da educação básica adotada a partir da Lei 11.738/2008, que alterou critérios de

fixação do piso salarial profissional nacional desses profissionais prevendo aumentos acima da inflação. Quedas na receita tendem a direcionar valores que poderiam ser investidos na ampliação e na qualificação da rede pública de ensino, a exemplo de se atender as metas do Plano Nacional de Educação relativa à educação infantil, para cobrir gastos com pessoal que hoje representam a maior fatia de aplicação do Fundeb por vinculação legal.

36. Ressalta-se ainda que, pelo fato de as receitas do Fundeb estarem vinculadas à arrecadação de tributos, as discussões sobre o tema devem levar em consideração a evolução de outras agendas, como a da alteração do pacto federativo e a da reforma tributária, por exemplo.

37. Com relação ao pacto federativo, foi apresentada pelo Poder Executivo a PEC 188/2019 com proposta de alteração no modelo de distribuição de recursos e responsabilidades entre União, estados e municípios. O objetivo declarado na PEC é o de assegurar o fortalecimento fiscal da República e, dentre as principais medidas, propõe-se a unificação dos valores mínimos constitucionais em saúde e educação, conferindo, segundo o Governo, maior flexibilidade ao gestor local. Os efeitos da PEC 188/2019 sobre o atual modelo de distribuição de recursos não foi objeto de escopo desta auditoria, havendo necessidade de estudos que apontem o risco dessa medida sobre a manutenção da cesta de recursos do Fundeb e pela possibilidade de competição por recursos entre as áreas de saúde e de educação.

38. Com relação a reforma tributária, há duas propostas sendo discutidas em separado, na Câmara dos Deputados (PEC 45/2019) e no Senado Federal (PEC 110/2019), ambas com previsão de extinção do ICMS.

39. Vale destacar o diagnóstico elaborado pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal em 2017, que analisou a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, sendo oportuno mencionar algumas constatações que podem trazer impactos diretos sobre as fontes do Fundeb:

a) a obsolescência do sistema tributário, estruturado em emenda constitucional de 1965, em que, apesar das distorções e desequilíbrios, tendia a uma arrecadação crescente, diferente da realidade atual. Segundo o diagnóstico, há problemas de desempenho da carga tributária devidos a desonerações, restituições e compensações tributárias;

b) a deterioração da participação do ICMS na composição da Carga Tributária Bruta, fato este que está relacionado à desindustrialização, em que há o recuo da indústria e o avanço do setor de serviços na composição do PIB brasileiro, sem que a estrutura tributária nacional tenha acompanhado essa mudança (o setor de serviços ainda paga menos tributos em contraposição à sua participação crescente no PIB). Além disso, tem-se as guerras fiscais de ICMS, que prejudicam os níveis de arrecadação deste tributo de forma agregada;

c) os reflexos do custo tributário de contratar empregado no Brasil, com destaque para o fenômeno da 'pejotização', em que, além da redução dos encargos trabalhistas e contribuições previdenciárias para o tomador do serviço, impacta também a arrecadação do IR sobre a renda auferida pelo prestador de serviço.

40. Ademais, faz-se pertinente destacar algumas das percepções trazidas pelas Secretarias de Fazenda estaduais, em resposta à diligência encaminhada pela equipe de auditoria, como causa de eventuais frustrações de receitas do Fundeb: a) a dependência do Fundeb aos recursos do ICMS, que está sujeito a crises e recuos da atividade econômica; b) a possibilidade prevista no art. 26-A da Lei 13.670/2018, de compensar os créditos tributários de contribuições previdenciárias com outros tributos federais que incluem o IR e o IPI, que são fontes do FPE e do FPM e, portanto, do Fundeb; c) a renúncia tributária como principal redutor das receitas do Fundo (assunto a ser tratado na Seção III.2).

41. Por fim, cabe registrar outros aspectos relevantes a respeito da vinculação e da ampliação de recursos para o novo Fundeb que, apesar de não fazerem parte do escopo de

análise deste trabalho, foram citados por especialistas e constam das referências bibliográficas consultadas pela equipe de auditoria.

42. Primeiramente, entende-se que não convém ao Tribunal analisar ou discutir percentual mínimo desejável de complementação da União, visto que tal análise depende da regulamentação de parâmetros objetivos que permitam traduzir, sob a dimensão financeira, o que deve ser efetivamente exigido da responsabilidade supletiva da União prevista no art. 211, § 1º, da CF: 'A União (...) exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios'. Indicativos sobre isso, encontramos no texto do Plano Nacional de Educação 2014-2024, aprovado pela Lei 13.005/2014, sobretudo na Meta 20, estratégias 20.1, 20.9 e 20.10:

*Meta 20: ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% (sete por cento) do Produto Interno Bruto - PIB do País no 5º (quinto) ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio.*

*20.1) garantir fontes de financiamento permanentes e sustentáveis para todos os níveis, etapas e modalidades da educação básica, observando-se as políticas de colaboração entre os entes federados, em especial as decorrentes do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e do § 1º do art. 75 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que tratam da capacidade de atendimento e do esforço fiscal de cada ente federado, com vistas a atender suas demandas educacionais à luz do padrão de qualidade nacional;*

*(...)*

*20.9) estabelecer as normas de cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em matéria educacional, e a articulação do sistema nacional de educação em regime de colaboração;*

*20.10) caberá à União, na forma da lei, a complementação de recursos financeiros a todos os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não conseguirem atingir o valor do CAQi e, posteriormente, do CAQ;*

43. Há que se considerar que, até o final de 2019, tanto o Sistema Nacional de Educação, que estabeleceria o regime de colaboração (incluída a financeira) entre União, estados, Distrito Federal e municípios, quanto o Custo aluno Qualidade (CAQ), que poderiam fornecer critérios normativos mais objetivos quanto à responsabilidade supletiva da União, careciam de regulamentação. Além disso, o Fundeb não é o único instrumento por meio do qual a União exerce sua função supletiva de apoio financeiro aos entes subnacionais, devendo o financiamento ser visto em uma perspectiva mais ampla, que considere os recursos dos programas vigentes e a totalidade das receitas de cada ente. Associada a essa decisão, faz necessário que o Ministério da Economia, em conjunto com o MEC, apresente estudos de cenários indicando quais fontes suportariam o incremento do percentual de complementação da União para além dos 10% atuais e os impactos fiscais estimados resultantes desse incremento.

44. Além disso, se o aumento dos gastos via Fundeb estiver dissociado de criterioso e fundamentado diagnóstico das necessidades de cada rede, visando maior equidade horizontal na redistribuição dos recursos, pode não produzir, necessariamente, resultados associados à melhoria de desempenho escolar. São recorrentes os estudos que mostram redes públicas de ensino com valores per capita aluno bastante similares e desempenhos bem dispares. Portanto, o olhar sobre a oferta de recursos deve estar associado ao conhecimento das realidades e das demandas de cada rede, as oportunidades de melhoria de eficiência e o combate ao desperdício e ao desvio de recursos.

45. Outro aspecto importante de registrar, com relação a tornar ou não o Fundeb um instrumento permanente, bem como o maior ou menor 'engessamento' das vinculações, é sobre

*o contexto da mudança demográfica, cujas projeções oficiais apontam para a redução do número de crianças em idade escolar nas próximas décadas, causando impacto sobre as matrículas e a estrutura de oferta de ensino pelas redes.*

46. *Por fim, registra-se a existência de trabalhos realizados por Tribunais de Contas e de estudos de especialistas que apontam para oportunidades de melhorias na gestão da arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), que constituem fontes de receita com parcela de vinculação constitucional para a educação, ainda que não façam parte da cesta do Fundeb. Portanto, ao se identificar uma baixa capacidade de financiamento do ente, há também que se averiguar se o município ou o estado está exercendo devidamente a sua competência fiscal, uma vez que a baixa capacidade de financiamento pode estar sendo provocada pela concessão de incentivos fiscais sem aferição dos benefícios advindos, legislações defasadas ou em virtude da falta de esforço na arrecadação, entre outros motivos*

### **III.2. Risco: políticas de renúncia e desonerações tributárias sem os devidos estudos de impacto e compensações no Fundeb**

47. Os Tribunais de Contas têm apontado fragilidades na concessão e gestão de renúncias e desonerações tributárias, inclusive quanto à inobservância de disposições normativas afetas a essa matéria. Constatamos a necessidade de se promover maior transparência do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita sobre as transferências constitucionais previstas aos entes federativos, entre as quais se incluem os percentuais do FPE, FPM e IPI-Exportação que compõem o Fundeb. Embora as desonerações, especialmente os gastos tributários, componham instrumento de financiamento de políticas públicas, na percepção de órgãos de fazenda estadual contatados pela equipe de auditoria, elas constituem a maior fonte de frustração de receitas do Fundeb.

48. Embora os recursos do Fundeb pertençam aos estados e aos municípios, algumas de suas fontes de receita decorrem de tributos de competência da União, ou seja, a União detém a competência legislativa para a instituição e a renúncia desses tributos. É o caso das fontes do Fundeb baseadas no FPE e no FPM, que são fundos constitucionais alimentados por transferências de recursos financeiros da União para estados e municípios, compostos por percentuais específicos da arrecadação de dois tributos federais: o IR e o IPI. Também é o caso do ITR, em que compete à União a sua instituição, mas 50% da arrecadação pertencem aos municípios, e do IPI-Exportação, em que a União deve entregar 10% da arrecadação do IPI aos estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das exportações. A mesma lógica pode ser empregada às desonerações realizadas pelos estados e Distrito Federal, quanto aos tributos que alimentam o Fundeb e são de sua competência (ITCMD, ICMS, IPVA).

49. As regras de vinculação das fontes de receita tributária do Fundeb e da repartição dessas receitas não retira dos entes federados a prerrogativa de instituir e, por conseguinte, renunciar aos tributos de competência própria, mesmo que isso reduza o montante a ser repassado para o ente beneficiário da transferência. Esse entendimento encontra respaldo em jurisprudência vigente no Supremo Tribunal Federal (STF), referente ao Recurso Extraordinário 705.423/SE, de repercussão geral, que entende que a manifestação do exercício da competência tributária também compreende possibilidade de redução de tributos: ‘é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades’.

50. Todavia, a prerrogativa da União, dos estados e do Distrito Federal de renunciarem às receitas próprias não constitui ampla liberdade, pois as renúncias tributárias se submetem aos ditames do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, do art. 113 do ADCT (incluído pela EC 95/2016) e do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF).

51. O art. 150, § 6º, da Constituição exige que as renúncias de receitas sejam concedidas somente por lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo. O art. 113 do ADCT impõe que a proposição legislativa que crie ou altere renúncia de receita deve ser acompanhada da estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro.

52. Já o art. 14 da LRF estabelece condições para a concessão e ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita, tais como demonstração de que a estimativa da renúncia foi considerada na lei orçamentária ou que esteja acompanhada de medida de compensação.

53. De acordo com a terminologia adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), descrita no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), as desonerações tributárias são todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária. Em outras palavras, os gastos tributários são renúncias de receitas tributárias e constituem modalidade de subsídio governamental, em que o Estado dispensa voluntariamente o recebimento de receitas tributárias visando promover políticas, sejam de ordem econômica (incentivo para determinados setores da economia com o objetivo de desenvolvimento econômico ou regional), sejam sociais, conforme as escolhas públicas de intervenção (educação, saúde, cultura, etc.).

54. Conforme relatório que acompanhou o Acórdão 1.656/2019-TCU-Plenário, esse tipo de subsídio afeta a receita do governo federal e, portanto, seu resultado primário (que representa a diferença entre as receitas e despesas primárias do governo), bem como afeta as despesas que poderiam constar no Orçamento Geral da União (OGU), pelo fato de a desoneração tributária diminuir a receita, na arrecadação, e as correspondentes despesas, que deixam de ser diretamente executadas pelo governo. Dessa forma, por meio de renúncia de arrecadação, opta-se pela aplicação de recursos públicos em determinadas políticas ou programas de governo, em substituição aos gastos diretos via orçamento público.

55. Em fiscalizações anteriores, o TCU sinalizou sobre a insuficiência nos normativos vigentes para garantir a gestão eficiente das concessões de renúncias tributárias. Para ilustrar, mencionamos o Item 9.5 do Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário, pelo qual o Tribunal deu ciência aos Presidentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados e aos Ministros da Casa Civil da Presidência da República e da Fazenda, à época, de que as disposições contidas no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 seriam insuficientes como mecanismos de controle do crescimento do volume de renúncias de receitas tributárias e, consequentemente, do impacto fiscal dele decorrente.

56. Cabe mencionar também a recomendação à Casa Civil e ao então Ministro da Fazenda, proferida no Item 9.1 do Acórdão 713/2014-Plenário, alterado pelo Acórdão 1.012/2015-Plenário, para que, na proposição normativa concessora de renúncia tributária de IR e de IPI, insira o impacto dessa renúncia sobre os repasses aos Fundos Constitucionais de Financiamentos, Fundos de Participação (FPM e FPE), IPI-Exportação e Fundeb, em observância aos princípios da publicidade e eficiência, insculpidos no caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988, e ao princípio da transparência para a responsabilidade na gestão fiscal, contido no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000. Portanto, o teor dessa recomendação alcança o Fundeb e os fundos que alimentam a sua composição (FPM, FPE e IPI-Exportações).

57. Em que pese o teor do recomendado no Acórdão 1.012/2015-Plenário, constatamos que nenhum dos gastos tributários ligados ao IR e ao IPI, instituídos, prorrogados ou ampliados a partir de 12/5/2015 (data de ciência pelo Poder Executivo do referido Acórdão) até o final de 2018, considerou nas exposições de motivos ou nos pareceres de adequação orçamentária qualquer informação a respeito de seu impacto sobre as receitas compartilhadas, mormente sobre o Fundeb e demais fundos constitucionais que o alimentam (FPM, FPE e IPI-Exportações).



Exportações). Sumarizamos, a seguir, os dez gastos tributários analisados, identificando qual política ou setor foi beneficiado e a legislação correlata. Os documentos públicos utilizados pela equipe de auditoria nesta análise foram obtidos no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados.

Quadro 1 – Gastos Tributários ligados a desonerações do IPI e do IR que não consideraram em suas propostas normativas os impactos sobre repasses ao Fundeb e a outros fundos constitucionais (FPM, FPE e IPI-Exportação), configurando o não atendimento à recomendação do Acórdão 1.012/2015-TCU-Plenário.

Política ou setor beneficiário do Gasto Tributário / Legislação
Academia Brasileira de Letras (ABL), Associação Brasileira de Imprensa (ABI) e Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro (IHGB) Lei Complementar 70/1991 (art. 6º), com alterações promovidas pela Lei 13.353/2016 (art. 1º).
Empresa Cidadã Lei 11.770/2008 (art. 5º), com alterações promovidas pela Lei 13.257/2016 (art. 38).
Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística Medida Provisória 843/2018, convertida na Lei 13.755/2018 (art. 2º, 11, 21 e 24).
Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS) Lei 11.484/2007 (art. 3º e 4º), com alterações promovidas pela Lei 13.969/2019 (art. 11).
Incentivo ao Desporto Lei 11.438/2006 (art. 1º), com alterações promovidas pela Lei 13.155/2015 (art. 43).
Atividade Audiovisual Lei 8685/93, art. 1º e 1º-A; Lei 13196/2015, art. 4º. Lei 13.524/2017 (conversão da MP 770); Lei 13.594/2018 (conversão da MP 796).
Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD) Lei 12.715/12, art. 4º; Lei 12.844/13, art. 28. Lei 13.169, art. 10, de 6/10/2015.
Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon) Lei 12.715/12, art. 1º ao 14; Lei 12.844/13, art. 28. Lei 13.169, de 6/10/2015.
Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura (Reporto) Lei 11.033/04, art. 13 a 15; Decreto 6.582/08; Lei 11.774/08; Lei 12.715/12, art. 39; Lei 12.688/12, art. 30. Lei 13.169, de 6/10/2015, art. 7º.
Transporte Autônomo de Passageiros – TAXI Lei 8.989/1995 (art. 9º), com alterações promovidas pela Lei 13.146/2015 (art. 126).

Fonte: Elaboração própria a partir de documentos e normativos obtidos no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados.

58. Adicionalmente, convém mencionar que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2018 (Lei 13.473/2017), em seu art. 112, § 18, definiu que a lei e as medidas provisórias que acarretassem renúncia de receita e resultassem em redução das transferências, relativas à repartição de receitas arrecadadas pela União, aos estados, ao Distrito Federal ou aos municípios seriam acompanhados da estimativa do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos. Conforme apurado pelo TCU no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, referente ao exercício de 2018, houve inobservância desse dispositivo quanto às desonerações instituídas naquele exercício.

59. A Tabela 4 apresenta os valores de desoneração referentes aos gastos tributários do IR, IPI e ITR em comparação aos valores de arrecadação federal destes tributos e valores arrecadados nas demais fontes de receita do Fundeb.

