

SEMANA DO CONTROLADOR INTERNO

Outubro 2021

F I O R I L L I



S O F T W A R E

**GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA.
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.
RECURSOS LEGALMENTE VINCULADOS.**



GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA. CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. RECURSOS LEGAMENTE VINCULADOS

*Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software
Outubro de 2021*

SUMÁRIO

BAM IV.01.314	CASP 02 - A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O Reconhecimento da Importância do Princípio da Competência. 03 (Paulo Henrique Feijó)
BAM IV.01.136	Transposição, Remanejamento e Transferência Orçamentária. Possibilidade de Autorização na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). 09 (Flávio Corrêa de Toledo Junior)
BAM IV.01.277	AFO 32. Restos a Pagar. Regras para Cancelamento. 15 (Paulo Henrique Feijó)
BAM IV.01.401	O Novo Fundeb. 19 Flávio Corrêa de Toledo Junior)





A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público O Reconhecimento da Importância do Princípio da Competência

(Série Nova CASP: Os Marcos Históricos e a Aplicação Prática da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público)¹

Paulo Henrique Feijó ()*

1. Introdução

Pode-se dizer que dentre os princípios contábeis a serem aplicados pelo contador do setor público os mais importantes neste momento de implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) são: O princípio da Competência e o Princípio da Oportunidade. Em outras palavras estes dois importantes princípios determinam que as informações devem ser registradas de forma tempestiva e no momento do fato gerador.

Pouco adianta a prática contábil de registrar os fatos contábeis somente quando se tem dotação orçamentária. Quando chega uma conta a pagar em que o bem foi recebido ou o serviço foi prestado tem o fato gerador, via de regra, da obrigação a pagar (passivo). O reconhecimento do passivo independe de ter ou não dotação orçamentária.

Do lado do ativo se a prefeitura envia a cobrança do IPTU para o contribuinte, este tem uma obrigação a pagar a prefeitura um crédito a receber. O setor público brasileiro acostumou-se a não registrar todos os valores a receber e muitas vezes por questões orçamentárias também não registra todos os passivos.

2. A Quebra de Paradigmas: Regime Orçamentário x Regime Patrimonial

A doutrina contábil e diversos autores acabaram por consagrar, com base em uma interpretação equivocada do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, que a contabilidade do setor público adota como regime contábil o regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

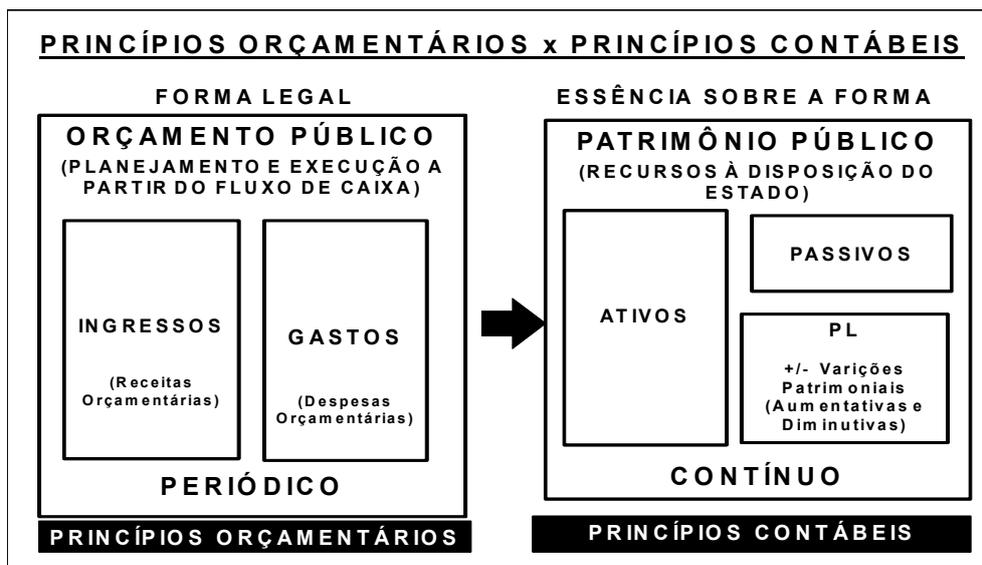
II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Ao resgatar os princípios e postulados da ciência contábil, verifica-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa sob o enfoque patrimonial. Na verdade, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime patrimonial.

Os Registros orçamentários (subsistema orçamentário) devem atender aos princípios orçamentários, previstos na Constituição Federal e na legislação do direito financeiro, atendendo, inclusive o citado art. 35 da Lei 4.320/64 (regime misto, caixa para a receita orçamentária e competência para a despesa orçamentária). Neste a Receita Orçamentária é contabilizada pela arrecadação (caixa) e a despesa orçamentária, a partir do empenho (competência orçamentária).

Já, no campo dos registros do controle e variações do patrimônio (bens, direitos e obrigações – ativos, passivos e patrimônio líquido) devem atender aos princípios da Ciência Contábil (entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência), sem nenhuma restrição. Neste caso, a receitas e despesas pela competência, são escrituradas como Variações Patrimoniais Ativas ou Aumentativas e Variações Patrimoniais Passivas ou Diminutivas.

¹ O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional.



Vale salientar que a Lei nº 4.320/1964 acabou não adotando essa distinção de receita apresentada no campo doutrinário. Esta emprega o termo no seu sentido amplo, ou seja, corresponde a qualquer entrada de recursos nos cofres públicos que possa ser utilizada para financiar o gasto público. No entanto, ao verificar a estrutura da lei conclui-se que até o artigo 82 seu texto trata de regras orçamentárias e, portanto, o termo receita e despesa ali tratado referem-se a receitas e despesas orçamentárias.

Como visto ao tratar do patrimônio, a partir do Título IX, que trata da Contabilidade, verifica-se uma preocupação do legislador com procedimentos contábeis que resguardem o aspecto patrimonial da contabilidade, principalmente nos artigos 85, 89, 100 e 104 da referida lei.

Título IX – Da Contabilidade

[...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

[...]

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, se exige a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, obrigando que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.



Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa e diminutiva em função do fato gerador, observando-se os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade.

3. O Regime de Competência e a Lei Federal 4.320/64 na Ótica do TCU: Acórdão TC nº 0158/2012

No dia 03/02/2012 o plenário do Tribunal de Contas da União julgou o processo de número 026.069/2008-4 através do Acórdão TC nº 0158/2010, que teve como objetivo avaliar a legalidade de alterações em procedimentos contábeis que provocaram impactos nos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64, bem como das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Por unanimidade o pleno do TCU acompanhou o relator Ministro Raimundo Carreiro, que ratificou no seu voto que as mudanças contábeis implementadas no âmbito do processo de convergência, em especial o registro da receita patrimonial (VPA) por competência, tem amparo na Lei 4.320/1964.

De forma brilhante o Ministro recomendou que as setoriais contábeis da União acompanhem o registro contábil dos créditos a receber, de natureza tributária e não tributária, que os órgãos responsáveis façam a conciliação desses créditos com os sistemas de controle de arrecadação e que se avalie o custo/benefício de integração dos sistemas de controle de arrecadação com o Siafi, para que as informações do crédito a receber sejam tempestivas.

Os Ministros substitutos Augusto Sherman, André Luís e Weder de Oliveira, enalteceram o voto do relator e enfatizaram a importância da melhoria da informação contábil e do processo de convergência. Por fim, o Ministro Weder recomendou que o voto contemplasse a obrigatoriedade de que nas Notas Explicativas constassem os montantes dos créditos reconhecidos e os efetivamente arrecadados, para que se possa avaliar a eficácia do processo de arrecadação.

A supracitada Decisão constitui-se num marco para jurisprudência da Contabilidade Pública brasileira, a diferenciação entre Receita Orçamentária (foco orçamentário) e Variação Patrimonial Ativa ou Receita Patrimonial (foco patrimonial), é imprescindível para o avanço da Ciência Contábil na área pública. Segue transcrição de excertos do citado Acórdão¹:

“4. Sobre a adoção do regime de competência para o reconhecimento da receita pública (alínea “g”), entende a Semag que essa medida – que aproxima a contabilidade pública nacional dos padrões orientados por organismos internacionais - não tem amparo na Lei nº 4.320/64, que estabelece o momento da arrecadação para o reconhecimento das receitas (regime de caixa), exceção feita aos créditos inscritos em dívida ativa, que devem ser reconhecidos após o transcurso do prazo para pagamento. Qualquer mudança nesse sentido, no entender da unidade técnica, deve ser precedida da pertinente alteração na legislação vigente.

5. Analisei detidamente os argumentos trazidos aos autos pela Semag, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Recebi em meu gabinete o Dr. Gilvan Dantas, Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional, que deixou memorial sobre o assunto, anexado aos autos às fls. 259/267. Em outra oportunidade recebi o Dr. Paulo Henrique Feijó, Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação do Tesouro Nacional, acompanhado dos Advogados da União Drs. Rafaelo Abritta e Alexandre Cairo, quando também recebi um memorial sobre as questões aqui discutidas, que fiz juntar aos autos às fls. 268/271. Concluo por manifestar a minha anuência à avaliação realizada pela Semag a respeito das ocorrências relatadas nas alíneas “a” a “f” anteriormente descritas, e incorporo os sólidos argumentos que apresentou como minhas razões de decidir. Quanto ao estabelecimento do regime de competência para o reconhecimento de receitas (alínea “g”), faço as seguintes observações.

*6. Concordo com o Sr. Secretário da Semag quando afirmou que “é de todo **louvável e necessário** o esforço empreendido pelo Poder Executivo e pelo Conselho Federal de Contabilidade no sentido de buscar a convergência dos procedimentos contábeis com padrões internacionais. A Contabilidade é uma ciência social em constante evolução e seu desenvolvimento está diretamente relacionado com as mudanças do ambiente em que atua e a forma de organização das entidades. No contexto da globalização, a harmonização internacional das normas contábeis impõe-se como uma necessidade, em razão da integração dos mercados, e uma exigência de investidores e credores, para viabilizar a comparação de informações entre diferentes entidades.”*

¹ Site do Tribunal de Contas da União (http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20120206/AC_0158_03_12_P.doc)



7. Nesse sentido, o alinhamento das normas contábeis aplicadas ao setor público brasileiro às normas internacionais requer a implementação de uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e para as despesas, com o objetivo de conferir maior transparência ao patrimônio público. Em síntese, o regime de competência baseia-se na ocorrência do fato gerador e trata a receita sob o enfoque patrimonial, enquanto que o regime de caixa baseia-se no ingresso dos recursos e trata a receita sob o enfoque orçamentário.

8. Discute-se neste processo se as ações de convergência adotadas no âmbito do Poder Executivo a partir da edição da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.969/2009 estão em consonância com os preceitos constitucionais e legais vigentes que disciplinam a matéria, conforme defendem a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ou os contrariam, como sustenta a Semag. Após detida análise da questão, em que pesem as razões didaticamente apresentadas pela unidade técnica, inclino-me a concordar com a tese apoiada pelos citados órgãos.

9. O controle dos créditos a receber tem relação com a "Contabilidade Patrimonial" tratada no Capítulo III do Título IX da Lei nº 4.320/1964, bem como as disposições gerais para a Contabilidade tratada no Capítulo I do mesmo título. O entendimento de que, no Brasil, as receitas são reconhecidas sob o regime de caixa e as despesas registradas de acordo com o regime de competência, é extraído do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 (Título IV – Do Exercício Financeiro), verbis:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele empenhadas.”

10. Observe-se que o dispositivo acima citado apenas diz que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, não determina em qual regime contábil tais receitas e despesas públicas devem ser registradas. Por sua vez, da leitura do art. 39 da citada lei, também incluído no Título IV (com a redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/1979), verifica-se a existência prévia de créditos da fazenda pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em dívida ativa:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

(...)”

11. Ainda, o art. 104 da mesma lei indica que as alterações verificadas no patrimônio podem decorrer de forma independente da execução orçamentária:

“Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

12. Considero que os artigos da Lei nº 4.320/1964 acima transcritos dão suporte ao entendimento da STN e da PGFN quanto à necessidade do adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial dos créditos, inscritos ou não em dívida ativa, anteriormente à sua arrecadação. Tais créditos não devem permanecer ocultos dos balanços contábeis, ao contrário, devem ser evidenciados pela contabilidade, permitindo assim o acompanhamento de sua realização. Ademais, a Administração deve proceder à correta evidenciação da composição do patrimônio público, dando cumprimento ao disposto no art. 85 da Lei nº 4.320/1964:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.” (grifei)



13. *E sobre o conhecimento da composição patrimonial a que se refere o art. 85 da Lei nº 4.320/1964 acima transcrito, menciono o art. 101 da Lei nº 12.465/2011 (LDO 2012), que dispõe que os créditos tributários e não tributários a receber devem ser reconhecidos pela contabilidade, verbis:*

“Art. 101. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, sendo vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade.

(...)