Tabela 4 – Arrecadação/Desoneração do IR, do IPI e do ITR e Receita Efetiva do Fundeb (valores 2018), em R\$

Exercício	Desoneração (IR, IPI, ITR)	Arrecadação (IR, IPI, ITR)	Receita efetiva do Fundeb referente a 20% do FPM, do FPE e do ITR	Receita efetiva do Fundeb referente a 20% do ICMS	Demais receitas efetivas do Fundeb (20% do IPI-Exp, da LC 87/96, do IPVA e do ITCD)
2009	100.531.978.149	376.663.797.803	31.411.056.845	75.995.976.966	9.041.750.513
2010	112.359.781.703	396.974.969.008	32.021.137.588	85.194.421.905	9.606.048.780

2011	115.732.024.215	445.613.039.232	37.004.695.947	88.958.279.480	10.180.866.373
2012	120.945.480.584	440.016.054.625	36.062.547.665	91.876.210.161	10.596.578.192
2013	129.378.547.334	448.597.706.866	36.646.109.777	97.222.729.846	10.892.836.129
2014	137.218.058.910	447.455.637.623	37.554.977.585	96.292.265.980	11.327.604.369
2015	128.608.505.188	422.964.413.000	35.736.660.246	89.904.071.370	11.559.060.825
2016	131.780.922.637	438.605.773.178	38.443.678.673	87.568.053.507	11.525.656.317
2017	134.141.011.847	424.899.772.401	35.639.389.784	90.849.408.745	11.589.822.483
2018	134.337.083.636	446.942.771.064	36.842.415.615	94.246.784.683	11.860.875.225
Taxa de crescimento anual média	3,38%	2,04%	1,99%	2,55%	3,08%
Variação (%) de 2018 em relação a 2009	34%	19%	17%	24%	31%

Fonte: Elaboração própria a partir do: a) Relatório do Resultado da Arrecadação 2018 (Tabela IV - Arrecadação das Receitas Federais. Período: janeiro a dezembro - 1995 a 2018) - [http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-2018/2018-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa](http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2018/2018-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa); b) DGT Bases Efetivas - Séries 2008 a 2012, 2009 a 2013, 2010 a 2014, 2011 a 2016, 2012 a 2017, 2013 a 2018, e 2014 a 2019 - <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/dgt-bases-efetivas>; e (c) Valores creditados ao Fundeb e arrecadação efetiva dos Estados encaminhados pela STN.

Nota: valores corrigidos com base na variação acumulada ao ano do IPCA (<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?=&t=series-historicas>).

60. Nota-se que a taxa de crescimento anual média do conjunto de desonerações do IR, IPI e ITR, nesse período, 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.

61. Com relação às fontes de receita do Fundeb decorrentes de 20% do IPI-Exportação, da LC 87/96, do IPVA e do ITCD, houve um crescimento de 31% em 2018 em relação a 2009. Entretanto, a representatividade dessas receitas na composição do Fundo tem menor materialidade e corresponde a cerca de 7% da totalidade.

62. Verifica-se que, mesmo com o incremento de 34% das desonerações relativas aos tributos IR, IPI e ITR, de competência federal, entre 2009 a 2018, a receita do Fundeb que se origina do repasse do FPM, do FPE e do ITR apresentou crescimento proporcionalmente menor, de 17%, no mesmo período, praticamente no mesmo patamar de crescimento de arrecadação global dos três impostos mencionados, que foi de 19%.

63. Faltam estudos avaliativos que permitam afirmar que a renúncia de receita do IR, IPI e ITR tenha sido absorvida pelo aumento das demais fontes de receita que alimentam a cesta do Fundeb.

64. Acerca da redução potencial da arrecadação por meio das desonerações que configuram gastos tributários, o TCU tem dedicado atenção a esses mecanismos de financiamento, tanto sob o ponto de vista fiscal quanto sob a ótica da qualidade e regularidade da gestão das políticas públicas por eles financiadas. Trabalhos anteriores a esta auditoria apontam para a ausência de estudos e avaliações que fundamentem a instituição e/ou a

*manutenção desses benefícios, além de falhas na transparência e na prestação de contas. Como exemplo da atuação desta Corte de Contas, pode-se mencionar os trabalhos que resultaram nos Acórdãos 747/2010, 1.205/2014, 822/2018, 1.270/2018, 2.756/2018 e 1.656/2019, todos apreciados pelo Plenário.*

65. Cita-se o relatório que acompanhou o Acórdão 1.656/2019-TCU-Plenário, que tratou das estruturas de financiamento da educação, onde foram levantadas informações sobre todos os gastos tributários da função Educação, estimados em torno de R\$ 14 bilhões no ano de 2018, que incidiam tanto sobre tributos que alimentavam a cesta do Fundeb quanto financiavam políticas públicas como o Programa Universidade para Todos (Prouni), direcionado ao ensino superior, e a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas), direcionado a entidades filantrópicas não restritas a um nível ou modalidade específica de ensino. Foram apontadas uma série de fragilidades quanto ao controle, monitoramento e avaliação de resultados das desonerações concedidas. A quase totalidade desses benefícios contava com prazo de vigência indeterminado e sem regulamentação das atribuições do órgão responsável por sua gestão.

66. Para além das desonerações dos tributos federais tratados anteriormente, procurou-se incluir na análise as desonerações relativas aos impostos de competência estadual que alimentam o Fundeb, tendo em vista a alta dependência do Fundo dos recursos advindos do ICMS, como mostrado no Gráfico 2.

67. Em pesquisa na Internet, verificou-se que a maioria das Secretarias de Fazenda estaduais não disponibiliza demonstrativo consolidado com os valores dos gastos tributários, estimados e detalhados por tributo, a exemplo do Demonstrativo de Gastos Tributários – Bases Efetivas, produzido e disponibilizado na Internet pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

68. Para contornar a ausência de informações públicas consolidadas, foram solicitados, a cada uma das 27 secretarias de fazenda dos estados e do Distrito Federal, os valores anuais estimados das desonerações do ICMS, do IPVA e do ITCMD, no período de 2008 a 2018.

69. Das secretarias que responderam, apenas duas divulgam demonstrativos com dados sobre as suas renúncias tributárias, adicionalmente às estimativas apresentadas nas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Percebe-se que, em geral, não consolidam sua base de dados com as renúncias tributárias efetivas, em moldes semelhantes aos da SRFB, produzindo apenas, em bases anuais, a estimativa de previsão de renúncia que acompanha a LDO.

70. Também houve tentativa de se obter, junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), os valores agregados das desonerações referentes ao ICMS, ao IPVA e ao ITCMD, por estado. Porém, o Conselho manifestou, por e-mail, não possuir essas informações e que não está entre suas atribuições a manutenção de banco de dados dos estados e do Distrito Federal.

71. Assim sendo, não foi possível realizar, em termos globais (para as 27 unidades da Federação), comparação entre a evolução das fontes de receita do Fundeb baseadas nos impostos de competência estadual e as respectivas desonerações. Cabe destacar, mesmo na hipótese de que todos os estados tivessem encaminhado suas respostas, uma análise global dos volumes renunciados em face do seu impacto sobre a composição da cesta de recursos do Fundeb esbarraria na ausência de uniformidade nacional de procedimentos de cálculo e de enquadramento dos gastos tributários.

72. Nada obstante, cabem as seguintes observações sobre as respostas que foram recebidas, tais como a amplitude do crescimento do volume das renúncias (referentes ao ICMS, ao IPVA e ao ITCMD), estimadas nas respectivas LDO, no intervalo de 2009 a 2018 (com valores atualizados para 2018 pelo IPCA): a) houve casos em que foi superior a 100%, havendo um estado com crescimento superior a 400% de recursos renunciados, ao longo desse período;

b) houve estados em que a taxa de crescimento anual média das estimativas dessas renúncias foi maior do que 20%, tendo alcançado 34% em um deles.

73. Foram identificadas ações de controle realizadas no âmbito dos Tribunais de Contas dos estados, relacionadas a essa temática. Citamos como exemplos de achados:

a) falta de transparência fiscal, ausência de dados básicos sobre as renúncias tributárias e recomendações para a disposição de sistema que forneça informações fidedignas sobre o montante da renúncia de receita com incentivos fiscais (TCE-RO, processos 3.722/2015 e 1.264/2015);

b) limitações apontadas em face de sigilo fiscal, concessão de benefícios fiscais por meio de instrumentos normativos divergentes do previsto na legislação, concessão de renúncias por prazo indeterminado, deficiências no cálculo da estimativa da renúncia de receita, ausência de indicação de medidas de compensação (TCE-SP, processo sobre as Contas Anuais do Governo do Estado, exercício de 2017, e TC-03546.989317-9);

c) concessão de renúncia de receita em desacordo com a LDO e a LRF (TCE-SP, processo TC 001941/026/13).

74. Quando os recursos são limitados e ainda se tem o agravante de crises fiscais, passa-se a exigir maior transparência das escolhas públicas e dos resultados alcançados. Nesse sentido, destaca-se a preocupação expressa pelo legislador quando da inclusão do § 18 do art. 112 da Lei 13.473/2017 (LDO 2018), nos seguintes termos:

Os projetos de lei e as medidas provisórias que acarretem renúncia de receita e resultem em redução das transferências, relativas à repartição de receitas arrecadadas pela União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios serão acompanhados da estimativa do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos. (parágrafo Incluído pela Lei 13.602/2018)

75. Apesar da importância do dispositivo, identificamos que a LDO 2019 (Lei 13.707/2018) não manteve esse mandamento.

76. 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.

### III.3. Medidas mitigadoras

77. Pelo perfil pró-cíclico do Fundeb, considera-se importante que haja o monitoramento de situações atípicas ou não previstas de frustração na arrecadação de impostos que compõem a cesta de receitas do Fundeb. Previsão legal para esse monitoramento pode ser expresso na nova legislação do Fundeb, de forma colaborativa entre a STN e MEC, podendo ser prevista no rol de atribuições da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade. Atualmente, a Lei 11.494/2007 prevê em seu art. 13, inciso IV, que, no exercício de suas atribuições, compete a essa Comissão 'elaborar, requisitar ou orientar a elaboração de estudos técnicos pertinentes, sempre que necessário'.

78. Tendo em vista os riscos associados à política pró-cíclica do Fundeb, sugere-se que sejam pautadas discussões sobre a viabilidade de se conceber e incluir, na sua lei regulamentadora, mecanismo anticíclico que venha a prever oscilações negativas que impactem significativamente no VAA de referência do Fundo, ou em outro referencial que venha a ser adotado como parâmetro para redistribuição das receitas, a exemplo do conceito de VAA-Total simulado por Tanno (2017) no Estudo Técnico 24/2017 da Consultoria de Orçamento e

*Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, de modo a manter um nível mínimo de aplicação. Essa preocupação atenta no sentido de se garantir a permanência e a sustentabilidade dos valores do Fundo, em consonância com a estratégia 20.1 do PNE 2014-2024. Outra questão a ser considerada, é a utilização do CAQi e do CAQ, previstos na estratégia 20.10 do PNE 2014-2024, como parâmetro de suficiência dos recursos alocados.*

*79. Por fim, como o Fundeb é formado por receitas compartilhadas e está sujeito a ser impactado pelas desonerações dos tributos que compõem suas fontes de receita, entende-se oportuno que a lei de regulamentação do Fundo venha a contemplar dispositivo semelhante ao art. 112, § 18, da LDO 2018, prevendo a obrigatoriedade de se estimar o impacto das desonerações sobre as receitas do Fundeb, exercendo seus efeitos para além de apenas um exercício financeiro. Além disso, consideramos necessário que a transparência sobre os estudos de impacto alcance tanto as desonerações federais quanto as desonerações de tributos 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 em análise, a contemplar os impostos IR, IPI, ITR, ICMS, IPVA e ITCMD) que resultem em reduções presumíveis sobre as receitas do Fundeb.*

#### **IV. EFEITO REDISTRIBUTIVO DO FUNDEB**

*80. Neste capítulo, são apresentados os resultados da Questão 2 da auditoria, que contemplou as seguintes análises: a) efeito da redistribuição de recursos do Fundeb sobre as desigualdades da capacidade de financiamento; b) distorções e limitações da utilização dos atuais critérios, baseados exclusivamente no número de matrículas, em alcançar a redes de ensino com piores indicadores educacionais, diferentes condições de infraestrutura e menor capacidade de financiamento; c) efeito do repasse de recursos extra Fundeb, incorporando as transferências do Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae), do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate) e do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), em favor da equidade; d) dificuldades e condicionantes metodológicas e políticas para aplicar um modelo multidimensional em substituição ao atual baseado nas matrículas.*

*81. Como métodos de coleta de dados, a equipe empregou consulta a bases de dados e a sistemas de informações da administração pública (dados sobre o financiamento educacional municipal, extraídos do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope/FNDE), dados do Censo da Educação Básica e resultados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), publicados pelo INEP), e pesquisa bibliográfica.*

*82. Os recursos disponíveis anualmente em cada Fundo estadual são distribuídos com base em coeficientes calculados para cada ente governamental, levando-se em consideração os seguintes critérios e variáveis: a) o valor da receita que compõe o Fundo estadual; b) o âmbito de atuação prioritária de cada esfera de governo em relação à educação; c) as matrículas nas escolas públicas e conveniadas apuradas no Censo Escolar em seu âmbito de atuação prioritária; d) as ponderações aplicáveis entre diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica. Como disciplina a Lei 11.494/2007:*

*Art. 9º Para os fins da distribuição dos recursos de que trata esta Lei, serão consideradas exclusivamente as matrículas presenciais efetivas, conforme os dados apurados no Censo Escolar mais atualizado, realizado anualmente pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), considerando as ponderações aplicáveis.*

*§ 1º Os recursos serão distribuídos entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios, considerando-se exclusivamente as matrículas nos respectivos âmbitos de atuação prioritária (...).*

*Art. 10. A distribuição proporcional de recursos dos Fundos levará em conta as seguintes diferenças entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica: (...).*

*§ 1º A ponderação entre diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino adotará como referência o fator 1 (um) para os anos iniciais do ensino fundamental urbano (...).*

*(...)*

*Art. 13. No exercício de suas atribuições, compete à Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade:*

*I - especificar anualmente as ponderações aplicáveis entre diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica, observado o disposto no art. 10 desta Lei, levando em consideração a correspondência ao custo real da respectiva etapa e modalidade e tipo de estabelecimento de educação básica, segundo estudos de custo realizados e publicados pelo Inep;*

*83. Para os municípios são computadas as matrículas da educação infantil e do ensino fundamental, enquanto para os estados são computadas as matrículas de ensino fundamental e médio. No caso do Distrito Federal, a regra adotada para a distribuição dos recursos é adaptada à especificidade prevista no parágrafo único do art. 10 da Lei 9.394/1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB), que estabelece a responsabilidade do governo distrital em relação a toda a educação básica.*

*84. Apesar das ponderações, quando da execução das despesas, os estados e municípios têm liberdade para usar os recursos livremente entre as etapas e modalidades da educação básica, ainda que tenham sido originados por conta da quantidade de matrículas e dos pesos em uma etapa de ensino específica.*

*85. O Fundeb prevê como parâmetro à complementação da União (na sua atuação supletiva e equalizadora) a fixação do VAA mínimo nacional. Esse valor, fixado anualmente, representa o mínimo por aluno a ser assegurado a todos os estados, auxiliando aqueles entes que menos arrecadam a ampliar a sua capacidade de investimento em Educação.*

*86. Portanto, o Fundeb apresenta dois movimentos redistributivos: primeiramente em nível estadual, com a ponderação das matrículas, e, posteriormente, em âmbito nacional, por meio da complementação da União.*

***IV.1. Risco: efeito limitado dos parâmetros alocativos do Fundeb em redistribuir as receitas em nível de rede municipal com piores indicadores educacionais, precariedade de infraestrutura e menor capacidade de financiamento.***

*87. Embora as nossas análises enfrentem limitações quanto à qualidade das informações financeiras coletadas, observamos que o Fundeb é um vetor importante para equalização de recursos destinados ao financiamento da educação básica. Contudo, há espaço para o aperfeiçoamento dos mecanismos de distribuição do Fundo e ainda do conjunto de políticas de financiamento.*

*88. Os resultados vão ao encontro dos estudos produzidos por especialistas que apontam oportunidades de melhorias do potencial redistributivo das receitas entre os municípios, notadamente em relação a duas situações: a) estados que não recebem complementação e possuem municípios apresentando desigualdades acentuadas na capacidade de investimento; b) municípios com potencial alto de arrecadação em estados que recebem a complementação da União.*

*89. As análises foram baseadas em dados sobre o financiamento educacional municipal entre os anos 2009 e 2018, extraídos do Siope. Os municípios foram divididos em grupos em função das fontes de receitas contabilizadas no financiamento da educação básica de 2009 a 2018. Para fins de avaliação de equidade, foram considerados os dois subgrupos extremos, ou seja, municípios com maior e menor receitas per capita.*

*90. Antes de apresentar os resultados da análise, convém considerar dois aspectos metodológicos. Primeiramente, como o objetivo é analisar a equidade, ou seja, como a diferença na capacidade de investimento de municípios mais ricos e mais pobres se comporta ao longo da política pública, não se faz necessário considerar os valores absolutos e nem o valor equivalente ao longo do tempo, uma vez que se trata de um cálculo relativo.*

*91. Em segundo lugar, uma análise dessa natureza deveria, idealmente, considerar as diferentes realidades econômicas municipais, de modo a explicitar a capacidade de investimento*

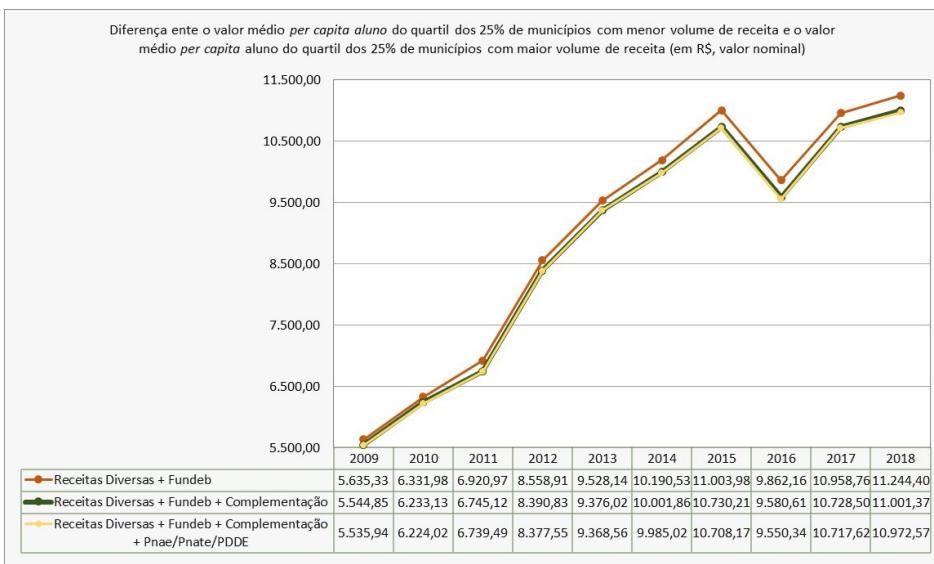
real de um dado município em função das condições econômicas dadas para aquele município. Contudo, não há dados disponíveis que permitam essa sofisticação. Cabe aqui ressaltar a importância do CAQi em termos metodológicos. Para fins dessa análise, espera-se que a falta de um vetor que permita uma melhor aproximação do valor real dos investimentos em função das realidades específicas seja compensada pelo fato de serem feitas comparações de médias de grandes grupos de municípios, diminuindo o papel das especificidades locais. Claro que o problema não é totalmente eliminado, mas entende-se que, apesar dessa fragilidade, os resultados são suficientes para o tipo de análise pretendida e o alcance dos objetivos da auditoria.

92. A análise está subdividida em três pontos. Primeiro foi considerada a evolução de um conjunto de receitas aplicadas pelos municípios em educação, incluindo os recursos recebidos à conta da redistribuição do Fundeb, de 2009 a 2018, em termos per capita. Em seguida, analisou-se como os recursos da complementação do Fundeb impactaram na distribuição desses recursos, também em termos per capita. A partir daí, num segundo nível de análise, foram considerados os recursos destinados à educação por meio do Pnae, Pnate e PDDE. Por fim, para além da esfera meramente financeira, construiu-se subgrupos de municípios a partir de resultados no Ideb e na qualidade do corpo docente. Como variável proxy para a qualidade do corpo docente, considerou-se o percentual de professores com formação superior em cada município.

93. O Apêndice D detalha o conjunto das receitas utilizadas pela equipe de auditoria em suas análises, com a identificação das respectivas contas contábeis do Siope, que foram declaradas pelos municípios como de aplicação na função educação. Com base no valor dessas receitas por município, foram definidos os dois quartis de análise e comparação, que compreendem os 25% de municípios com menor volume de recursos e os 25% de municípios com maior volume de recursos em termos absolutos.

94. O Gráfico 4 mostra o efeito da complementação da União na capacidade de investimento municipal para os dois quartis comparados (linha verde do gráfico). O que se observa é que esse mecanismo de redistribuição consegue ser eficaz em reduzir a diferença entre o quartil de municípios com maior receita e o quartil com menor receita, se tomado como parâmetro de análise a variação percentual de cada exercício isoladamente: esse esforço de redução anual da desigualdade variou de -1,6% a -2,9% na amostra de municípios estudada. Essa constatação é de fato positiva haja visto que o Fundeb foi pensado como modelo para equalizar a distribuição de recursos intra redes estaduais, e não como um Fundo único nacional.

Gráfico 4 – Efeito da complementação da União ao Fundeb e dos programas suplementares (Pnae, Pnate e PDDE) na redução das desigualdades de receita per capita entre quartis de municípios comparados, de 2009 a 2018.



Fonte: Siope e Sinopse Estatística da Educação Básica. Elaboração própria.

95. Analisando a série histórica, observe-se uma acentuação do efeito da complementação a partir de 2015, com o maior distanciamento entre as duas curvas. Contudo, o efeito não é suficiente para reverter a tendência de crescimento dos valores reais dessa desigualdade: tomando por base o valor médio *per capita anual* de cada quartil, a diferença de R\$ 11.001,30, apurada em 2018, equivalia ao valor de R\$ 9.373,09 em 2009 (corrigido pelo IPCA a valores de 2018).

96. Entende-se que o papel supletivo da União no financiamento da educação básica deveria ser considerado como um todo, e não apenas em termos de complementação do Fundeb, caso se pretenda a diminuição efetiva das desigualdades. Nesse sentido, buscou-se analisar o impacto de alguns programas federais com maior volume de recursos destinados à educação básica. Para esse fim, foram considerados o Pnae, Pnate e PDDE. Esses programas são estabelecidos por lei, possuem abrangência universal, tendo como lógica da distribuição de recursos o número de matrícula em cada rede de ensino.

97. Quando são acrescentados os recursos que o FNDE distribui por meio dos programas Pnae, Pnate e PDDE às demais receitas dos municípios (linha amarela do Gráfico 4), observa-se um efeito praticamente de neutralidade na redução das desigualdades entre os quartis comparados. Os resultados dos cálculos indicam uma redução muito pequena, que não supera 0,3%: a diferença entre os subgrupos de municípios com maior volume de receita em relação ao subgrupo com menos receita, que, em 2018, era de R\$ 11.001,37, quando são acrescentados os recursos desses três programas suplementares cai para R\$ 10.972,57. O Gráfico 5 mostra os efeitos dessa fonte de financiamento.

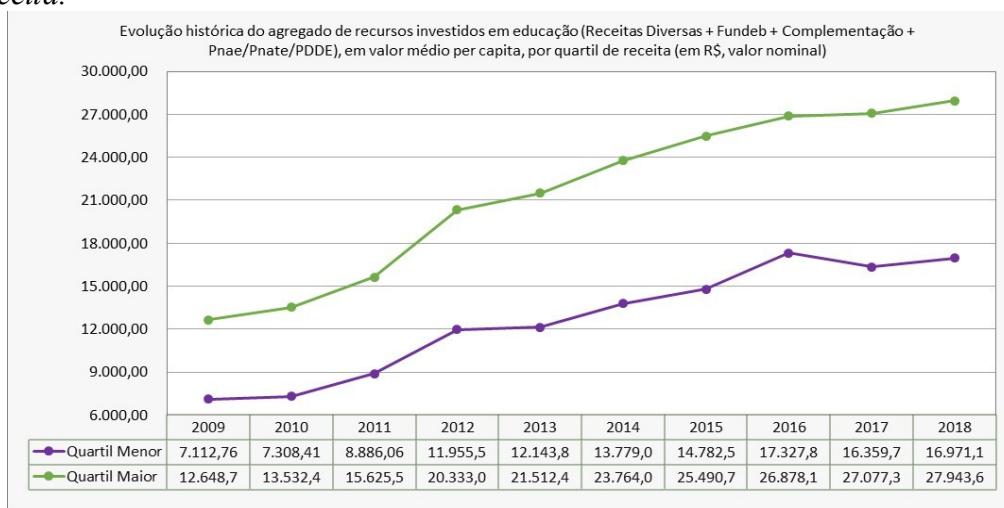
98. Levantamento recente do TCU, que abordou o financiamento da educação pública no país (TC 027.502/2018-0, Acórdão 1.656/2019-Plenário), apontou que, em 2017, havia 3.457 municípios com desempenho no Ideb (4º e 5º anos do ensino fundamental) menor do que 5 (cinco) e 2.115 maior ou igual a 5 (cinco). No entanto, a média *per capita* de recursos transferidos pela União no âmbito dos programas suplementares para os dois grupos foi praticamente a mesma, R\$ 170,64 para os municípios com menor Ideb e R\$ 170,00 para os municípios com maiores Ideb. Mas, comparando os municípios com Ideb menor que 4 (quatro) e aqueles com nota maior que 6 (seis), observa-se que os primeiros receberam, em média, R\$ 189,56 *per capita* aluno em 2017, considerando os três programas. Esse valor sobe para R\$ 210,32 quando consideramos os municípios com Ideb maior que 6 (seis).

99. Repensar os critérios desses programas é algo importante quando se pretende alavancar a capacidade de financiamento das redes de ensino com menor receita *per capita*. Parece oportuno, no momento da discussão do novo Fundeb, considerar o impacto de montantes

*extra fundo que impactam no financiamento. Um ponto de partida metodológico nessa direção foi apresentado no Estudo Técnico 24/2017 da Câmara dos Deputados (Tanno, 2017, p. 61-65).*

100. O Gráfico 5 permite analisar a trajetória da diferença entre os valores médios per capita dos quartis de municípios com menor e com maior volume de receita, considerando o agregado de receitas disponíveis pelo município, mais os recursos recebidos do Fundeb, mais a distribuição da complementação e mais os recursos transferidos pelo FNDE nos programas suplementares. Evidencia-se a tendência de separação mais acentuada das curvas a partir de 2012, o que aponta para o agravamento das desigualdades de financiamento per capita. Tal situação demonstra a incapacidade das políticas de alcance nacional em reverter tais distorções, corroborando a conclusão de Tanno (2017, p.25) de que a ação final das políticas de financiamento ‘tem cristalizado e até ampliado as desigualdades’.

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: Fonte: Siope e Sinopse Estatística da Educação Básica. Elaboração própria.

101. Ao analisar os municípios dos quartis que serviram de comparação, constatou-se que 25% dos municípios do quartil com menos recursos não receberam complementação entre 2009 e 2018. Além disso, 22% dos municípios localizados no quartil com mais recursos receberam. Ou seja, o efeito da complementação da União em favor da equidade pode ser ainda maior se forem corrigidos problemas de focalização.

102. A principal razão para essa distorção é o modo como foi desenhado o mecanismo de distribuição dos recursos da complementação. Segundo o caput do art. 4 da Lei 11.494/2007 e o seu anexo, a complementação é destinada aos fundos estaduais e do Distrito Federal com menores valores anuais por aluno. Dentro de cada fundo, os recursos são distribuídos em função do tamanho da rede educacional, ponderada conforme previsto na Lei. Ou seja, independentemente da capacidade de investimento do município com as receitas diretamente arrecadadas destinadas à Educação, ele só terá acesso aos recursos da complementação se fizer parte do Estado cujo fundo será complementado. Da mesma forma, um município com melhores condições de financiamento próprio, ainda que ‘melhor’ não necessariamente signifique ‘suficiente’ ou ‘ideal’, poderá receber parte desses valores simplesmente por fazerem parte da unidade da Federação cujo Fundo foi complementado pelos recursos da União.

103. O número de estados atendidos pela complementação da União variou entre nove e dez no período de vigência do Fundo em análise. De acordo com o quadro Demonstrativo das Receitas e Despesas do Fundeb, extraído do Siope, os estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco e Piauí receberam recursos da complementação entre 2008 a 2018. Para além desses estados, o Rio Grande do Norte também foi contemplado com a complementação nos anos de 2011 a 2015.

104. Em função da lógica de distribuição dentro de cada fundo, alguns municípios com capacidade de investimento próprio elevado dentro desses estados acabaram recebendo recursos de complementação, enquanto outros municípios pertencentes a outros estados, cujos fundos não receberam complementação da União, acabaram por não ter acesso a esses recursos apesar da baixa capacidade de investimento próprio, inclusive. A Tabela 5 exemplifica essa situação.

Tabela 5 – Exemplificação de distorções no mecanismo de distribuição da complementação da União.

Situação	Código Estado IBGE	UF	Código Município IBGE	Receita per capita em 2018 (R\$)
Municípios com indício de maior capacidade de investimento que receberam complementação do Fundeb	15	PA	150215	23.413,83
	15	PA	150140	26.035,55
	21	MA	211130	20.897,87
	26	PE	260720	28.574,11
	26	PE	261160	36.333,73
	27	AL	270430	25.711,37
	29	BA	291992	59.500,29
	29	BA	292920	52.879,93
	29	BA	290570	27.608,05
	29	BA	292740	29.087,38
Municípios com indício de menor capacidade de investimento que não receberam complementação do Fundeb	24	RN	241030	4.567,24
	25	RN	240660	5.349,13
	12	AC	120039	5.131,24
	12	AC	120017	5.563,36
	16	AP	160002	6.289,66
	16	AP	160010	6.461,75
	28	SE	280260	9.922,03
	31	MG	312960	10.952,32
	52	GO	520180	13.621,64

Fonte: Siope e Sinopse Estatística da Educação Básica. Elaboração própria.

105. Por último, compararam-se os municípios com piores resultados no Ideb e na porcentagem de professores com formação superior. O resultado mostra que, nos dois casos, esses municípios são os que possuem menos recursos disponíveis para financiamento da educação. Dos municípios com menor percentagem de professores com formação superior, 24% não receberam complementação em 2018. Em termos de desempenho escolar dos estudantes nas redes municipais, 27% dos municípios com piores Ideb nas séries iniciais do ensino fundamental não receberam complementação.

106. Em auditoria realizada em 2013, que identificou os principais problemas que afetam a qualidade e a cobertura do ensino médio no Brasil (TC 007.081/2013-8), O Tribunal concluiu que a sistemática de apoio financeiro da União vigente se baseia, por um lado, em transferências automáticas, preponderantemente orientadas pela quantidade de alunos matriculados na rede, e, por outro lado, em transferências voluntárias, que dependem, em grande parte, da aptidão das secretarias de educação em angariar os recursos. A consequência é que, na prática, o Ideb não vem sendo utilizado como parâmetro orientador do apoio financeiro da União, em desacordo com o art. 75 da LDB e com o art. 8º, § 2º, do Decreto 6.094/2007.

107. Embora os resultados não permitam concluir que a falta de recursos seja responsável pelo desempenho, caso do Ideb, é um indício de que pode estar havendo subfinanciamento nesses municípios. Essa possibilidade é reforçada por se tratar de um

comportamento médio que se mantém ao longo dos anos. Considerando a hipótese, bastante usual na literatura, de que a formação do professor tenha impacto no desempenho dos alunos, a correlação entre baixo financiamento com baixo nível de formação dos professores reforça a tese acima.

108. Ao comentar o relatório preliminar de auditoria, a Secretaria Executiva do MEC, por meio da Nota Técnica 2/2020/DP3/GAB/SE, manifestou entendimento de que o aprimoramento do efeito redistributivo do Fundeb é uma questão de avanço necessário e substancial para a equalização das oportunidades educacionais em território nacional. O gestor enfatiza que, embora o Ideb dos entes governamentais tenha sofrido aumento expressivo após a implantação integral do Fundeb, no ano de 2010, ainda persistem drásticas diferenças entre os indicadores educacionais dos estados, Distrito Federal e municípios, inclusive entre os municípios de um mesmo estado. Transcrevendo a opinião da SE/MEC exposta na Nota Técnica, ‘Se a equalização das oportunidades educacionais se fundamenta no tripé responsabilidades-recursos-gestão, a garantia de um padrão mínimo de qualidade parece estruturar-se num outro tripé, a saber, capacitação-avaliação-bonificação’.

109. Para tanto, um dos principais pontos de discussão do novo Fundeb está exatamente na alteração do mecanismo de distribuição da complementação da União. Há que se considerar, para além da proporcionalidade das matrículas, as outras receitas de educação à disposição do ente que não integram o Fundeb, os indicadores socioeconômicos dos educandos e na possibilidade de bonificação do ente pelo sucesso na elevação dos seus indicadores de qualidade. A adoção desses critérios, de forma adicional ao da matrícula atualmente utilizado, tende a contribuir de modo mais eficaz para reduzir as distorções e desigualdades entre as redes de ensino.