§ 4º Com vistas a assegurar o conhecimento da composição patrimonial a que se refere o art. 85 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a contabilidade reconhecerá o ativo referente aos créditos tributários e não tributários a receber.” (grifei)

14. *Há que se diferenciar o conceito patrimonial do conceito orçamentário e seus reflexos na apresentação das demonstrações contábeis. Os créditos são reconhecidos sob o aspecto patrimonial. Na medida em que são arrecadados e se tornam "caixa", são escriturados como receita orçamentária no respectivo exercício (aspecto orçamentário). Tal procedimento segue o mesmo rito da inscrição em dívida ativa, que somente se "transforma" em receita orçamentária depois que o contribuinte liquida sua obrigação junto à fazenda pública. A grande diferença das mudanças introduzidas e defendidas pela STN é que a contabilidade passa a evidenciar o direito a receber em momento anterior ao da inscrição em dívida ativa, permitindo o acompanhamento dos fatos posteriores, como a arrecadação e a própria baixa do crédito que porventura venha a ocorrer.*

15. *Assim, os balanços patrimoniais da União (e dos demais entes da federação: estados, Distrito Federal e municípios) são aprovados sem o registro de todos os ativos (direitos a receber) na contabilidade. Tomando-se como exemplo o caso de uma prefeitura que envia o boleto de cobrança do IPTU para o contribuinte, pode-se verificar que neste momento o contribuinte tem uma obrigação a pagar e conseqüentemente a prefeitura deveria registrar o direito a receber em contrapartida de uma variação patrimonial aumentativa. **Tal registro não afeta a receita orçamentária do município, portanto não amplia a capacidade de gastar.** Atualmente, o registro do crédito a receber somente é feito depois de inscrito em dívida ativa. Mas é somente neste momento que o setor público deve evidenciar os valores a receber? Como se pode saber quanto dos créditos cobrados/lançados foram arrecadados antes de se inscrever em dívida ativa? Esta informação não tem transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas e realizadas pela STN visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela fazenda pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa. Vale ressaltar que todas as empresas estatais que utilizam o Siafi e já fazem esse registro, bem como algumas autarquias, a exemplo do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que realizava o controle dos créditos previdenciários e administrativos desde 2000, atividade posteriormente transferida para a Receita Federal do Brasil.*

16. *Portanto, esse é um aspecto que reputo fundamental e decisivo para o deslinde da questão. A ausência de controle e evidenciação contábil dos créditos a receber favorece a ocorrência de fraudes nos diversos sistemas da administração pública federal que controlam os valores a receber das autarquias, agências reguladoras, Receita Federal, Procuradorias e demais órgãos e entidades que arrecadem receitas públicas. Não são raros os casos veiculados na imprensa de baixas indevidas em sistemas de multas dos Detran, por exemplo, ou de débitos de IPTU, IPVA e outros créditos da fazenda pública. O controle contábil desses créditos por meio dos balancetes e demonstrações contábeis permite evidenciar os montantes de créditos baixados, esta informação importante para uma fiscalização eficiente por parte do órgãos de controle interno e do Tribunal de Contas da União.*

17. *Essa pode ter sido uma preocupação do legislador ao obrigar todos os entes da federação a dar transparência aos créditos gerados pelo lançamento da receita (art. 48-A da Lei Complementar nº 101/2000 - LRF, alterado pela Lei Complementar nº 131/2009):*

“Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

(...)



II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.” (grifei)

18. Ainda com respeito à LRF, destaco que a não evidenciação de todos os ativos pelo princípio da competência faz com que o setor público tenha um patrimônio líquido subestimado. Em consequência, o demonstrativo da evolução do patrimônio líquido previsto no seu art. 4º, § 2º, inciso III, que é parte integrante do Anexo de Metas Fiscais, não demonstra a real posição do patrimônio do setor público.

19. Ante o exposto, considero inegável a importância, para uma gestão eficiente, do controle patrimonial e transparência dos créditos tributários a partir da fase do lançamento e dos demais créditos a partir da ocorrência do fato gerador, e que os procedimentos adotados pela STN não vão de encontro à legislação aplicável à matéria.” (Grifo do autor)

4. CONCLUSÃO

O reconhecimento da composição do patrimônio público somente ocorrerá quando todos os entes aplicarem o princípio da Competência de forma integral. Alguns passos já foram dados nessa direção, alguns paradigmas foram quebrados, o plenário do Tribunal de Contas tomou decisão histórica recentemente, mas como se trata de mudança de cultura muito ainda falta para que todas as demonstrações contábeis do setor público evidenciem de forma fidedigna para a sociedade o valor do patrimônio público.

5. REFERÊNCIAS

_____. **Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

_____. **Portaria STN n. 406, de 20 de Junho de 2011.** Aprova as Partes II a VIII do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº TC 0158/2012. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20120206/AC_0158_03_12_P.doc.

(*) *Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal, Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira, Suprimento de Fundos: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi. Membro do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público junto ao CFC*



Transposição, Remanejamento e Transferência Orçamentária. Possibilidade de autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO)

Flavio Corrêa de Toledo Jr.
Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

1. Acentuada controvérsia vem provocando os recentes entendimentos sobre os institutos constitucionais da *transposição, remanejamento e transferência* entre verbas orçamentárias, sobretudo porque este trio difere do crédito adicional por redução de outras dotações do orçamento.
2. Tendo em vista artigo antes publicado¹, agora explicamos, de forma mais sintética, as diferenças entre as sobreditas maneiras de alterar a lei orçamentária anual, propondo soluções para evitar que a atual compreensão emperre a eficiente gestão do dinheiro público.
3. E, no corpo dessas propostas, reformaremos nossa anterior opinião de que apenas leis específicas autorizam as transposições, transferências ou remanejamentos orçamentários.
4. *Transposição, remanejamento e transferência* são instrumentos da Constituição (art. 167, VI); os créditos adicionais provêm da Lei 4.320, de 1964 (art. 40 a 46).
5. Do ponto de vista orçamentário, aquela trinca viabiliza mudanças nas políticas de governo, ou seja, garante modificações nas intenções originais de lei aprovada no ano anterior: a do orçamento.
6. De fato e ante as trocas orçamentárias entre órgãos de governo e categorias de programação, em uma ou outra hipótese requer a Constituição o uso da *transposição, do remanejamento ou da transferência*:

Art. 167. São vedados:

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

7. Para esse comando da Lei Maior, categoria de programação, sob a ótica funcional-programática, só pode ser o nível mais próximo da ação concreta: uma *Atividade*, um *Projeto* ou uma *Operação Especial*²; já, em face da natureza da despesa, aquela categoria subdivide-se em corrente e capital³.
8. De seu lado, o crédito adicional suplementar não serve para viabilizar novos rumos de governo; apenas remedia erros, omissões e esquecimentos no momento em que se elabora o orçamento anual, podendo amparar-se em quatro fontes de financiamento: a) o superávit financeiro do ano anterior; b) o presente excesso de arrecadação; c) a operação de crédito; d) o esvaziamento, total ou parcial, de outra dotação. É bem isso o que enuncia o art. 43, da Lei nº 4.320, de 1964.
9. Desde que bancado por aquela última fonte: a da redução de outra verba (*item d*), o crédito adicional se assemelha, em termos quantitativos, à triade *transposição/remanejamento/transferência*. É porque um ou outro não faz aumentar o orçamento total da despesa; apenas permuta cifras orçamentárias.
10. Segundo doutrinadores de renome⁴, o remanejamento serve para realocar verbas entre distintos órgãos orçamentários. Exemplo: extinção da Secretaria da Cultura e, encampação de suas funções e dotações pela Secretaria da Educação.

¹ "Permuta entre dotações de mesma categoria não é transposição, remanejamento e nem transferência de recursos orçamentários", elaborado pelo mesmo autor do presente artigo.

² Segundo Portaria nº 42, de 1999, do Ministério de Orçamento e Gestão.

³ Conforme Portaria Interministerial nº 163, de 2001 (SOF/STN).

⁴ Heraldo da Costa Reis e J. Teixeira Machado Jr. (livro "A Lei 4.320 Comentada" – 30ª. ed. – IBAM, Rio de Janeiro) e, quanto ao Conselheiro do TCE Maranhão, José Ribamar Caldas Furtado, no artigo "Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos", publicado na Revista Eletrônica Jus Navigandi.



11. Para eles, a transposição assegura mudança entre categorias programáticas de um mesmo órgão orçamentário. Exemplo: os agentes políticos decidem não mais construir um posto de saúde, transpondo o recurso do correlato Projeto para Atividade da própria Secretaria da Saúde (ex.: combate à dengue).
12. Ainda, segundo os mesmos professores, a transferência possibilita trocas entre categorias econômicas (corrente e capital), situadas na mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, existentes todas, por óbvio, no mesmo órgão orçamentário. Exemplo: considerando que os dirigentes queiram pagar, de uma só vez, a dívida com precatórios judiciais, sob essa hipótese e em certa Atividade do Gabinete do Prefeito, procede-se ao reforço de *Sentenças Judiciais (categoria corrente)* à *custa do elemento Material Permanente (categoria de capital)*.
13. Então, claro está que *transposição, remanejamento e transferências* são os três, em essência, diferentes do crédito adicional por redução de outra verba. Como antes se disse, aqueles quatro só se assemelham quanto ao aspecto valorativo, numérico, posto que nenhum deles acarreta aumento do orçamento total da despesa.
14. Entre eles, a divergência é que o crédito adicional, indiferente que é às novas intervenções públicas, permuta elementos de despesa no seio da mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, enquanto as transposições, remanejamentos e transferências, suscetíveis aos novos caminhos de governo, atuam sobre diferentes Atividades, Projetos ou Operações Especiais.
15. Vai daí que, no âmbito de uma mesma categoria programática (*Atividade, Projeto ou Operação Especial*), subtrair recurso de um objeto de gasto para reforçar outro elemento de despesa, essa troca não é *transposição, remanejamento, nem transferência*, só podendo se viabilizar mediante um crédito adicional por desfazimento, parcial ou total, de outra verba.
16. Do contrário, inexistiria, na prática, a modalidade prevista no art. 43, § 1º, III, da Lei nº 4.320: o crédito adicional financiado pela “*anulação parcial ou total de dotações orçamentárias*”, visto que, como visto, sobredita trinca constitucional atua sobre diferenciadas categorias e, no caso, estamos nos referindo a alterações dentro de igual grupo programático.
17. De fato, outra maneira não há para modificar o orçamento ao longo de sua execução: ou é *transposição/remanejamento/transferência* da Constituição ou é crédito adicional da Lei 4.320.
18. Assim sendo, as mudanças dentro de uma mesma categoria exigem um crédito adicional, que onera o percentual genérico concedido na lei orçamentária anual (art. 165, § 8º, da CF), ou, utilizada toda essa margem, há de o Executivo solicitar específica permissão legislativa para essa modificação orçamentária.
19. Muitos ainda defendem que intercambiar elementos de gasto de uma mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, tal operação dispensa qualquer tipo de autorização legislativa. Entendem eles, de forma incorreta, que aquilo é caso para uma *transposição*, um *remanejamento* ou uma *transposição*, e se, para estes três, quer a Constituição autorização legislativa para trocas entre diferentes categorias de programação, (art. 167, VI), ao revés, a permuta numa mesma categoria afastaria a permissão legal.
20. Equivocada tal visão; transposição, remanejamento ou transposição, qualquer um dos três municia repriorizações de políticas governamentais e, por isso, modificações nas categorias de programação orçamentária, não servindo, nenhum dos três, para meras trocas no âmbito de um mesmo grupo de programação.
21. Assim sendo, não há de falar em transposição, remanejamento ou transposição no corpo de uma mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, hipótese em que cabe somente o crédito suplementar e, antes dele, a respectiva autorização legislativa; é o que se vê na Constituição:

Art. 167. São vedados:

(.....)

V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.



22. Todavia, abrir crédito adicional toda vez que permutados elementos de despesa, por certo, bem dificulta a realização do orçamento. Nesse cenário, os Municípios poderiam se balizar no orçamento do Governo do Estado de São Paulo, solicitando, à Câmara dos Vereadores, dois tipos de crédito suplementar: um de financiamento mais geral; outro somente bancado pela anulação, parcial ou total, de outra dotação.
23. Diante do nível atual de inflação, da taxa de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), e da margem concedida, todo ano, ao Governo do Estado de São Paulo, acredita-se que 10% (dez por cento) seja número razoável para créditos adicionais suplementares, não devendo ser maior, sob pena de desfigurar o orçamento original, e abrir portas para o déficit de execução orçamentária.
24. Assim, poderia a Prefeitura requerer, na proposta orçamentária, concessão para abrir, até o máximo de 10% (dez por cento), créditos suplementares amparados no superávit financeiro, no excesso de arrecadação e em empréstimos e financiamentos, sem embargo de também pedir licença, não maior que 10% (dez por cento), para créditos que apenas viabilizem trocas entre elementos de mesma categoria programática.
25. Se assim for, restará demonstrado ao Controle Externo que não se abriu qualquer crédito adicional sem prévia autorização do Legislativo.
26. A lei orçamentária anual pode conter autorização prévia, genérica, global, para abertura de créditos adicionais suplementares, mas, nunca, para transposição, *remanejamento e transferências* (art. 165, § 8º).
27. É desse modo porque, relativamente ao orçamento anual, a Constituição proíbe matéria estranha à previsão de receitas e gastos, disso excetuado, somente, a prévia autorização para operações de crédito e créditos suplementares.
28. Então são duas e somente duas as exceções ao princípio orçamentário da exclusividade: operações de crédito e créditos suplementares; nelas não se encontram as transposições, *remanejamentos e transferências*.
29. Bem por isso, afronta a Constituição a prévia licença orçamentária para abrir, por decreto executivo, qualquer um daqueles três instrumentos orçamentários.
30. De outra parte, há de se enfatizar que a Carta Política não solicita, expressamente, diploma próprio, específico, particular, para *transposições, transferências e remanejamentos*; apenas demanda “*prévia autorização legislativa*”:

Art. 167. São vedados:

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (grifos nossos).

31. Com efeito, se quisesse o constituinte lei específica, teria assim expressamente dito, tal qual fez nos seguintes trechos da Carta Política:

Art. 166 – (...)

(.....)

§ 8º - Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

Art. 167 – São vedados:

(.....)

VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º

32. De mais a mais, sérios transtornos operacionais entravam a Administração toda vez que necessárias leis próprias, específicas, para as realocações orçamentárias entre diferentes categorias de programação.



33. Sabido e consabido que conta o Governo Federal com o melhor quadro de orçamentistas do país. Bem por isso, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) da União é referência para as demais unidades federadas do país, sem prejuízo de suprir, de forma satisfatória, a não edição da lei que, a teor constitucional ¹, substituirá a de número 4.320/64.
34. Feita tal consideração, de lembrar que assim dispôs a lei de diretrizes orçamentárias da União para 2014:

Art. 48 - O Poder Executivo poderá, mediante decreto, transpor, remanejar, transferir ou utilizar, total ou parcialmente, as dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária de 2014 e em créditos adicionais, em decorrência da extinção, transformação, transferência, incorporação ou desmembramento de órgãos e entidades, bem como de alterações de suas competências ou atribuições, mantida a estrutura programática expressa por categoria de programação (...).

Parágrafo único. A transposição, a transferência ou o remanejamento não poderá resultar em alteração dos valores das programações aprovadas na Lei Orçamentária de 2014 ou em créditos adicionais, podendo haver, excepcionalmente, adequação da classificação funcional e do Programa de Gestão, Manutenção e Serviço ao Estado ao novo órgão.

35. Não bastasse isso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) pode, sim, autorizar transposições, remanejamentos e transposições:

ADIn: Lei estadual 503/2005, do Estado de Roraima, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2006 (...) Permitidos a transposição, o remanejamento e a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, desde que mediante prévia autorização legislativa, no caso substantivada no dispositivo impugnado (da LDO) (...). (ADI 3.652, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 19-12-2006, Plenário, DJ de 16-3-2007

36. Diante de tudo disso, permitimo-nos rever nossa anterior posição, sustentando, desta feita, que, na condição de peça vital do processo orçamentário, a LDO, lei de diretrizes orçamentárias, possa conceder, de forma limitada, permissão para a Administração realizar, no ano seguinte, transposições, transferências e remanejamentos. Defendíamos antes a lei específica considerando a importância, política e operacional, das modificações promovidas por aquela tríade orçamentária, mas, diante dos antes vistos argumentos, revemos aqui nossa posição.
37. De todo modo, comete o Governo Federal, a nosso ver, certo desacerto no antes transcrito artigo: a não indicação de limite percentual para o Executivo, por decreto, transpor, remanejar e transferir recursos orçamentários.
38. Essa concessão ilimitada é um cheque em branco para o Chefe do Poder Executivo, o que lhe permite alterar, de forma unilateral e ampliada, conteúdos básicos da programação orçamentária, contrariando, por simetria, o art. 167, VII, da Constituição.
39. E tal qual para os créditos adicionais, 10% (dez por cento), sob a atual conjuntura econômica, é número razoável para restringir, na LDO, as transposições, remanejamentos e transferências. Superado esse percentual, há de o Poder Executivo solicitar autorização específica para o Legislativo.
40. Observe-se, vale enfatizar, que a autorização acontecerá, de modo restrito, na lei de diretrizes orçamentárias (LDO), e, nunca, por meio da lei orçamentária anual (LOA), vez que esta, como antes visto, não pode conter matéria estranha à previsão de receitas e à fixação de despesas (art. 165, § 8º).
41. Além de prescrever várias e muitas exigências constitucionais e fiscais, a lei de diretrizes orçamentárias afigura-se como espaço ideal para o ente político dizer, todo ano, suas próprias normas financeiras, compatíveis, óbvio, com as normas gerais da Constituição, Lei 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹ Art.. 165, § 9º da CF.



Conclusões Finais:

- a. Financiadas por operações de crédito, excesso de arrecadação e pelo superávit financeiro, as alterações orçamentárias exigem sempre um crédito adicional.
- b. Bancada pela redução de outra verba de orçamento, a modificação orçamentária pode ser um crédito adicional ou uma transposição, remanejamento ou transferência.
- c. É crédito adicional a troca entre elementos de gasto dentro uma mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial.
- d. É transposição, remanejamento ou transferência a permuta entre elementos de gasto de diferentes Atividades, Projetos ou Operações Especiais.
- e. A lei orçamentária anual (LOA) pode conceder, de forma prévia e genérica, autorização para créditos adicionais amparados no superávit financeiro, em excesso de arrecadação e por operação de crédito, facultando ainda específica permissão para créditos bancados pela redução de outra verba (*ambas sob o recomendado limite de dez por cento*).
- f. A lei de diretrizes orçamentárias (LDO) pode conceder, até certo limite, concessão genérica para transposições, remanejamentos e transferências (*acredita-se dez por cento um razoável percentual limitador*).





Restos a Pagar Regras para Cancelamento

(Série AFO: Teoria e Prática de Administração Financeira e Orçamentária no Setor Público)¹

Paulo Henrique Feijó*

1. Observância da Ordem Cronológica dos Pagamentos

Outra questão que se impõe está relacionada ao tratamento a ser adotado para fins do cumprimento do artigo 42 da LRF em obediência da ordem cronológica de pagamento dos fornecedores².