110. Também se considerou a capacidade de investimento próprio dos municípios com pior infraestrutura educacional. Como medida da infraestrutura utilizou-se, no presente trabalho, o índice desenvolvido em Neto (2013). Na metodologia apresentada, a infraestrutura das escolas é classificada em elementar, básica, adequada e avançada, em função dos dados de infraestrutura contidos no Censo da Educação Básica 2017.

Tabela 6 – Classificação da infraestrutura das redes educacionais em amostra de oito estados com menor desempenho no Ideb – séries iniciais do ensino fundamental e menos recursos financeiros per capita do Fundeb, para o ano de 2017.

Estado	Número de municípios com rede educacional			
	Elementar	Básica	Adequada	Avançada
Alagoas	51	51	-	-
Bahia	227	190	-	-
Maranhão	198	19	-	-
Pará	111	32	-	-
Paraíba	119	104	-	-
Pernambuco	104	81	-	-
Piauí	144	80	-	-
Rio Grande do Norte	50	115	2	-

Fonte: Adaptado do estudo de Neto et al (2013), Uma Escala Para Medir a Infraestrutura Escolar. Elaboração própria seguindo o método conceitual do estudo de Neto et al (2013) com a utilização de dados do Censo da Educação Básica 2017.

111. Com esses dados por escola, foi calculada a média do indicador para o município. Dessa forma, pode-se atribuir a classificação acima para a rede municipal. O resultado mostra que os estados com menor desempenho no Ideb e menos recursos per capita disponíveis possuem o maior número de municípios com infraestrutura educacional elementar.

112. O déficit de infraestrutura escolar também foi apontado em levantamento feito pelo Todos pela Educação e noticiado pela Agência Brasil (2016):

*Apenas 4,5% das escolas públicas do país têm todos os itens de infraestrutura previstos em lei (...). O levantamento foi feito com base no Censo Escolar de 2015 e levou em consideração o acesso a energia elétrica; abastecimento de água tratada; esgotamento sanitário e manejo dos resíduos sólidos; espaços para a prática esportiva e para acesso a bens culturais e artísticos; e, equipamentos e laboratórios de ciências. Foi considerada ainda a acessibilidade às pessoas com deficiência. Entre os itens mais críticos estão o laboratório de ciências – presente em apenas 8,6% das escolas públicas de ensino fundamental e 43,9% de ensino médio – e a quadra esportiva – presente em apenas 31% de todas as escolas públicas. Fatores básicos, como acesso à água tratada e esgoto sanitário, ainda não são universais, sendo verificados, respectivamente, em 91,5% e 37,9% das escolas públicas. (...) As condições de infraestrutura são mais críticas no ensino fundamental, etapa que vai do 1º ao 9º ano: 4,8% das escolas possuem todos os itens. No ensino médio, a porcentagem sobe para 22,6%.*

113. *Observa-se que, dos estados com maior número de municípios cujas redes escolares possuem infraestrutura considerada elementar ou básica, dois deles sequer receberam complementação da União em 2018, Rio Grande do Norte e Sergipe. Esse resultado reforça a ideia de que é preciso melhorar a focalização na repartição dos recursos do Fundeb, sobretudo a complementação da União. Com esse objetivo, é recomendável considerar outros fatores que não apenas quantidade, etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino.*

114. *Podemos destacar algumas causas que evidenciam as oportunidades de aperfeiçoamento da focalização redistributiva do Fundeb:*

*a) Embora o Fundeb seja um importante mecanismo equalizador de recursos dentro da mesma unidade da Federação, se limita a uma determinada cesta de impostos e transferências. O efeito redistributivo acaba por ser alterado quando se agregam as outras fontes de recursos para a educação básica para além desta cesta (Tanno, 2017);*

*b) Falta de parâmetro objetivo quanto à responsabilidade redistributiva e supletiva da União prevista no art. 211, § 1º, da CF: ‘A União (...) exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios’;*

*c) Arbitrariedade do critério que define o VAA mínimo nacional, que leva a distorções mais acentuadas do que o uso, por exemplo, da média e da mediana nacionais ou de um parâmetro de custo e qualidade por aluno (IPEA, 2017);*

*d) Distribuição de recursos com base exclusivamente no número de matrículas, ao invés da utilização de referenciais nacionais de qualidade da oferta previamente definidos (Tanno, 2017);*

*e) Dificuldades e condicionantes metodológicas e políticas para aplicar um modelo multidimensional em substituição ao atual baseado nas matrículas. Como ferramenta que poderia melhor objetivar e qualificar essa distribuição, identificamos a instituição do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica (Sinaeb), previsto no texto de Lei do Plano Nacional de Educação 2014-2024;*

*f) A incorporação de critérios levando em conta a capacidade arrecadatória dos entes enfrenta desafios operacionais e de confiabilidade dos dados contábeis disponíveis.*

#### **IV.2. Medidas mitigadoras**

115. *Entende-se que, embora os dados utilizados pela auditoria não considerem os custos locais da educação e utilize registros autodeclarados pelos municípios, os indícios são suficientes para indicar a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de redistribuição do Fundeb, principalmente em relação a três aspectos: a) importância de se considerar os recursos próprios dos municípios, os recursos transferidos via programas suplementares Pnae, Pnate e PDDE e as outras fontes de recursos extra Fundeb no cálculo da redistribuição da cesta de recursos arrecadados pelo Fundo; b) maior eficiência alocativa dos recursos da*



complementação da União, buscando adotar outros referenciais na repartição desses recursos, a exemplo do VAA-Total, que permita captar redes com menor capacidade de financiamento e que no modelo vigente não estão sendo contempladas pela complementação; c) importância de considerar outros fatores que não apenas o número de matrículas como critério de distribuição dos recursos.

116. Essas ações mitigadoras têm como benefícios esperados a maximização do efeito redistributivo do Fundeb, resultando no aperfeiçoamento futuro dos critérios de equalização das receitas do novo Fundo, levando em conta os desafios das redes na melhoria dos seus indicadores educacionais, bem como na qualificação da forma de atuação supletiva da União na distribuição dos recursos da complementação.

#### **V. CONTROLE DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB**

117. Neste capítulo, apresentam-se os resultados da Questão 3 da auditoria, que contemplou as seguintes análises: a) sistemática de documentação, de manutenção de registros administrativos, contábeis e bancários e de divulgação das operações financeiras do Fundeb; b) enquadramento normativo e apropriação de despesas vedadas implícita e explicitamente no conceito de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE); c) fragilidades no exercício de controle social. Nas seções V.1 a V.4, evidenciam-se quatro riscos identificados pela equipe de auditoria que estão associados aos controles institucionais, à transparência e à regularidade da utilização dos recursos do Fundeb.

118. A ISSAI 20 – Princípios de transparência e accountability (2010), norma de auditoria da Intosai, conceitua a accountability pública como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. O termo incorpora conceitos relacionados à transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública. Citamos o entendimento da Controladoria Geral da União (CGU) de que ‘uma gestão pública transparente permite à sociedade, com informações, colaborar no controle das ações de seus governantes, com intuito de checar se os recursos públicos estão sendo usados como deveriam’. A transparência é subsidiada pela garantia de acesso à informação e pela publicidade das ações do governo.

119. Os dados relativos ao Fundeb – receitas, despesas, transferências e complementação da União – devem ser publicados no Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE, Anexo 8 do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), conforme definido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Além da publicidade objetivada pelos normativos, há também a condição para recebimento de transferências voluntárias por parte dos entes e realização de operações de crédito.

120. Apesar de o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) ser o sistema padrão para recebimento dos dados fiscais, no caso da educação ficou estipulado que o Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE deve ser preenchido por meio do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope), conforme disciplina a Portaria MEC 844/2008, procedimento este ratificado pela STN. A operacionalização do Siope é de responsabilidade do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE).

121. A responsabilidade pelo preenchimento do Siope é do próprio ente governamental detentor das informações. Trata-se de dados de natureza declaratória, porém devem ser compatíveis com as informações contábeis e relatórios e demonstrativos de execução orçamentária e financeira provenientes do setor responsável pela contabilidade do ente federado.

122. Quanto à prestação de contas formal, a legislação estabelece a obrigatoriedade dos governos estaduais e municipais apresentarem a comprovação da utilização dos recursos do Fundeb em três momentos distintos: a) mensalmente, ao Conselho de Acompanhamento e



Controle Social (CACS), com a apresentação de relatórios gerenciais sobre o recebimento e emprego dos recursos do Fundo; b) bimestralmente, ao Tribunal de Contas competente, resumindo a execução orçamentária e evidenciando as despesas de MDE à conta do Fundo; c) anualmente, também ao Tribunal de Contas competente, encaminhando a prestação de contas do Fundo que deve ser instruída com parecer do CACS.

123. Quanto à destinação dos recursos do Fundeb, a Emenda Constitucional 53/2006 prevê no art. 60, inciso XII, que proporção não inferior a 60% do Fundo de cada ente será destinada ao pagamento dos profissionais do magistério da educação em efetivo exercício. Tal mandamento é reforçado no art. 22 da Lei 11.494/2007 e no art. 9º do Decreto 6.253/2007, o qual também define que a parcela restante de 40% dos recursos do Fundeb será utilizada em ações consideradas como de MDE.

**V.1. Risco: enfraquecimento institucional do uso do Siope como base informatizada oficial de registro, armazenamento, publicidade e controle social de dados contábeis, orçamentários e fiscais sobre as receitas e despesas públicas em educação, incluindo o Fundeb, de todos os entes federados.**

124. Apesar de a Portaria MEC 844/2008 definir a obrigatoriedade de utilização do Siope, bem como a STN ter disciplinado que o Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE deve ser preenchido por meio desse Sistema, foram encontradas duas situações negativas a destacar: a) estados e municípios que historicamente não fazem a alimentação do sistema; b) estados e municípios que transmitiam os dados ao FNDE, mas deixaram de transmitir com amparo em decisões preliminares judiciais em Ações Cíveis Originárias (ACO). Tais decisões suspendem a inscrição desses entes em cadastros de inadimplência mantidos pela União, até o julgamento final da lide.

125. O portal eletrônico do Siope disponibiliza consulta com a relação dos entes estaduais e municipais inadimplentes na prestação de informações. Quanto aos estados, apresentamos, no Quadro 2, resumo sobre os entes e os anos com inadimplência.

Quadro 2 – Relação de estados que não transmitiram dados ao Siope.

UF	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Amparado por Ação Civil Ordinária no STF?
AL		Não	Não	Não	Não	Não	Sim
DF						Não	Sim
MG		Não	Não	Não	Não	Não	Sim
PI						Não	
RJ						Não	
RN					Não	Não	
RS	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim

Fonte:

Siope.

Disponível

em:

<<https://www.fnde.gov.br/siope/ufsQueNaoTransmitiram.do>>.

Acesso em 31/10/2019.

126. Dentre os estados que não transmitiram informações por meio do Siope e possuem ações no STF, selecionamos algumas transcrições de liminares deferidas amparando essa decisão. As justificativas dessas ações versam sobre: as diferenças de metodologia de apuração do percentual mínimo de aplicação em educação; a inclusão dos gastos com pessoal inativo como ação de MDE; a contestação do envio do RREO unicamente pelo Siope; e a constitucionalidade no ato de inclusão no cadastro de inadimplente sem a realização da análise de prestação de contas.

127. O Estado de Alagoas ajuizou as ACO 2.671/STF (exercício 2014), 3018/STF (exercício 2016), 3.107/DF (exercício 2017) e 3.229/STF (exercício 2018):

A restrição refere-se à transmissão do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – SIOPE. O Estado de Alagoas não transmitiu o SIOPE relativo ao exercício de



2016, tendo em vista que o sistema não aceita como despesas aplicadas na manutenção e desenvolvimento do ensino a inclusão do pagamento da folha de inativos. (ACO 3018/STF)

128. O Distrito Federal ajuizou a ACO 3.209/DF (exercício 2018):

Trata-se de ação cível originária, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Distrito Federal em face da União e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação com vistas a suspender a inscrição do Autor nos cadastros restritivos federais ocasionada pelo não encaminhamento do Relatório Resumido de Execuções Orçamentárias (RREO). Alega-se que por questões burocráticas 'os dados enviados via Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI já foram homologados, restando apenas a necessidade de simples envio dos mesmos dados por meio do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – SIOPE.' Sustenta-se que tanto o texto constitucional quanto a LC 101/2000 não impõe a apresentação do relatório unicamente pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). Logo, não poderia haver penalidade decorrente do não encaminhamento do RREO.

129. O Estado de Minas Gerais ajuizou as ACO 2.885/STF (exercício 2015); 3.014/STF (exercício 2016); e 3.111/STF (exercício 2017):

Narra o autor não ter conseguido transmitir os dados relativos ao ano base de 2015 para o sistema SIOPE, em virtude de 'crítica impeditiva' apresentada pelo sistema receptor de dados. Segue alegando o seguinte, mas não foram acatados pela autarquia, o que resultou na inclusão do Estado de Minas Gerais no Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias (CAUC), impedindo-o de receber recursos oriundos de transferências vinculadas ao Governo Federal. Tal inclusão apresenta-se irregular sob diversos aspectos: a) se deu sem a necessária observância do devido processo legal; b) levou em consideração informações colhidas em sistema informatizado que, de acordo com a Portaria n. 844/08, 'não serão utilizadas para fins de controle'; e c) leva em consideração fatos ocorridos em gestão anterior. (ACO 2.885/STF)

130. O Estado do Rio Grande do Sul ajuizou Medida Cautelar na ACO 3.196 (exercícios 2014 a 2017);

Salienta frustrada a tentativa de lançar os elementos relativos aos percentuais mínimos de aplicação de receita a que alude o artigo 212 da Constituição Federal ante impedimento gerado pelo próprio sistema. Discorre a respeito da impossibilidade de os dados inseridos serem utilizados como método de controle pelo Ministério da Educação, citando o artigo 2º, § 3º, da Portaria nº 844 daquele Órgão.

131. Para além dos entes estaduais, procedemos ao levantamento de municípios que não transmitiram os dados anuais do RREO por meio do Siope. Percebemos aumento na inadimplência a partir do ano de 2017, passando de 60 municípios, naquele ano, para 276, em 2018 (Quadro 3).

Quadro 3 – Quantidade de Municípios que não transmitiram dados ao Siope.

UF / Ano	AC	AL	AM	AP	BA	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	Total Municípios <sup>(a)</sup>
2013	1			1					1					1	1			1								6	
2014	1													1	2	1			1							6	
2015	1													3	2	1			2							9	
2016	1								2	1			5		2	3	1		2		1					18	
2017	1	3	2		1	1	1	5	2		1	11	4	3	7	4	5	4		1		4			60		
2018	1	20	7	3	10	1	5	6	18	19	9	34	16	8	19	13	10	11	4	2	7	2	6	37	8	276	

Fonte:

Siope.

Disponível

em:

<<https://www.fnde.gov.br/siope/municipiosQueNaoTransmitiram.do>>. Acesso em 31/10/2019.

*Nota: (a) Os dados de transmissão são dinâmicos e, portanto, esses números podem mudar, já que os municípios têm a possibilidade de enviar os dados ao Siope com atraso.*

132. Uma possível explicação para este aumento pode ser a implantação do Módulo de Acompanhamento e Validação do Siope (MAVS). Isto porque, após a implantação da ferramenta, no ano de 2018, o processamento das informações transmitidas pelos entes ao FNDE só acontece após validação dos dados pelo Secretário de Educação e pelo Presidente do CACS-Fundeb. O MAVS é abordado mais detidamente no item IV.3 deste relatório, que trata do controle social.

133. Uma vez que os municípios deixam de transmitir os dados ao Siope, fica prejudicado o cumprimento dos objetivos previstos pela Portaria MEC 844/2008, entre eles o de constituir base de dados nacional detalhada sobre receitas e investimentos públicos em educação de todos os entes federativos e o de assegurar transparência e publicidade à gestão dos recursos públicos destinados à educação, incrementando os mecanismos de controle legal e social. Além disso, as liminares concedidas pelo Poder Judiciário impedem a aplicação da sanção prevista na legislação ao ente inadimplente com o Siope, ou seja, o não recebimento de transferências voluntárias e de inabilitação para realizar operações de crédito,

**V.2. Risco: utilização de recursos do Fundeb para custeio de despesas não permitidas em lei ou não enquadradas no conceito de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).**

134. Foram encontrados registros de apropriação e validação de recursos do Fundeb em despesas vedadas implícita ou explicitamente.