Embora a regra da LRF se refira tacitamente apenas às despesas contraídas nos últimos oito meses do último ano de mandato, a liquidação desses débitos não deverá ser priorizada em detrimento daqueles assumidos no período anterior. Isto porque, em primeiro lugar, a Lei de Licitações veda tal conduta, nos seguintes termos: "... devendo cada unidade da administração... obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando houver relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada"³.

Adicionalmente, o Decreto-Lei nº 201/1967 considera crime de responsabilidade do Prefeito "antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário"⁴. Portanto, a norma legal implica que as disponibilidades financeiras ao final do exercício deverão ser suficientes para saldar todos os compromissos de despesas de competência do período do mandato, incluindo as do último ano e as dos exercícios anteriores.

No início do último ano de uma gestão, se o volume de obrigações de pagamento, inscritas ou não em restos a pagar, for superior às disponibilidades de caixa, algumas alternativas se apresentariam: na primeira, a partir do oitavo mês anterior ao final da gestão, os recursos financeiros disponíveis seriam utilizados para pagamento somente daquelas despesas que fossem geradas nos últimos dois quadrimestres, sem a observância da ordem cronológica dos pagamentos aos fornecedores. Estaria assim preservado o disposto na LRF, segundo uma interpretação restrita de seus termos, mas não haveria observância da ordem cronológica dos débitos, o que contraria os mencionados dispositivos legais.

Uma segunda alternativa seria a observância da ordem cronológica dos pagamentos, situação em que poderiam deixar de ser pagas, no próprio exercício, despesas contraídas nos últimos oito meses do mandato, e sua inscrição em restos a pagar somente poderia se realizar até o limite da disponibilidade financeira existente no final do exercício. Caso os recursos financeiros arrecadados no último ano de mandato sejam utilizados no pagamento de obrigações contraídas em anos anteriores, poderá sobrar pouco espaço para a execução do Orçamento do último ano do mandato. Essa situação exigiria que, nos últimos meses do mandato, fosse ajustado todo o desequilíbrio eventualmente acumulado em anos anteriores.

Tal problema apresentou maior relevância no início da vigência da LRF. A norma impôs ao administrador público que assumiu logo após a edição daquela Lei a responsabilidade de promover o equilíbrio entre os recursos de caixa e os restos a pagar que, historicamente, se acumularam por vários exercícios, o que nem sempre se apresenta como tarefa razoável. Adicionalmente, parcela expressiva das receitas arrecadadas pelo governo é vinculada à aplicação em determinados objetos, seja em decorrência de norma legal ou de convênio, de forma que não pode ser utilizada para o pagamento de despesas não relacionadas ao objeto de sua vinculação.

Também são recorrentes as propostas de desvincular as responsabilidades de uma administração em relação aos compromissos herdados de administrações passadas, de tal forma que a obrigação de observância da exigência da LRF ficasse limitada aos compromissos de cada administração, durante a

¹ O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional. Texto base extraído do Livro Gestão de Finanças Públicas, 2ª Edição, 2008, Editora Gestão Pública, com revisão do autor.

² Artigo 1º, inciso XII, do Decreto-Lei nº 201/1967 e artigo 5º da Lei nº 8.666/1993

³ Artigo 5º da Lei nº 8.666/1993

⁴ Artigo 1º, inciso XII



vigência de seu mandato. Evidentemente, esse procedimento não favorece a regularização de débitos de gestões passadas, contribuindo para o acúmulo de dívidas públicas e prejudicando, por conseguinte, a busca do equilíbrio fiscal.

Dificuldades dessa natureza têm sido devidamente pesadas pelos tribunais contas quando do julgamento das contas dos administradores públicos. No entanto, é de se considerar que a prudência e a responsabilidade na gestão fiscal devem ser permanentemente perseguidas, e são alcançadas quando o administrador adota eficientes mecanismos de planejamento e de gestão das finanças do Estado.

2. Valor da despesa inscrita em restos a pagar

A inscrição da despesa em restos a pagar deverá ser realizada pelo valor devido ou, sendo este desconhecido, pelo valor estimado. Nesse caso, duas hipóteses podem ocorrer à época do pagamento:

a) se o valor a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deverá ser empenhada à conta do orçamento do exercício corrente. Para isso os entes devem utilizar-se de rubrica específica (elemento de despesa 92) para o registro contábil da parcela desse novo empenho, denominada "despesas de exercícios anteriores" (tema tratado em item específico deste capítulo);

b) se o valor a ser pago for inferior ao valor inscrito, o saldo remanescente deverá ser anulado.

3. Cancelamento de Restos a Pagar

No ordenamento institucional brasileiro, o Orçamento estima as receitas e fixa as despesas, assumindo a função de peça autorizativa, que não impõe a obrigatoriedade de realização das despesas nela alocadas. Nem poderia ser diferente, uma vez que, diante das deficiências de planejamento já mencionadas, a obrigatoriedade de execução da despesa autorizada levaria o administrador a assumir obrigações em montantes que poderiam terminar se apresentando maiores que a capacidade de pagamento do governo, em caso de frustração da receita estimada.

Assim, em vez de tornar obrigatória a execução da despesa autorizada no orçamento, os legisladores, reconhecendo as naturais dificuldades de estimativa da receita, introduziram na LRF um conjunto de normas mais ou menos explícitas que sinteticamente devem ser entendidas da seguinte forma:

Uma vez que não se realize a arrecadação estimada na LOA, o valor da despesa que ultrapassar o montante da receita realizada não deverá ser executado, para que não haja risco de descontrole das contas públicas ou comprometimento da receita futura, a menos que haja saldos de caixa de anos anteriores que amparem as despesas.

Por isso, as despesas não só podem como, em caso de frustração da arrecadação, necessariamente deverão ser executadas em montante menor que o autorizado na lei orçamentária. Também o cancelamento de empenhos emitidos, assim como de restos a pagar não processados inscritos, é viável em determinadas situações, pois, como vimos, empenhos emitidos e não liquidados, assim como restos a pagar não processados inscritos, não necessariamente representam obrigações irrevogáveis.

4. Cancelamento de Empenhos e de Restos a Pagar - Ausência de Obrigatoriedade de Execução da Despesa Orçada

O empenho precede a contratação da despesa. Assim, se um empenho já foi emitido e o contrato correspondente não foi firmado, o mesmo poderá ser integralmente cancelado, já que o compromisso definitivo de execução da despesa ainda não se encontra firmado. Também durante a fase de execução da despesa são inúmeras as situações em que o administrador pode decidir pelo cancelamento do contrato, cabendo nesse caso, no entanto, resguardar eventuais direitos do fornecedor. Adicionalmente, caso a frustração da arrecadação imponha a redução da despesa aprovada no Orçamento, o gestor público poderá reduzir o ritmo de execução, de forma a cancelar parte dos empenhos emitidos. Esse tipo de ação é possível mesmo quando a despesa já se encontre inscrita em restos a pagar, na modalidade "não processados". O cancelamento da obrigação deixa de se tornar viável apenas quando o fornecedor já tiver incorrido em custos, adquirindo direitos de recebimento, ou quando a despesa se encontrar devidamente liquidada.