135. No âmbito das vedações explícitas em lei, o FNDE encaminhou à equipe de auditoria exemplos de registros de despesas que não poderiam ter sido efetuadas com recursos do Fundeb, em razão de dois critérios legais: a) 'Merenda Escolar', 'Subvenções em Saúde, Cultura e Assistência' e 'Alimentação e Gêneros Alimentícios', por constarem no rol do art. 71 da LDB, que elenca as despesas não consideradas como de MDE; b) 'Despesas de Exercícios Anteriores', por constar no art. 21 da Lei 11.494/2007.

136. Quanto às despesas vedadas implicitamente, o entendimento do FNDE é o de que as despesas que envolvam gastos com inativos e pensionistas não podem ser realizadas com recursos do Fundeb. Na mesma linha de entendimento, a STN descreve no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) argumentação para o não enquadramento dessa categoria de despesa como de MDE. O FNDE e a STN se embasam na interpretação conjunta dos arts. 37 e 40 da Constituição Federal, dos arts. 70 e 71 da Lei 9.394/1996, e do art. 22 da Lei 11.494/2007, concluindo que:

(...) para fins do limite constitucional com manutenção e desenvolvimento do ensino, devem-se considerar apenas as despesas destinadas à remuneração e ao aperfeiçoamento dos profissionais em educação e que exerçam cargo, emprego ou função na atividade de ensino, excluindo-se, por conseguinte, as despesas que envolvam gastos com inativos e pensionistas, pois a lei faz distinção entre as espécies de rendimento: remuneração, proventos e pensões. As despesas com inativos e pensionistas devem ser classificadas como despesas de Previdência Social.

137. Em pesquisa à jurisprudência do TCU, constata-se que esta Corte de Contas possui decisão no sentido de não considerar professores inativos para recebimentos de pagamentos com recursos do Fundeb, manifestada no Acórdão 4.241/2009, da 2ª Câmara. Levantamento recente do TCU, que abordou o financiamento da educação pública no país (TC 027.502/2018-0, Acórdão 1.656/2019-Plenário), apontou lacuna legislativa sobre o pagamento de inativos e pensionistas com recursos do Fundeb.

138. No sentido de evidenciar a apropriação inadequada dessas despesas à conta de recursos do Fundeb, a equipe de auditoria requisitou ao FNDE a extração de planilhas do Siope com os registros mais recentes disponíveis. Em atendimento à requisição, O FNDE encaminhou conjunto de planilhas com registros de 2018 (ano completo, com registros declarados dos seis



bimestres) e 2019 (com registros declarados até junho, contemplando três bimestres fechados), com despesas empenhadas, liquidadas e pagas pelos estados e municípios, com fonte de recursos do Fundeb, nas seguintes rubricas:

a) *Merenda Escolar: registro associado à Pasta do Siope denominada 'Alimentação e Nutrição – Merenda Escolar';*

b) *Subvenção em Saúde, Cultura e Assistência: registro associado às contas contábeis do Siope 33350430101 – Instituição de Caráter de Assistência Social, 33350430102 – Instituição de Caráter Cultural e 33350430500 – Instituição de Caráter Assistencial em Saúde. Considerou-se nesta análise que, para estar conforme, as despesas com pagamento de entidade conveniada (creche, por exemplo), com recursos do Fundeb, deveriam ser contabilizadas na conta contábil 3.33.50.43.01.03 – Instituição de Caráter Educacional;*

c) *Alimentação e Gêneros Alimentícios: registro associado às contas contábeis do Siope 33390300700 – Gêneros de Alimentação e 33390394100 – Fornecimento de Alimentação. Para esse grupo, o gestor do FNDE fez ressalva quanto à necessidade de se confirmar os dados informados pelos entes, tendo em vista as exceções previstas nos normativos. Sendo assim, este item não foi analisado;*

d) *Inativo: registro associado à conta contábil do Siope 33190010000 – Aposentadorias;*

e) *Despesa de Exercícios Anteriores: registro associado à conta contábil do Siope 3319092000 – Despesas de Exercícios Anteriores.*

139. Na Tabela 7, são apresentados dados consolidados por tipo de despesa, com a respectiva quantidade de entes que aparecem com lançamento no Siope, no período analisado pela auditoria.

Tabela 7 – Despesas pagas com recursos do Fundeb em rubricas não permitidas por lei ou não enquadradas no conceito de MDE, segundo registros declarados no Siope, em 2018 e 2019, por bimestre.

Ano	Período	Merenda escolar			Subvenção em Saúde, Cultura e Assistência			Inativo			Despesa de Exercícios Anteriores		
		Valor (R\$ mil)	Qtd. Munic.	Qtd. UF	Valor (R\$ mil)	Qtd. Munic.	Qtd. UF	Valor (R\$ mil)	Qtd. Munic.	Qtd. UF	Valor (R\$ mil)	Qtd. Munic.	Qtd. UF
2018	1º bim.	1.411,8	41	15	2.871,6	31	8	46,9	9	7	76.378,2	296	24
	2º bim.	2.922,6	57	18	10.404,3	51	9	116,5	7	6	96.958,1	339	24
	3º bim.	5.212,8	51	17	17.779,3	59	10	169,8	9	5	145.461,0	358	24
	4º bim.	4.652,9	47	17	33.105,9	61	11	146,3	7	4	153.896,2	357	24
	5º bim.	10.774,5	50	17	26.873,8	56	11	1.091,3	7	4	160.149,0	372	24
	6º bim.	10.653,5	68	17	768,0	1	1	638,8	10	3	179.400,2	359	23
2019 (a)	1º bim.	907,7	26	12	2.406,3	38	8	67,0	9	5	204.879,7	192	22
	2º bim.	6.152,3	38	14	7.915,4	53	11	293,6	10	5	276.025,8	217	23
	3º bim.	1.819,1	29	12	9.633,9	48	10	174,4	6	4	356.405,8	171	24

Fonte: SIOPE. Despesas. Filtro: Grupo despesa: Fundeb; contas contábeis: Merenda Escolar, Instituição de Caráter Assistencial Social/Cultural/Saúde e Aposentadorias.

Nota: (a) como a requisição foi feita em outubro de 2019, a análise ficou limitada ao bimestre que já se encontrava fechado em relação ao cronograma de alimentação do Siope.

140. Ainda que algumas despesas apresentadas por unidade da Federação possam apresentar pouca materialidade diante do volume de recursos dispendidos pelo ente em educação, percebemos que a participação de algumas das despesas vedadas dentro de um município apresenta relativa materialidade. Tomamos, por exemplo, os estados da Bahia e do Maranhão, os quais receberam complementação da União para o Fundeb nos últimos anos:

a) Na Bahia, no ano de 2019, temos que um determinado município declarou no Siope o valor de R\$ 1.399.920,27 em despesas com Merenda Escolar pagas no primeiro bimestre de

2019. Segundo a Portaria Interministerial MEC/MF 7/2018, a previsão de receita, em 2019, para esse município é de R\$ 44.847.361,95. A despeito de outras despesas, somente a apropriação inadequada de recursos do Fundeb com a rubrica Merenda Escolar representava 3,1% do recurso anual provido por recursos do Fundo;

b) No Maranhão, um dos municípios tinha previsão de receber R\$ 23.819.645,43 de receitas no Fundeb em 2019, conforme Portaria Interministerial MEC/MF 7/2018. De acordo com os dados extraídos do Siope, o município havia destinado, no primeiro bimestre de 2019, para pagamento de Instituição de Assistência Social, o valor de R\$ 1.038.575,96, isto é, 4,4% da sua receita anual. Outro município daquele Estado havia gasto, em 2018, também em Subvenção de Assistência Social, R\$ 634.158,75. Este gasto representou 4,8 % dos R\$ 13.102.988,84 recebidos por meio do Fundeb.

141. No que tange aos gastos com Inativos, o trabalho de Levantamento do Tribunal objeto do TC 027.502/2018-0 (Acórdão 1.656/2019-Plenário) identificou que os estados do Espírito Santo, de Goiás e de São Paulo estariam permitindo a inclusão de gastos com aposentadorias e pensões como despesa de MDE.

142. No Espírito Santo, o Tribunal de Contas daquele Estado (TCE-ES) emitiu a Resolução 195/2014, que incluiu os gastos com contribuição complementar destinada a cobrir déficit do Regime Próprio de Previdência de Servidores, com inativos e pensionistas da área da educação, como despesa com MDE. A Procuradoria Geral da República (PGR) entrou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 5691/2017 para questionar os dispositivos da Resolução. Ao final de 2019, o STF ainda não havia julgado o caso.

143. No Estado de Goiás, foi editada a Lei Complementar Estadual 147/2018, incluindo o pagamento de pessoal inativo nas despesas com MDE. Novamente, a PGR ajuizou a ADI 6049/2018, a qual foi acatada liminarmente pelo STF em dezembro de 2018.

144. Em São Paulo, a Lei Complementar 1.010/2007 permitiu a contabilização de despesas com inativos e pensionistas ou com cobertura de déficit de regime próprio de previdência no piso constitucional da educação. Também neste caso, a PGR ajuizou ação com a alegação de que os dispositivos da lei que permitiram essa contabilização incidiram em inconstitucionalidade formal e material (ADI 5719/2017). O TCE-SP, que, até 2017, aceitava o computo de inativos nos 40% restantes com MDE, a partir de 2018, modificou entendimento e passou a não mais aceitar essa categoria de despesa nos gastos educacionais, conforme recomendação ao Balanço das Contas do Governador do Estado de São Paulo, de que trata o TC 5198/989/16: 'Atente para a decisão deste Tribunal de não mais considerar, a partir de janeiro de 2018, no cômputo dos gastos com ensino, os valores despendidos com o pagamento dos inativos da educação (...)'.

145. Sob o ponto de vista normativo, realmente a legislação não possui item expresso que diga que os pagamentos de aposentadorias e pensões não devam ser considerados como de MDE. Por outro lado, a manifestação da STN (órgão orçamentário nacional) e do FNDE (órgão gestor dos recursos) contrários à apropriação dessas despesas com recursos do Fundeb não tem sido eficaz em garantir tratamento uniforme dessa matéria em todo o País. A ausência de manifestação expressa na legislação vedando essa apropriação dá margem a interpretações diversas por parte dos entes e dos órgãos de controle externo, a ponto da PGR judicializar o assunto.

146. Quanto a Despesas de Exercícios Anteriores, esta apresenta os maiores montantes e ocorre em quase todos os estados, chegando a 372 municípios que declararam a apropriação dessa rubrica com recursos do Fundeb no 5º bimestre de 2018. A se destacar que a despesa declarada ao final do 6º bimestre de 2018, de cerca de R\$ 179 milhões, praticamente duplicou ao final do 3º bimestre de 2019, alcançando o patamar de R\$ 356 milhões.

147. Segundo o § 2º do art. 21 da Lei 11.494/2007, é permitida a utilização de até 5% dos recursos do Fundeb no primeiro trimestre do exercício subsequente, mediante abertura de

crédito adicional. Porém, os valores obtidos junto ao sistema Siope já estão descontados deste percentual e, portanto, o somatório apresentado representaria o montante em desacordo com os gastos permitidos com recursos do Fundeb.

148. Para além dessas inconformidades, destacam-se as constatações apresentadas no trabalho de Levantamento realizado pelo TCU que foi objeto do TC 033.995/2017-6, que tratou da aplicação de recursos do Fundeb no pagamento da remuneração de profissionais do magistério da educação básica, conforme extrato da Conclusão do relatório elaborado pela SecexEducação, e que, a final de 2019, aguardava pronunciamento do Ministro-Relator:

Do levantamento realizado a partir de dados obtidos por meio de diligência, por meio de extração de dados no Siope e por meio de questionário enviado eletronicamente às secretarias de educação, foi possível evidenciar as seguintes situações: a) recursos do Fundeb sendo utilizados para remunerar profissionais do magistério cedidos, vistos que estes não se enquadram no conceito de despesas com MDE; b) recursos da parcela vinculada de 60% do Fundeb sendo utilizados para remunerar profissionais do magistério declarados como no exercício de atividade administrativa alheia àquelas previstas no art. 22 da Lei 11.494/2007; c) outros profissionais da educação sendo remunerados pela parcela vinculada de 60% do Fundeb. Tais situações estão em desconformidade ao estabelecido pelo art. 22 da Lei 11.494/2007, sendo que as duas primeiras sinalizam para a ocorrência do desvio de função do profissional de magistério.

Os números apurados na amostra de quinze entes diligenciados trazem fortes indícios de que 18.514 profissionais estariam em desvio de função no mês de novembro de 2017, sendo 15.183 (82%) exercendo atividade administrativa na secretaria de educação e 3.331 (18%) cedidos a outros órgãos. Tendo por base apenas essa amostra reduzida de análise, teriam sido gastos irregularmente R\$ 34,66 milhões com a verba vinculada de 60% do Fundeb para o pagamento de profissionais nesta situação somente naquele mês.

(...) Análises complementares com o uso de registros do Siope, que abrangearam amostra de 1.371 municípios e sete estados, revelaram ainda que cerca de 67.900 profissionais do magistério estavam com lotação na secretaria de educação, sendo essa situação indício de que poderiam estar deslocados em funções meramente administrativas, também se configurando no desvio de função. Neste caso, também houve pagamento da remuneração desses profissionais com a parcela vinculada de 60% do Fundeb, que somou R\$ 194,24 milhões.

149. Convém recordar que o art. 22 da Lei 11.494/2007 estabelece que os recursos oriundos do Fundeb sejam destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública. Ou seja, nas situações levantadas pela Unidade Técnica do Tribunal, havia professores fora de sala de aula sendo pagos com recursos do Fundo, em desacordo com a legislação.

150. A despeito da constatação sobre a entrega de dados ao Siope, ao TCE e à STN, infere-se que há oportunidade de melhoria dos controles quanto à verificação do uso indevido de recursos do Fundeb com pagamentos de despesas não aceitas como de MDE. Observa-se que as aferições ainda estão pautadas por atestar somente o cumprimento da aplicação do mínimo de 25% em educação. Observamos que municípios que realizaram despesas em ações que não são de MDE estão adimplentes tanto no Tribunal de Contas estadual, quanto no sistema CAUC, com aval do FNDE.

151. Constata-se que o Siope executa diversas verificações antes de receber os dados dos entes, todavia não há validação quanto aos gastos com recursos do Fundeb não aceitos como de MDE. Dentre estas verificações, há críticas que impedem a transmissão e outras que são alerta, mas não impossibilitam o ente de transmitir os dados. Entendemos que seria de grande valia incluir as validações sobre gastos com MDE em desrespeito aos normativos como alertas aos entes.

152. O controle externo sobre os recursos do Fundeb é exercido primariamente pelos Tribunais de Contas dos estados (TCE), Tribunais de Contas dos municípios (TCM), além do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF). Há ainda competência compartilhada na fiscalização entre TCU e aqueles Tribunais de Contas quando existem recursos financeiros oriundos da complementação da União. Isso porque os valores recebidos a título de Fundeb e de complementação, se for o caso, são consolidados em uma conta única e, portanto, não há como definir a fonte dos gastos.

153. Foram identificadas ainda situações de falta de equivalência entre os dados do Siope com os dados dos sistemas financeiros internos dos tribunais de contas – folhas de pagamentos, empenhos e de análise de prestações de contas. Os representantes das Cortes estaduais e municipais demonstraram mais confiança nos dados de seus sistemas financeiros internos do que nos dados do Siope. Ademais, apontam que algumas informações não constam no Siope (falta de registros de pagamentos) ou que não apresentam a classificação de despesas de maneira completa.

### V.3. Risco: baixar rastreabilidade na custódia e movimentação dos recursos do Fundeb em contas bancárias.

154. Identificou-se que a rastreabilidade da movimentação de recursos do Fundeb encontra-se prejudicada pela parcial falta de identificação de beneficiários em extratos bancários.

155. Outra fonte de informação importante para analisar os gastos com o Fundeb trata-se dos extratos bancários das contas específicas do Fundo. O Banco do Brasil divulga em seu portal os demonstrativos de arrecadação, isto é, os créditos destinados aos entes. Assim, é possível pesquisar os recebimentos na conta do Fundeb por período em determinado município. Já as movimentações bancárias (extratos) podem ser consultadas no portal do FNDE, pois o Banco do Brasil envia os dados mensalmente ao Sistema Integrado de Gestão Financeira (Sigefweb).

156. De posse dos extratos, em princípio, seria possível verificar os valores executados, incluindo os destinatários dos recebimentos e os meios de pagamentos. Porém, em fiscalizações realizadas pela CGU, foi identificado o uso sistemático de realização de saques vultosos de recursos federais em espécie e movimentações financeiras em contas de passagem, situações que são vedadas pelo Decreto 7.507/2011. Essas movimentações impedem o monitoramento da aplicação das verbas, pois o saque em espécie não permitia conhecer o destino dos pagamentos. Ademais, a mescla dos recursos transferidos das contas do Fundeb para outras contas dos municípios inviabilizam o rastreamento do dinheiro público.

157. Tal é importância desses registros, que o Ministério Público Federal promoveu, em dezembro de 2016, um Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) com a CGU, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal, com o objetivo de garantir a observância da legislação federal que regula o manuseio de recursos públicos da União repassados aos entes federados (Decretos 6.170/2007 e 7.507/2011). Após a assinatura do termo, as instituições financeiras implementaram ajustes nos sistemas bancários para impedir automaticamente a realização de transações contrárias à legislação.

158. O TCU também realizou estudo nos extratos das contas do Fundeb no Banco do Brasil e identificou uma melhoria na qualidade dos dados ao comparar os dados de 2015 e 2016 com os de 2017 e 2018. Todavia, ainda que com índices pequenos, persistem registros sem identificação de beneficiários no ano de 2017 e 2018, como mostrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Qualidade da identificação dos registros de transações em contas bancárias do Fundeb.

Histórico de transação	Ano 2017	%	Ano 2018	%
<b>Cheque compensado</b>	<b>4.285.941,98</b>		<b>3.294.181,12</b>	
<b>Identificado</b>	<b>3.341.403,03</b>	<b>78%</b>	<b>2.743.610,81</b>	<b>83%</b>



<i>Não identificado</i>	944.538,95	22%	550.570,31	17%
<b>Folha de pagamento</b>	<b>3.180.647.180,24</b>		<b>2.922.006.230,95</b>	
<i>Identificado</i>	2.590.180.720,29	81%	2.536.396.489,11	87%
<i>Não identificado</i>	590.466.459,95	19%	385.609.741,84	13%
<b>Pagamento de título</b>	<b>249.405.894,62</b>		<b>218.898.616,83</b>	
<i>Identificado</i>	75.689.200,49	30%	66.430.018,34	30%
<i>Não identificado</i>	173.716.694,13	70%	152.468.598,49	70%
<b>TED</b>	<b>19.422.229.304,63</b>		<b>17.260.235.730,81</b>	
<i>Identificado</i>	19.102.388.124,54	98%	16.044.474.225,31	93%
<i>Não identificado</i>	319.841.180,09	2%	1.215.761.505,50	7%

Fonte: Extratos de Contas do Programa Fundeb - Base de Dados RPG/TCU.

159. Os valores foram agrupados por tipo de histórico de movimentação e categorizados entre identificados ou não identificados, ou seja, com informação de CPF ou CNPJ de destinatário. Com base no dado mais recente, ano de 2018, destacam-se:

a) Emissão de cheques: dos R\$ 2,7 milhões desse tipo de histórico em 2018, R\$ 550 mil (17%) estão em desacordo com o TAC e com a legislação, pois o uso é vedado.

b) Folha de Pagamento: Apesar de o percentual de identificação ter diminuído de 19% para 13% (2018), trata-se de valor considerável (R\$ 385.609.741,84) que não é sabido o destinatário;

c) Pagamentos de títulos: R\$ 152 milhões não identificados, representando R\$ 70% deste tipo de histórico;

d) TED: dos R\$ 17,2 bilhões transferidos por meio desta Transação, R\$ 1,2 bilhão (7%) não possui identificação do destinatário. Este tipo de movimentação deveria ser integralmente rastreável, dada sua característica eletrônica.

160. Neste ponto, ressaltamos os motivos da realização do TAC:

CONSIDERANDO que, atualmente, para os convênios e contratos de repasse, regidos pelo Decreto n. 6.170/07, e para os fundos e programas tratados no Decreto n. 7.507/2011, além da manutenção dos recursos em contas específicas, exige-se que os pagamentos sejam realizados mediante transferência diretamente para a conta da empresa ou pessoa física contratada, devidamente identificada, o que já impede qualquer realização de saques na 'boca do caixa' ou transferência para outra conta pública, sendo proibido o uso de cheques;

161. Analisando os extratos, nota-se que, apesar de os itens 'Folha de Pagamento', 'TED' e 'Transferência' apresentarem identificação em maior percentual, na verdade, muitos desses registros são movimentações para outras contas dos municípios. Assim, as contas específicas funcionam como 'contas de passagem' dos recursos do Fundeb, situação vedada pela legislação e reforçada no TAC. Como exemplo, pode ser citado evidência levantada pela Secretaria do TCU em Alagoas, durante produção de conhecimento:

(...) praticamente a totalidade dos recursos da conta, identificada no Banco do Brasil para gestão dos recursos do Fundeb, sob a titularidade da Secretaria do Estado da Educação de Alagoas (CNPJ: 12.200.218/0001-79; Banco: 001; Agência: 3557; C/C: 000000060720) é transferida para uma conta da CAIXA (Banco: 104; Agência: 2735; C/C: 00600005011), cujo montante de recursos em 2019 (até o mês de maio) perfaz aproximadamente 330 milhões. O extrato desta conta não está internalizado e disponível ao TCU, exceto por meio de diligências e posterior manipulação manual das informações, com elevado custo de operação e que refoge as pretensões da presente produção de conhecimento.

162. No caso da movimentação do tipo 'Folha de Pagamento', o TAC permite essa operação (item b2, da Cláusula Segunda, do TAC).

b.2) nos casos de contas específicas do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB (art. 1º, inciso IV, do Decreto n. 7.507/2011), considerando o disposto no art. 22 da Lei n. 11.494/2007, que

trata do uso dos recursos do Fundo para o pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica, o *COMPROMISSÁRIO* condicionará a liberação das transferências para outras contas do próprio ente público' à indicação da finalidade 'folha de pagamento', em seus sistemas.

**V.4. Risco: problemas recorrentes de governança do CACS-Fundeb põem em risco o exercício autônomo e qualificado do controle social do Fundo e podem fragilizar sua atuação no processo de validação dos registros do Módulo de Acompanhamento e Validação do Siope (MAVS).**

163. Ao procedermos à revisão de diversos trabalhos realizados pelo TCU, CGU, Ministério Público que tiveram por objeto o CACS-Fundeb, em conjunto com variadas pesquisas e trabalhos acadêmicos de diversos autores sobre o tema, podemos elencar que os problemas recorrentemente apontados para o exercício do controle social do Fundeb envolvem: a) espaço físico e condições materiais inadequados; b) falta de formação prévia para o exercício do cargo de conselheiro; c) baixo nível de conhecimento sobre contabilidade, auditoria, contas públicas e legislação do Fundeb; d) indisponibilidade de tempo de dedicação às atribuições de conselheiro; e) falta de acesso ao sistema Educacenso, que disponibiliza dados do Censo da Educação Básica.

164. Como consequência, a CGU apontou, no Relatório de Avaliação 201900353, o frágil monitoramento exercido pelo CACS na distribuição, na transferência e na aplicação dos recursos do Fundeb. Como exemplo, são apresentadas conclusões de 262 fiscalizações em municípios, realizadas no período de 2013 a 2018, com foco nas aplicações de recursos do Fundeb. Em cerca de metade dessas fiscalizações (127 municípios, 48% do total), foram constatadas deficiências na atuação dos CACS, incluindo ausência de capacitação para os conselheiros, sonegação de informações por parte da gestão local, inexistência de suporte por parte da prefeitura, entre outros. Parte dessas deficiências poderiam ser supridas com a disponibilização de informações gerenciais qualificadas.

165. Estudos evidenciam também o fenômeno da profusão de conselhos na área de educação, não raras vezes composto pelos mesmos setores e perfil de conselheiros. A visão de crítica de alguns autores enfatiza ainda a falta de coerência entre a proposta de atuação dos conselhos (transferência institucional de responsabilidades) e a realidade prática que não estimula o exercício das funções básicas para as quais foram criados (inabilidade técnica dos membros, neutralidade, falta de recursos e de infraestrutura administrativa e operativa).

166. Para além das atribuições de acompanhamento e de controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundeb, a legislação amplia as competências do CACS-Fundeb para fiscalizar os recursos do Programa Nacional de Transporte Escolar (Pnate) e do Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento da Educação de Jovens e Adultos (PEJA). No âmbito destes programas, o Conselho deve, após ter recebido e analisado a prestação de contas, formular pareceres conclusivos e encaminhar ao FNDE. Ademais, incumbe também ao CACS-Fundeb supervisionar o censo escolar e a elaboração da proposta orçamentária anual no âmbito de suas respectivas esferas governamentais de atuação.

167. O conselho do Fundeb não é uma nova instância de controle, mas sim de representação social, não devendo, por conseguinte, ser confundido com o controle interno, executado pelo próprio Poder Executivo, nem com o controle externo, executado pelos Tribunais de Contas na qualidade de órgão auxiliar do Poder Legislativo, a quem compete fazer a apreciação das contas do Poder Executivo. Na prática, o disciplinamento legal veio a exigir do CACS-Fundeb muito além da concepção de espaço de atuação da sociedade com prerrogativa para apontar falhas ou irregularidades eventualmente cometidas, para que as autoridades constituídas, no uso de suas prerrogativas legais, adotem as providências que cada caso venha a

exigir. Isto porque lhe são exigidos uma série de procedimentos e verificações que exigem, de partida, conhecimentos técnicos específicos voltados à análise das contas públicas.

168. Recentemente, o FNDE, em parceria com a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e com o Instituto Rui Barbosa (IRB), criou nova ferramenta para acompanhamento dos recursos do Fundeb. Trata-se do Módulo de Acompanhamento e Validação do Siope (MAVS). O MAVS permite a atuação direta do secretário de educação e do presidente do CACS-Fundeb na avaliação e confirmação das informações prestadas pelos Municípios junto ao Siope. O secretário deve validar os dados contidos no RREO e o presidente do CACS avaliar o Relatório Demonstrativo do Fundeb. Caso algum deles não confirme, o dado deve ser corrigido e reenviado.

169. Quanto à capacitação de conselheiros, destaca-se a existência do Programa Formação pela Escola, que se trata de ação de formação continuada, na modalidade a distância, que tem por objetivo ‘contribuir para o fortalecimento da atuação dos agentes e parceiros envolvidos com a execução, o monitoramento, a avaliação, a prestação de contas e o controle social dos programas e ações educacionais financiados pelo FNDE’.

170. Para além dessa capacitação, considera-se que os CACS, na qualidade de entidades de governança, dependem da disponibilização de informações gerenciais que lhes permita desempenhar as incumbências de acompanhar e de controlar as aplicações dos recursos do Fundeb, conforme dispõem o art. 24 da Lei 11.494/2007. Nesse sentido, o art. 25 da Lei 11.494/2007 dispõem que:

*os registros contábeis e os demonstrativos gerenciais mensais, atualizados, relativos aos recursos repassados e recebidos à conta dos Fundos assim como os referentes às despesas realizadas ficarão permanentemente à disposição dos conselhos responsáveis, bem como dos órgãos federais, estaduais e municipais de controle interno e externo, e ser-lhes-á dada ampla publicidade, inclusive por meio eletrônico.*

171. Corrobora-se do entendimento da CGU manifesto no Relatório de Avaliação 201900353, de que a legislação do Fundeb é ampla e genérica e não regulamenta a forma como as informações gerenciais devem ser disponibilizadas ao CACS, constituindo, assim, um risco à eficaz atuação do conselho no acompanhamento e controle da execução da despesa do Fundeb e, por consequência, na validação dos demonstrativos contábeis por conta do MAVS.

#### V.5. **Medidas mitigadoras**

172. Em face dos problemas e das oportunidades de melhoria identificados, sugere-se a adoção das seguintes medidas:

a) Dotar o 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. Tal qual já apontado pela CGU, considera-se imperioso a nova regulamentação do Siope em normativo que não gere dúvidas quanto à sua abrangência nacional, 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;

b) Por meio do Siope, alertar os Secretários de educação, os Tribunais de Contas e CACS-Fundeb sobre os casos de despesas executadas com recursos do Fundeb não consideradas como de MDE.

c) Explicitar na legislação do Fundeb que gastos com inativos e pensionistas não devem ser contabilizadas no cômputo das despesas com MDE. Embora a LDB traga, em seus artigos 70 e 71, despesas que devem ou não ser consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino, e haja legislação, manuais e sistemas para publicação de demonstrativos quanto aos gastos em MDE, algumas despesas ainda são objeto de controvérsia quanto ao seu

enquadramento nesse conceito. Assim, alguns entes têm ampliado os conceitos trazidos no art. 70 da LDB, considerando despesas não elegíveis como de MDE.

173. Ressalte-se que, internamente, o TCU tem acompanhado a implementação de medidas voltadas à adequação das informações registradas nos extratos bancários das contas únicas do Fundeb.

#### **VI. COMENTÁRIOS DO GESTOR**

174. Nos termos do Manual de Auditoria de Natureza Operacional, aprovado pela Portaria Segecex/TCU 4/2010, a versão preliminar do relatório da fiscalização foi remetida à Coordenadoria-Geral de Análise, Informações e Execução de Transferências Financeiras Intergovernamentais da Secretaria do Tesouro Nacional (COINT/STN), à Diretoria de Gestão de Fundos e Benefícios do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (DIGEF/FNDE) e à Secretaria Executiva do Ministério da Educação (SE/MEC), com a finalidade de se obter os comentários pertinentes sobre as questões analisadas pelo Tribunal.

175. A COINT/STN remeteu seus comentários via mensagem eletrônica de 6/3/2020 (peça 79). O gestor mencionou não ter comentários ou sugestões a fazer sobre o teor do relatório, ressaltando que as sugestões apontadas pela auditoria estariam sendo consideradas no substitutivo da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 15/2015.

176. A DIGEF/FNDE remeteu seus comentários via mensagem eletrônica de 6/3/2020 (peça 78), encontrando-se registrados no Ofício 6952/2020/Copef/Cgfse/Digef-FNDE. Os comentários da área técnica do FNDE focaram as medidas mitigadoras sugeridas nas seções III.3, VI.2 e V.5 do relatório de auditoria, associando-as às propostas de aprimoramento do novo Fundeb que estão sendo previstas na PEC 15/2015. Não houve contestação quanto ao mérito das análises e das conclusões apresentadas no relatório preliminar da auditoria.

177. A Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Educação (AECI/MEC) remeteu os comentários via mensagem eletrônica de 9/3/2020 (peça 80), encontrando-se registrados na Nota Técnica 2/2020/DP3/GAB/SE. A SE/ME direcionou os seus comentários para as medidas mitigadoras apresentadas no relatório da auditoria, manifestando o entendimento de que os resultados encontrados pela fiscalização convergem com os esforços do MEC nas tratativas em busca de modelo sustentável que assegure a melhor distribuição dos recursos do Fundeb, o fortalecimento do regime de colaboração entre os sistemas de ensino e o aperfeiçoamento dos instrumentos de monitoramento. Não houve contestação quanto ao mérito das análises e conclusões apresentadas no relatório.

178. Os esclarecimentos apresentados possibilitaram aperfeiçoar as análises e elementos textuais do relatório final de auditoria, inclusive quanto ao ajuste da redação de algumas medidas mitigadoras.

#### **VII. CONCLUSÃO**

179. A presente auditoria operacional definiu como objetivo identificar oportunidades de melhoria na concepção, operacionalização e accountability do novo Fundeb que vier a ser instituído e funcionará a partir do ano de 2021, de modo a mitigar ou reduzir os riscos mais críticos ao alcance dos seus objetivos.

180. Conceitualmente, o Fundeb é um instrumento que objetiva: a) promover a redistribuição de recursos vinculados à educação básica pública; b) contribuir para a equalização das oportunidades educacionais; c) assegurar a valorização dos profissionais do magistério. Trata-se de fundo especial, de natureza contábil, de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos) e com vigência para o período de 2007-2020, formado por recursos originários de receitas de impostos dos estados, Distrito Federal e municípios. Além desses recursos, compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente em cada ano. Em 2019, nove estados receberam

*a complementação: Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco e Piauí.*

181. *Os recursos do Fundo são redistribuídos em cada estado entre o governo estadual e seus municípios, de acordo com a área de atuação prioritária de cada ente (ou seja, os municípios devem utilizar recursos na educação infantil e no ensino fundamental e o estado nos ensinos fundamental e médio) e o número de alunos matriculados nas respectivas etapas e modalidades da educação básica de cada rede de ensino.*

182. *Há uma vinculação quanto à aplicação dos recursos do Fundeb: a Lei 11.494/2007 determina que esses recursos devam ser aplicados em ações de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) da educação básica pública. Os artigos 70 e 71 da Lei 9.394/1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB) dispõem sobre as ações que constituem e que não constituem despesas de MDE. Para além dessa vinculação, há uma subvinculação: o mínimo de 60% dos recursos anuais deve ser destinado à remuneração dos profissionais do magistério; e a parcela restante (de no máximo 40%) aplicada nas demais ações de MDE, também da educação básica.*

183. *Importa frisar que o TCU tem participado, seja como debatedor seja como ouvinte, de audiências realizadas na Câmara dos Deputados e no Senado Federal e de eventos promovidos pelo Ministério da Educação e pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, oportunidades em que se promoveram discussões sobre as bases da proposta de emenda constitucional destinadas a criar o novo Fundeb.*

184. *No âmbito deste processo constam análises sobre o conjunto de impostos e transferências que compõem a cesta de recursos do Fundeb, sobre a equidade da repartição dos recursos e sobre os mecanismos de transparência controle dos gastos.*

185. *As principais conclusões do trabalho de auditoria estão sintetizadas a seguir:*

a) *Como risco evidenciado, a manutenção de ações educacionais e de políticas de valorização do magistério pode ficar sem cobertura financeira e sofrer descontinuidade por motivos de crises fiscais, recuos da atividade econômica, fenômenos localizados de queda de arrecadação ou mudanças no perfil da matriz tributária resultante do perfil pró-cíclico do Fundeb;*

b) *Ausência de estudos e de avaliações que fundamentem a instituição e/ou manutenção das desonerações relativas aos tributos que compõem a cesta do Fundeb, além de falhas na transparência, no controle e na prestação de contas dessas renúncias;*

c) *Riscos associados aos cenários futuros de arrecadação da cesta de impostos que compõem o Fundeb, em especial pela mudança na matriz econômica (setor de serviços vem avançando na composição do PIB em comparação com a indústria), pela tendência de redução da arrecadação do ICMS e de sua participação na Carga Tributária Bruta (principal fonte de receita do Fundeb) em contrapartida ao aumento de arrecadação do ISS (que não compõe a cesta do Fundeb), pelo fenômeno da ‘Pejotização’ e pelos problemas de administração tributária;*

d) *Efeito positivo dos recursos da complementação da União ao Fundeb na redução das desigualdades de capacidade de financiamento da educação básica pelos municípios. Contudo, há oportunidade de melhor focalização em municípios com menor capacidade de financiamento e com piores indicadores educacionais;*

e) *Apropriação e validação de recursos do Fundeb em despesas vedadas implícita ou explicitamente como de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE);*

f) *O uso do Siope de forma vinculativa por estados e municípios carece de maior força normativa, haja vista o crescente número de entes que não estão alimentando o sistema;*

g) *Rastreabilidade dos gastos do Fundeb prejudicada pela falta de identificação de beneficiários em extratos bancários;*

h) *Problemas recorrentes de governança do CACS-Fundeb põem em risco o exercício autônomo e qualificado do controle social do Fundo e podem fragilizar sua atuação no processo de validação dos registros do Módulo de Acompanhamento e Validação do Siope (MAVS).*

186. A partir dessas constatações, estão sendo sugeridas medidas mitigadoras com o objetivo de contribuir e subsidiar futuras discussões legislativas no que tange à elaboração da legislação regulamentadora do novo Fundeb.

### VIII. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

187. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, para o posterior envio ao Gabinete do Ministro Augusto Nardes, Relator do processo, propondo os seguintes encaminhamentos:

I. No sentido de auxiliar as discussões legislativas sobre a regulamentação do novo Fundeb, sugere-se encaminhar cópia do Relatório, do Voto e do Acórdão que vierem a ser proferidos neste processo, ao Presidente da Comissão de Educação da Câmara dos Deputados, ao Presidente da Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado Federal e aos Deputados e Senadores que na qualidade de autores ou relatores atuaram na PEC 15/2015, na PEC 65/2019 e na PEC 33/2019, destacando as seguintes oportunidades de melhoria e medidas mitigadoras identificadas pela auditoria do TCU:

a) Pelo perfil pró-cíclico do Fundeb, considera-se importante que haja o monitoramento de situações atípicas ou não previstas de frustração na arrecadação de impostos que compõem a cesta de receitas do Fundeb. Previsão legal para esse monitoramento pode ser expresso na nova legislação do Fundeb, de forma colaborativa entre a STN e MEC, podendo ser prevista no rol de atribuições da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade. Atualmente, a Lei 11.494/2007 prevê em seu art. 13, inciso IV, que, no exercício de suas atribuições, compete a essa Comissão 'elaborar, requisitar ou orientar a elaboração de estudos técnicos pertinentes, sempre que necessário';

b) Tendo em vista os riscos associados à política pró-cíclica do Fundeb, sugere-se que sejam pautadas discussões sobre a viabilidade de se conceber e incluir, na sua lei regulamentadora, mecanismo anticíclico que venha a prever oscilações negativas que impactem significativamente no Valor Aluno Ano (VAA) de referência do Fundo, de modo a manter um nível mínimo de aplicação. Busca-se garantir a permanência e a sustentabilidade dos valores do Fundo, em consonância com a estratégia 20.1 do PNE 2014-2024. Outra questão a ser considerada, é a utilização do CAQi e do CAQ, previstos na estratégia 20.10 do PNE 2014-2024, como parâmetro de suficiência dos recursos alocados;

c) 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, entende-se oportuno que a lei de regulamentação do Fundo venha a contemplar dispositivo semelhante ao art. 112, § 18, da LDO 2018, prevendo a obrigatoriedade de se estimar o impacto das desonerações sobre as receitas do Fundeb, exercendo seus efeitos para além de apenas um exercício financeiro. Considera-se necessário que a transparência sobre os estudos de impacto alcance tanto as desonerações federais quanto as desonerações de tributos 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;

d) Tendo em conta as oportunidades de melhoria dos mecanismos de redistribuição de receitas do Fundeb apontadas no Capítulo IV do relatório de auditoria, reforçar a 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.

e) Relativamente ao aperfeiçoamento dos mecanismos de controle do Fundeb, torna-se imperioso dotar o 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. Considera-se necessário fortalecer esse sistema 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;*

*f) Pacificar na legislação do Fundeb o entendimento de que os gastos com inativos e pensionistas não devem ser contabilizados no cômputo das despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE). Embora a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) traga, em seus artigos 70 e 71, despesas que devem ou não ser consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino, e haja legislação, manuais e sistemas para publicação de demonstrativos quanto aos gastos em MDE, algumas despesas ainda são objeto de controvérsia quanto ao seu enquadramento nesse conceito.*

*II. Encaminhar, nos termos dos artigos 8º e 19 da Resolução TCU 185/2005, cópia do Relatório, do Voto e do Acórdão que vierem a ser proferidos neste processo ao Deputado Federal Léo Motta, Presidente da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados (CFFC), em resposta à Solicitação de fiscalização no Fundeb constante do Ofício 96/2019/CFFC-P (e Requerimento 67/2019, em anexo), tendo em vista que a análise da equidade da repartição dos recursos do Fundeb e a avaliação dos mecanismos de transparéncia dos gastos foram contempladas no escopo da presente auditoria., atendendo integralmente, desse modo, ao propósito da Solicitação;*

*III. Autorizar o arquivamento do processo de Solicitação de que faz menção o item anterior, objeto do TC 021.043/2019-1, anexando ao processo cópia do acórdão que for proferido pelo Plenário do Tribunal quando da apreciação destes autos.*

*IV. Propõe-se, por fim, restituir o processo à SecexEducação para o seu arquivamento”.*

É o relatório.

## VOTO

Trata-se do relatório da Auditoria de Natureza Operacional (Anop) realizada no Fundo de Manutenção da Educação Básica e Valorização dos Profissionais do Magistério (Fundeb), no período de 4/7 a 16/12/2019, objetivando analisar, sob a ótica do controle externo, o modelo atual desse fundo, com previsão constitucional de término de vigência em 31/12/2020, e identificar oportunidades de melhoria na sua concepção, operacionalização e **accountability**, a fim de proporcionar subsídios às discussões em curso no Congresso Nacional acerca do seu novo marco jurídico, no âmbito das seguintes proposições:

- a) Proposta de Emenda Constitucional 15/2015, de autoria da Deputada Federal Raquel Muniz e relatoria da Deputada Federal Professora Dorinha Seabra Rezende;
- b) Proposta de Emenda Constitucional 65/2019, de autoria do Senador Randolfe Rodrigues e outros e relatoria atual do Senador Flávio Arns;
- c) Proposta de Emenda Constitucional 33/2019, de autoria do Senador Jorge Kajuru e outros e relatoria atual do Senador Zequinha Marinho.

2. A fiscalização em tela visa, também, atender à solicitação formulada pelo Deputado Federal Léo Motta, Presidente da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados (CFFC/CD), por meio do Ofício 96/2019/CFFC-P, de 11/7/2019, em face da aprovação do Requerimento 67/2019, de sua autoria, objeto do TC 021.043/2019-1, para 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*”.

3. Instituído em 2006, pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com a redação dada pela Emenda Constitucional 53/2006, e regulamentado pela Lei 11.494/2007, pelos Decretos 6.253/2007 e 6.278/2007 e por portarias ministeriais anuais que fixam o cálculo dos valores por aluno, o Fundeb é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, no total de vinte e sete fundos), formado, na quase totalidade, por recursos provenientes de impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal.

4. Segundo seu arcabouço jurídico, o Fundeb objetiva: a) promover a redistribuição de recursos vinculados à educação; b) contribuir para a equalização das oportunidades educacionais; c) assegurar a valorização dos profissionais do magistério.

5. O Fundeb foi criado para garantir os investimentos na educação básica – o que inclui creches, pré-escolas, educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e educação de jovens e adultos (EJA) –, cuja destinação é feita de acordo com o número de alunos matriculados nas escolas públicas e conveniadas da educação básica, com base em dados do censo escolar do ano anterior.

6. Os recursos do Fundeb só podem ser gastos em despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino, sendo que o mínimo de 60% dos recursos anuais deve ser destinado à remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício, como professores, diretores e orientadores educacionais. Já o restante pode ser utilizado em uma série de ações, a exemplo do pagamento de outros profissionais ligados à educação, como auxiliares administrativos, secretários de escola, merendeiras etc., da formação continuada de professores, da aquisição de equipamentos, da construção de escolas e da manutenção de instalações.

7. O acompanhamento e o controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundeb são feitos em escala federal, estadual e municipal por conselhos criados especificamente para esse fim, para cujos integrantes o Ministério da Educação (MEC) promove ações de capacitação.



8. Atualmente, em cada estado, o Fundeb é composto por 20% das seguintes receitas: Fundo de Participação dos Estados (FPE); Fundo de Participação dos Municípios (FPM); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPI Exportações); Desoneração das Exportações (Lei Complementar 87/1996); Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD); Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); cota parte de 50% do Imposto Territorial Rural (ITR) devida aos municípios; receita da dívida ativa tributária, de juros e de multas relativa aos impostos acima relacionados.

9. Ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos da União, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno, oriundo dos recursos próprios do respectivo Fundo, não alcançar um mínimo definido nacionalmente (Valor Aluno Ano – VAA). A ideia é assegurar ao menos o valor mínimo na formação de todo estudante do país, já que os valores arrecadados pelos estados variam conforme a economia local. Consoante a Portaria Interministerial MEC/MF 7/2018, em 2019, o VAA ficou definido em R\$ 3.238,52.

10. No primeiro ano de sua vigência, em 2007, o aporte de recursos do governo federal ao Fundeb foi de R\$ 2 bilhões. Posteriormente, aumentou para R\$ 3,2 bilhões em 2008, R\$ 5,1 bilhões em 2009 e, a partir de 2010, passou a ser no valor correspondente a 10% da contribuição total dos estados e municípios de todo o país.

11. Em 2019, o Fundeb movimentou R\$ 166,61 bilhões, sendo R\$ 151,4 bilhões de arrecadação estadual e municipal e R\$ 15,14 bilhões de complementação da União. Nove estados, todos das regiões Norte e Nordeste, precisaram receber a complementação do governo federal para atingir o mínimo do valor por aluno: Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco e Piauí.

## II

12. O Fundeb é uma importante ferramenta de redistribuição de recursos em âmbito federativo, sendo, atualmente, a principal fonte de financiamento da educação básica pública. Em 2019, a cada R\$ 10 investidos na educação básica no Brasil, R\$ 6 vieram desse fundo, o que correspondeu a 63% das verbas alocadas pelo setor público na educação básica e a 2,3% do PIB do país.

13. A execução da presente auditoria foi considerada prioritária não apenas em razão da importância social e da materialidade do Fundeb mas, também, da oportunidade de este Tribunal contribuir para a elaboração do seu novo arcabouço jurídico, o qual deverá estar em vigor a partir de 2021, na iminência de aprovação pelo Congresso Nacional de emenda constitucional com esse fim.

14. Buscou-se com essa fiscalização verificar, no atual desenho do Fundeb, a existência de riscos críticos ao alcance dos seus objetivos, bem como identificar medidas de mitigação desses riscos, a partir de análises sobre o conjunto de impostos e transferências que compõem sua cesta de recursos, a equidade da repartição desses recursos e os mecanismos de transparência e controle de gastos.

15. Cabe frisar que, conforme informado pela equipe de fiscalização, a contribuição deste Tribunal às discussões conduzidas sobre as bases das propostas de emenda constitucional de criação do novo Fundeb não se restringe a este trabalho, haja vista a sua participação, como debatedor ou ouvinte, de audiências realizadas na Câmara dos Deputados e no Senado Federal e de eventos promovidos pelo Ministério da Educação e pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE).

## III

16. Os trabalhos de fiscalização centraram-se na investigação de três questões básicas:



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 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?

17. Relativamente à Questão 1, os exames contemplaram a verificação dos seguintes aspectos:

a) variação das fontes de receita do Fundeb ao longo dos anos 2009 a 2018;

b) disparidade entre as receitas anuais estimadas e as efetivamente arrecadadas, bem como perdas reais em termos de recursos destinados aos fundos estaduais;

c) mecanismos de transparência e de controle dos gastos tributários e sobre os cenários futuros de arrecadação dos tributos que compõem a cesta do Fundeb.

18. Já a Questão 2 contemplou o exame dos seguintes pontos:

a) efeito da redistribuição de recursos do Fundeb sobre as desigualdades da capacidade de financiamento;

b) distorções e limitações da utilização dos atuais critérios, baseados exclusivamente no número de matrículas, em alcançar a redes de ensino com piores indicadores educacionais, diferentes condições de infraestrutura e menor capacidade de financiamento;

c) efeito do repasse de recursos extra Fundeb, incorporando as transferências do Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae), do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate) e do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), em favor da equidade;

d) dificuldades e condicionantes metodológicas e políticas para aplicar um modelo multidimensional em substituição ao atual baseado nas matrículas.

19. Por fim, para a Questão 3, foram analisados os seguintes aspectos:

a) sistemática de documentação e manutenção de registros administrativos, contábeis e bancários e de divulgação das operações financeiras do Fundeb;

b) enquadramento normativo e apropriação de despesas vedadas implícita e explicitamente no conceito de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE);

c) fragilidades no exercício de controle social.

20. As principais conclusões da equipe de fiscalização, que constam do relatório que ora se aprecia (peça 83), transcrita anteriormente, foram as seguintes:

a) existência de risco de ausência de cobertura financeira e descontinuidade da manutenção de ações educacionais e de políticas de valorização do magistério em decorrência de crises fiscais, recuos da atividade econômica, fenômenos localizados de queda de arrecadação ou mudanças no perfil da matriz tributária resultante do perfil pró-cíclico do Fundeb;

b) ausência de estudos e de avaliações fundamentadoras da instituição e/ou manutenção das desonerações relativas aos tributos que compõem a cesta do Fundeb, além de existência de falhas na transparência, no controle e na prestação de contas dessas renúncias;

c) existência de riscos associados aos cenários futuros de arrecadação da cesta de impostos que compõem o Fundeb, em especial pela mudança na matriz econômica (avanço do setor de serviços na composição do PIB em comparação com o da indústria), pela tendência de redução da arrecadação do ICMS e de sua participação na Carga Tributária Bruta (principal fonte de receita do Fundeb) em



contrapartida ao aumento de arrecadação do ISS (que não compõe a cesta do Fundeb), pelo fenômeno da “Pejotização” e por problemas de administração tributária;

d) existe efeito positivo dos recursos da complementação da União ao Fundeb na redução das desigualdades de capacidade de financiamento da educação básica pelos municípios; contudo, há oportunidade de melhor focalização em municípios com menor capacidade de financiamento e com piores indicadores educacionais;

e) apropriação e validação de recursos do Fundeb em despesas vedadas implícita ou explicitamente como de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE);

f) não alimentação do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope) por um número crescente de entes federados, por ausência de força normativa nesse sentido;

g) baixa rastreabilidade dos gastos do Fundeb em razão da falta de identificação de beneficiários em extratos bancários;

h) existência de problemas recorrentes de governança do Conselho de Acompanhamento e Controle Social (CACS) do Fundeb, com risco para o exercício autônomo e qualificado do controle social do Fundo e de fragilização de sua atuação no processo de validação dos registros do Módulo de Acompanhamento e Validação (MAVS) do Siope.

#### IV

21. De início, quero parabenizar a equipe de auditoria, formada por servidores da SecexEducação, da Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle – d Semec, e da Secretaria de Macroavaliação Governamental – Semag, pela excelência do trabalho realizado, cujos resultados obtidos oferecem importantes subsídios para as discussões no Congresso Nacional acerca do redesenho do Fundeb.

22. Outrossim, registro aqui meu agradecimento a todos que colaboraram para o êxito desse trabalho, em especial aos técnicos do MEC, do FNDE e da Secretaria Especial do Tesouro Nacional – d STN que contribuíram com o fornecimento de informações relevantes sobre a temática, as quais enriqueceram consideravelmente os achados da presente auditoria.

23. Ressalto, por fim, que versão preliminar do relatório de auditoria foi enviada a esses órgãos, para apresentação de comentários, de cujas considerações merecem registro a ausência de contestação quanto às análises e conclusões apresentadas, bem como a manifestação acerca da convergência dos resultados da fiscalização com os esforços do MEC nas tratativas em busca de modelo sustentável que assegure a melhor distribuição dos recursos do Fundeb, o fortalecimento do regime de colaboração entre os sistemas de ensino e o aperfeiçoamento dos instrumentos de monitoramento.

#### V

24. Como resultado dos trabalhos, a equipe de auditoria levantou questões possíveis de serem consideradas nos debates técnicos e políticos acerca do novo desenho do Fundeb, atualmente em curso no Congresso Nacional, no âmbito das PEC 15/2015, 65/2019 e 33/2019, bem como apontou medidas passíveis de implementação nesse novo desenho, necessárias à mitigação dos riscos apurados de não atingimento dos objetivos previstos para o fundo.

25. Considero pertinente o encaminhamento proposto nos autos, o qual acolho com alguns ajustes de redação.

26. De todo o apurado, sobressai, na análise da Questão 1, a identificação de risco de insuficiência de cobertura financeira e, consequentemente, de descontinuidade de ações educacionais e de políticas de valorização do magistério em decorrência de crises fiscais, recuos da atividade



econômica, fenômenos localizados de queda de arrecadação ou mudanças no perfil da matriz tributária, resultante do perfil pró-cíclico do Fundeb.

27. Segundo registrado pela equipe de fiscalização, o Fundeb tem o perfil de política pró-cíclica, que é influenciada diretamente pela situação econômica do país. Em vista disso, sua disponibilidade financeira anual é diretamente afetada pelas variações na arrecadação tributária da sua cesta de impostos.

28. Ou seja, em momentos de recessão econômica, há uma queda nas receitas do Fundeb em decorrência da diminuição do nível de arrecadação dos fundos estaduais e, igualmente, da complementação financeira da União, que historicamente tem sido calculada em função daquele. Há, também, uma redução no VAA mínimo nacional, que também é calculado em função da disponibilidade das receitas.

29. Por outro lado, de toda a receita efetiva do Fundeb entre 2009 e 2018, cerca de 66% tiveram origem na arrecadação tributária dos Estados (ICMS, IPVA e ITCD), sendo que a mais relevante foi a que resultou da arrecadação do ICMS, com 60%. Já 34% tiveram origem em transferências obrigatórias da União (FPM, FPE, IPI-Exportação, Lei Complementar 87/1996, ITR e complementação), sendo que as fontes derivadas do FPM e do FPE foram as mais significativas nesse grupo, com 24%.

30. Lembro que o FPE e o FPM são fundos constitucionais alimentados por transferências de recursos financeiros da União para estados e municípios, compostos por percentuais específicos da arrecadação de dois tributos federais: o IR e o IPI. Também é o caso do ITR, em que 50% da arrecadação pertencem aos municípios, e do IPI-Exportação, de cuja arrecadação a União deve entregar 10% aos estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das exportações.

31. Vê-se que os recursos do Fundeb atual advêm, primordialmente, de quatro fontes de receitas, com expressivo destaque para o ICMS, seguido pelo FPM e FPE e pela complementação da União, nessa ordem, que, juntas, representaram 93% do total de recursos do fundo.

32. Nesse sentido, é totalmente pertinente a preocupação da equipe de fiscalização quanto à necessidade de monitoramento de situações atípicas ou não previstas de frustração na arrecadação de impostos que compõem a cesta de receitas do Fundeb, haja vista o risco crítico que isso representa ao alcance dos seus objetivos, já que podem ocasionar descontinuidade de ações educacionais e de políticas de valorização do magistério.

33. Como ressaltado, tal inquietação atenta no sentido de se garantir a permanência e a sustentabilidade dos valores do Fundo, em consonância com a estratégia 20.1 do PNE 2014-2024, qual seja, a de a União garantir a complementação de recursos financeiros a todos os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não conseguirem atingir o valor do Custo Aluno-Qualidade inicial – CAQi e, posteriormente, do Custo Aluno-Qualidade – CAQ.

34. Isso em cumprimento à meta 20 do PNE 2014-2024, no sentido de se “*ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% (sete por cento) do Produto Interno Bruto - PIB do País no 5º (quinto) ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio*”.

35. Em que pese esse risco identificado no desenho do atual Fundeb, restou apurado que, ao longo de 2009 a 2018, a margem de oscilação das receitas efetivas desse fundo não foi significativa a ponto de gerar colapso da sua estrutura de financiamento.

36. Seria o caso, então, de, atuando preventivamente, avaliar o estabelecimento, no novo marco jurídico do Fundeb, de mecanismos de mitigação desse risco.

37. Pois bem, infelizmente, não houve tempo hábil para isso.

38. É que, posteriormente ao término da fiscalização, há pouco mais de três meses, sem que este Tribunal tivesse tido a oportunidade de apreciar seus resultados, enviados ao meu gabinete em 16/3/2020 (após o exame dos comentários dos gestores), o país foi assolado, de forma tão inesperada e

drástica, pela concretização de um risco iminente de perdas reais sobre as disponibilidades anuais do Fundeb por conta da sua vinculação à arrecadação de tributos.

39. Como é de conhecimento de todos, em 11/3/2020, a Organização Mundial da Saúde declarou uma pandemia em curso de Covid-19, doença causada pelo coronavírus da síndrome respiratória aguda grave 2 (SARS-CoV-2), identificada pela primeira vez em Wuhan, na província de Hubei, República Popular da China, em 1º/12/2019, com primeiro caso reportado em 31 de dezembro do mesmo ano.

40. Conforme divulgado na imprensa, até 30/3/2020, mais de 724 mil casos da doença já haviam sido confirmados em mais de 200 países e territórios, com cerca de 34 mil mortes. No Brasil, cujo primeiro registro da doença deu-se em 26/2/2020, o número de casos confirmados já totalizava cerca de 4.300, com 140 mortes.

41. Com a pandemia do Covid-19, passamos a vivenciar um momento de absoluta crise fiscal e socioeconômica, não só no Brasil mas em toda a humanidade, em um dos episódios mais marcantes para a história.

42. As drásticas medidas de isolamento social adotadas para prevenir a propagação do Covid-19 têm ocasionado recuo da atividade econômica, devido à redução abrupta e significativa das atividades de diversos setores da economia no país, notadamente o comércio, o turismo, o entretenimento, o transporte e a indústria.

43. Tudo isso em um cenário de aperto fiscal, com restrição orçamentária como entrave para a liberação de medidas que minimizem os efeitos da crise.

44. Em 18/3/2020, ao decretar “estado de calamidade”, conforme mensagem número 93 do presidente da República, publicada no DOU de 18/3/2020, o governo federal anunciou um pacote de medidas para o enfrentamento dos efeitos da pandemia, no intuito não só de suavizar os impactos sobre a saúde da população, mas também para atenuar as perdas da economia, sobretudo no que diz respeito ao produto, renda e emprego no curto prazo e ao processo de retomada do crescimento econômico.

45. Não se tem, no momento, um grau de certeza sobre o tamanho dos efeitos devastadores da crise causada pela pandemia do Covid-19, especialmente sobre a extensão dos seus impactos econômicos.

46. Recentemente, conforme dados do Relatório de Inflação, divulgado na última quinta-feira, 26/3/2020, o Banco Central zerou a projeção de crescimento da economia brasileira em 2020, que estava estimada em 2,2% em dezembro, devido aos impactos da pandemia da Covid-19 na atividade econômica do país.

47. Não obstante, é certo que muitas das ações adotadas para conter a expansão do vírus no Brasil e no mundo todo, que reduziram drasticamente as atividades de diversos setores da economia brasileira, ocasionarão, inevitavelmente, diminuição da arrecadação de tributos.

48. A propósito, na terça-feira, dia 24/3/2020, em videoconferência com o presidente da República, o governo de Goiás anunciou previsão de perda de R\$ 4,6 bilhões até dezembro deste ano. Já o de Mato Grosso do Sul deverá acumular prejuízo na ordem de R\$ 1,5 bilhão, enquanto o da Bahia deverá perder R\$ 1,5 bilhão somente com ICMS, por conta do comércio fechado no período de abril a junho.

49. No Distrito Federal, segundo noticiado na imprensa, a previsão é de que haja, com o fechamento de lojas, restaurantes e bares, uma redução de até R\$ 2 bilhões na arrecadação tributária, o que equivale a uma queda de 40%.

50. O governo federal anunciou, também, que irá complementar, com R\$ 4 bilhões por mês, os fundos de participação dos Estados e municípios (FPE e FPM), para mitigar a frustração de arrecadação, cuja previsão de retratação desses fundos é de R\$ 16 bilhões em quatro meses.

51. Não é demais lembrar que a arrecadação do FPE e do FPM é composta por tributos federais, como o IPI, e que eles também, junto com o ICMS, compõem a principal parcela da cesta de receitas do Fundeb.

52. Portanto, é de se esperar, no atual cenário de grave crise fiscal, recuo da atividade econômica e queda de arrecadação, impactos negativos substanciais na distribuição dos recursos destinados à função governamental Educação.

53. Todo esse contexto apresentado acima vem ao encontro, de forma não esperada e desejada, obviamente, da necessidade de avaliação, no novo desenho do Fundeb, de implementação de medidas mitigadoras das consequências de situações atípicas de frustração na arrecadação de impostos que compõem a cesta de receitas do Fundo, como a ora vivenciada.

54. Passando à Questão 2, cabe destacar a necessidade de aprimoramento dos mecanismos de distribuição das receitas do Fundeb em nível de rede municipal, notadamente em termos de complementação da União, a fim de se alavancar a capacidade de financiamento das redes de ensino com menor receita **per capita**.

55. Como colocado no relatório de fiscalização, a complementação da União se dá utilizando como parâmetro a fixação do VAA mínimo nacional, que, como dito alhures, representa o mínimo por aluno a ser assegurado a todos os estados, auxiliando aqueles entes que menos arrecadam a ampliar a sua capacidade de investimento em Educação.

56. Segundo o art. 4º da Lei 11.494/2007, essa complementação é destinada aos fundos estaduais e do Distrito Federal com menores valores anuais por aluno e a distribuição desses recursos no âmbito desses fundos é feita em função do tamanho da respectiva rede educacional.

57. Com isso, tem-se que, independentemente da capacidade de investimento do município com as receitas diretamente arrecadadas destinadas à educação, ele só terá acesso aos recursos da complementação se fizer parte do Estado cujo fundo será complementado. Da mesma forma, um município com melhores condições de financiamento próprio poderá receber parte desses valores simplesmente por fazer parte da unidade federativa cujo fundo foi complementado pelos recursos da União.

58. Em função dessa lógica de distribuição, apurou-se que 25% dos municípios do quartil com menor capacidade de investimento próprio não receberam complementação entre 2009 e 2018. Outrossim, 22% dos municípios localizados no quartil com capacidade de investimento próprio elevado receberam a complementação da União.

59. Como exemplo dessa distorção, destaca-se, em 2018, o caso de um município do Pará (cujo fundo recebeu complementação da União), com índice de maior capacidade de investimento (receita per capita em 2018 de R\$ 23.413,83), que teve acesso a esses recursos, enquanto um município do Rio Grande do Norte (cujo fundo não recebeu complementação da União), com índice de menor capacidade de investimento (receita per capita em 2018 de R\$ 4.567,24), não recebeu o apoio financeiro federal.

60. Urge, portanto, a reavaliação dos mecanismos de distribuição da complementação da União no Fundeb, em busca de maior eficiência alocativa desses recursos, visando à redução das distorções e desigualdades existentes entre as redes de ensino.

61. Por fim, no que tange à Questão 3, cabe o destaque para outro risco crítico apurado, associado aos controles institucionais, à transparência e à regularidade da utilização dos recursos do Fundeb, cuja mitigação também reputo de extrema importância, por envolver a gestão e o monitoramento da aplicação desses recursos.

62. Refere-se ao enfraquecimento institucional do uso do Siope como base informatizada oficial de registro, armazenamento, publicidade e controle legal e social de dados contábeis, orçamentários e fiscais sobre as receitas e despesas públicas em educação, incluindo o Fundeb, de todos os entes federados.



63. Conforme disciplina a Portaria MEC 844/2008, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE, que consolida dados relativos ao Fundeb (receitas, despesas, transferências e complementação da União), deve ser preenchido por meio do Siope, como condição, inclusive, para recebimento de transferências voluntárias por parte dos entes e realização de operações de crédito.

64. Ocorre que, consoante apurado, muitos estados e municípios, alguns amparados em decisões preliminares judiciais em ações cíveis originárias ou por ausência de maior respaldo normativo acerca do uso do Siope, não têm promovido a alimentação desse sistema, encontrando-se inadimplentes na prestação de informações.

65. A inobservância do disposto na Portaria MEC 844/2008 vêm prejudicando o cumprimento dos objetivos nela previstos para o Siope, em especial o de construir base de dados nacional detalhada sobre receitas e investimentos públicos em educação de todos os entes federativos e o de assegurar transparência e publicidade à gestão dos recursos públicos destinados à educação, incrementando os mecanismos de controle legal e social.

66. Mostra-se imperioso, portanto, que o Siope seja efetivamente utilizado por todos os entes federativos como instrumento de coleta de informações da educação, para melhor gestão e monitoramento dos gastos na área, notadamente em relação às despesas apropriadas como de MDE.

67. Dito tudo isso, finalizo destacando, mais uma vez, a importância, a pertinência e a oportunidade do presente trabalho, dada a atual conjuntura econômico-político-social, que torna ainda mais relevantes as constatações aqui identificadas e as medidas saneadoras sugeridas pelo Tribunal.

68. Devo alertar, ademais, que, devido à crise decorrente do Covid-19, houve, sem dúvida, uma ruptura nas previsões consideradas no momento da elaboração das premissas fundamentadoras das PECs 15/2015, 65/2019 e 33/2019, que até pouco tempo vinham sendo discutidas com agilidade e determinação no Congresso Nacional.

69. No âmbito da PEC 15/2015, por exemplo, debatia-se proposta de aumento da participação da União no financiamento da Educação para, no mínimo, 20%, partindo-se do pressuposto da existência de fontes adicionais de financiamento, com boa previsão de arrecadação nos próximos anos, a exemplo dos royalties do petróleo. Ora, como registrado alhures, o cenário atual caminha em sentido contrário, de recessão econômica global, com redução significativa de arrecadação tributária.

70. Possivelmente, no Brasil, essa mudança drástica de cenário e os impactos dela decorrentes, tais como a redução de receitas públicas e a priorização de gastos públicos em determinadas áreas, que certamente levarão a um quadro de aperto fiscal, com restrição orçamentária, repercutirão, no mínimo, pelos próximos dois anos.

71. Nesse sentido e considerando ainda haver prazo para isso, haja vista que o Fundeb se extinguirá somente no final deste ano, vejo como imprescindível à continuidade das discussões sobre as propostas para o novo fundo uma reavaliação de suas premissas à luz dos impactos da crise (os quais, a propósito, sequer estão plenamente identificados e quantificados) e, consequentemente, da sustentabilidade das inovações sugeridas.

Ante o exposto, Voto por que o Tribunal adote o Acórdão que ora submeto à deliberação deste Egrégio Plenário.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 1 de abril de 2020.

AUGUSTO NARDES  
Relator



SENADO FEDERAL  
Secretaria-Geral da Mesa

DESPACHO 3/2020

Junte-se à página oficial da tramitação das proposições legislativas as cópias eletrônicas de manifestações externas, conforme listagem a seguir exposta:

1. RQS nº 708, de 2019. Documento SIGAD nº 00100.053111/2020-42 (inserido no Processo nº 00200.006102/2020-34)
2. PEC nº 65, de 2019. Documento SIGAD nº 00100.051582/2020-16 (inserido no Processo nº 00200.005959/2020-37)

Encaminhe-se a cada comissão as cópias eletrônicas de manifestações externas, conforme listagem a seguir exposta:

3. CI. Documento SIGAD nº 00100.051524/2020-92 (inserido no Processo nº 00200.005961/2020-14)

Secretaria-Geral da Mesa, 17 de junho de 2020.

*(assinado digitalmente)*  
**JOSÉ ROBERTO LEITE DE MATOS**  
Secretário-Geral da Mesa Adjunto