Por sua vez, o artigo 359-F do Código Penal, introduzido pela Lei de Crimes Fiscais, prevê o cancelamento dos restos a pagar ilegalmente inscritos, ou seja, quando o montante inscrito ultrapassar o valor das disponibilidades financeiras existentes.

Esse dispositivo, assim como o artigo 42 da LRF, decorre da compreensão de que, apesar de todo o instrumental instituído para ajuste entre receitas e despesas ao longo do exercício de execução do



Orçamento, eventualmente surpresas de última hora, ou mesmo o simples descumprimento das determinações da Lei, podem exigir que ajustes adicionais sejam adotados.

Assim, se a nova administração herdar restos a pagar que eventualmente não guardam conformidade com os dispositivos do artigo 42 da LRF, deverá, com base no disposto no artigo 359-F do Código Penal, cancelar restos a pagar inscritos, no montante que tenha ultrapassado o valor das disponibilidades financeiras. Evidentemente, o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar não processados encontra maior ou menor viabilidade conforme a natureza das despesas de que se trate, bem como do estágio de realização dos compromissos assumidos.

5. Cancelamento de Restos a Pagar como Fonte para Novas Dotações Orçamentárias

Se observado o disposto no artigo 42 da LRF, para qualquer valor inscrito em restos a pagar haverá disponibilidade financeira reservada para cobertura do respectivo pagamento. Por conseguinte, é de se concluir que, havendo o cancelamento de restos a pagar, tal disponibilidade financeira poderá ser utilizada como fonte para abertura de nova dotação orçamentária.

A legislação brasileira prevê, como fontes de recursos para o orçamento, as receitas realizadas no exercício, pelo critério de caixa, e o superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior¹. O cancelamento de restos a pagar não gera nova receita orçamentária para o governo, de forma que não abre espaço para abertura de crédito orçamentário no exercício do cancelamento.

No entanto, os restos a pagar integram a dívida flutuante (de curto prazo) cujo total representa o passivo financeiro². Assim, uma vez que o superávit financeiro é apurado pela diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, o cancelamento dos restos a pagar, por reduzir o passivo financeiro, contribui para a formação do superávit financeiro do exercício em que ocorrer o cancelamento. Nesse sentido, o cancelamento de restos a pagar abre espaço para utilização da correspondente reserva de disponibilidade financeira como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, mas somente no exercício seguinte ao do cancelamento. E somente quando o balanço patrimonial indicar a efetiva realização de superávit financeiro. Vale ressaltar o disposto na Lei nº 4.320/1964:

"Art. 38. Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento desse considerar-se-á receita do ano em que se efetivar."

Conforme se verifica, a Lei admite que o cancelamento de uma despesa, em exercício posterior ao seu registro, seja lançado como receita orçamentária do exercício em que houve o cancelamento. No entanto, deve-se ressaltar que se trata de devolução de recursos com o respectivo ingresso no caixa. Cabe considerar que toda despesa que ainda se encontra em execução em exercício posterior ao de sua apropriação orçamentária constitui restos a pagar. Dessa forma, o texto legal não admite o registro de receita quando do cancelamento de restos a pagar, pois o simples cancelamento de passivo não enseja aumento de disponibilidades de caixa. Por exemplo, se há uma decisão judicial que obrigue o gestor público a devolver parte dos recursos que foram aplicados numa obra pública, como deve ser registrado este ingresso no caixa? Se a devolução ocorrer no mesmo exercício deve-se estornar a despesa do exercício, revertendo à dotação o valor devolvido. Porém se a devolução se refere a despesa executada em exercícios anteriores, será receita orçamentária no ano que houver o ingresso. Mas, se há no exercício seguinte um cancelamento de restos a pagar, não deve haver o registro de receita orçamentária, mas de Variação Patrimonial Aumentativa – VPA.

Tal procedimento está em consonância com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, que padroniza procedimentos contábeis para os três níveis de governo e, assim estabelece:

"O equilíbrio da execução das receitas e despesas é baseado no princípio da origem e da aplicação de recursos, caracterizado pelo equilíbrio financeiro no tempo. Dessa forma, não são receitas arrecadadas, e, portanto, não devem ser registradas como tal, até porque já foram arrecadados os recursos financeiros oriundos de:

1 - Superávit Financeiro - artigo 43, parágrafo 1º, inciso I - aplicação do princípio do equilíbrio de receitas e despesas que considera o superávit financeiro fonte para aumento de despesas do exercício seguinte. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada;

¹ Inciso I do § 1º do artigo 43 da Lei nº 4.320/1964

² Parágrafo 3º do artigo 105 da Lei nº 4.320/1964



2 - Cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar - artigo 38 - aplicação do princípio do equilíbrio de receitas e despesas que considera as disponibilidades de recursos destinadas ao pagamento de restos a pagar como fonte para aumento de despesas do exercício em que ocorrer o cancelamento. Portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida resultante de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. Seria o mesmo que registrar uma receita mais de uma vez e isso descaracteriza a aplicação tanto do princípio da competência contábil, quanto do regime orçamentário de caixa.

Entende-se por cancelamento de restos a pagar o estorno da obrigação constituída em exercícios anteriores em contrapartida com uma variação ativa resultante do cancelamento de despesa orçamentária inscritas em restos a pagar em exercícios anteriores. Não se confunde com a recuperação de despesa de exercícios anteriores. A recuperação de despesas orçamentárias de exercícios anteriores é o recebimento de disponibilidades provenientes de devoluções de recursos pagos a maior ou de descontos concedidos após o encerramento do exercício. Nesse caso, trata-se de receita orçamentária."

Portanto, já está consolidado o entendimento de que o cancelamento de restos a pagar não deverá ser registrado como receita. Por sua vez, créditos adicionais podem ser abertos mediante utilização do superávit financeiro apurado no exercício anterior. Logo, o cancelamento de restos a pagar só poderá ser utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais no exercício seguinte ao do cancelamento, se de tal anulação resultar 'superávit' financeiro, que vem a ser a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro apurada em 31 de dezembro de cada ano no Balanço Patrimonial.

() Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal, Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira, Suprimento de Fundos: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi. Membro do Grupo de Trabalho constituído pelo CFC que elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público, no âmbito do programa de convergência aos padrões internacionais*



O novo Fundeb

Flavio Corrêa de Toledo Junior

Consultor da Fiorilli Software. Ex-Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP)

1- A redistribuição tributária dos fundos educacionais

Concebido pela Emenda Constitucional 14, de 1996, o antigo Fundo do Ensino Fundamental, o Fundef, criou mecanismo absolutamente inédito no custeio da educação pública: o de repartir, em favor daquele nível de aprendizado, 15% de certos impostos, transferidos a Estados e Municípios. Assim, o Fundef ensejou uma pequena reforma tributária entre aqueles dois entes federados.

No início do Fundef, os vários municípios que só se dedicavam à educação infantil (creches e pré-escolas) passaram a perder 15% de repasses com elevadíssima importância na arrecadação (ICMS e FPM), o que motivou a municipalização do ensino fundamental e, portanto, uma melhor gestão dessa vital etapa de instrução. De fato, por estar mais próxima de professores e alunos, a Prefeitura tem melhores condições de gerenciar o ensino público.

Depois disso, a Emenda Constitucional nº. 53, de 2006, instituiu o Fundo da Educação Básica, o Fundeb, não limitado ao ensino fundamental, posto que também abrange a educação infantil e o ensino médio. De mais a mais o Fundeb ampliou a amarração tributária (de 15 para 20%), além de incluir outros tributos à cesta de financiamento (IPVA, ITCMD e quota-municipal do ITR).

Mesmo sem ensino fundamental próprio, as prefeituras deixaram de amargar perda total das receitas retidas; isso porque o Fundeb vai da creche ao ensino médio. Todavia, ainda sofrem redução arrecadatória os Estados e Municípios com rede educacional abaixo da média estadual, só que a privação é parcial, limitada, nunca total. O Governo do Estado de São Paulo, por exemplo, perde, anualmente, R\$ 7 bilhões com o Fundeb.

Por movimentar, em regra, impostos vinculados a Estados e seus municípios, o Fundef e o Fundeb, um e outro não são fundos federais, constituindo, na verdade, 27 fundos de âmbito estadual¹.

Face ao término, em 31.12.2020, do Fundeb, a Emenda Constitucional 108, de 26.08.2020, veio criar o novo Fundeb, agora permanente (art. 212-A, I, da CF), também objetivando outros comandos de exclusivo interesse da Educação.

Assim, o infindável novo Fundeb entra em vigor no dia 1º de janeiro de 2021.

E tal qual fez a Lei 11.494/2007 com o Fundeb ora em extinção, haverá um diploma regulamentador do novo Fundeb, disciplinando a forma de apurar o complemento federal para Estados pobres e, inovadoramente, também para Municípios pobres de Estados ricos, além de estabelecer critérios de ponderação entre as várias etapas e modalidades da educação básica; a transparência, bem como a fiscalização exercida pelos conselhos de acompanhamento e controle social; é bem isso o que quer o inciso X, do artigo 212-A, da Constituição.

1- O Fundeb e o piso constitucional de 25%

Em função do número de alunos atendidos pela rede própria de Estados e Municípios, o Fundeb integra, em maior ou menor grau, o agregado dos 25% de impostos que, todo ano, financia a educação básica (art. 212, da CF). Tanto é assim que o agora introduzido artigo 212-A evidencia esse entrelaçamento:

Art. 212-A. - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 desta Constituição à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais, respeitadas as seguintes disposições:

¹ Embora não se constitua um fundo federal e não tenha personalidade jurídica, a União exige que o Fundeb disponha de CNPJ próprio e seja movimentado de forma eletrônica (Internetbanking).



*I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a instituição, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um **Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb)**, de natureza contábil;*

No Município, os 25% são bancados pelo Fundeb retido (20% do ICMS, FPM, IPVA etc.), além da quarta parte dos impostos diretamente arrecadados pela Prefeitura (IPTU, ISS, ITBI, IR) e, também, por 25% do FPM suplementar recebido em julho e dezembro e, claro, dos residuais 5% de transferências fora do Fundo da Educação Básica (ICMS, FPM, IPVA etc.).

Nos municípios que ao Fundo contribuem mais do que dele recebem, neste caso de perda financeira, a despesa Fundeb está toda dentro do gasto obrigatório de 25%; vai daí que, apurada a falta de gasto total do Fundo (100%), resta claro que a Administração descumpriu o piso constitucional de 25%.

De outro lado, os municípios que do Fundeb arrecadam mais do que a ele contribuem, nesta hipótese de vantagem financeira, a Administração recebe todos os impostos retidos por aquele fundo (20%), além de um ganho monetário, o chamado “*plus*”. Nesse contexto, pode-se não utilizar, no ano, 100% do Fundeb, e, ainda assim, atender, fielmente, ao mínimo constitucional de 25%.

Apesar do entrelaçamento do Fundeb com os 25%, e de ambas as parcelas financiarem o mesmo tipo de despesa, alguns tribunais de contas não aceitam a tese de que um excesso de despesa à conta dos 25% possa compensar a falta de uso integral do Fundeb (100%).

2- A cesta de financiamento do novo Fundeb

O novo e permanente Fundo da Educação Básica, o Fundeb, continua formado por 20% (vinte por cento) do seguinte elenco de impostos ou fundo de impostos:

- Fundo de Participação dos Estados (FPE);
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM), sem os adicionais de julho e dezembro (1%);
- Imposto sobre Produtos Industrializados proporcional às exportações (IPIexp);
- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD);
- Quota-parte municipal do Imposto Territorial Rural (ITR);
- Receita da Dívida Ativa alusiva aos sobreditos impostos ou fundo de impostos.

Todavia, os recursos da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) não mais ingressam naquela base de financiamento. Tais dinheiros referem-se à compensação federal, a Estados e Municípios, pela extinção de impostos sobre mercadorias exportadas. Há algum tempo, esses dois entes nada recebiam àquele título, se bem que, para 2020, espera-se que a União retome a transferência.

E os impostos próprios do Município continuam todos afastados do Fundo (IPTU, ISS, ITBI, IRRF), mas a quarta parte deles (25%) será necessariamente despendida nas etapas de aprendizado atribuídas ao governo local: a educação infantil e o ensino fundamental (art. 211, § 2º da CF).

Vale destacar que, a termo da Emenda Constitucional 108, os Estados-membros devem, até agosto de 2022, editar lei dispondo que 10% da quota-municipal do ICMS serão distribuídos conforme a qualidade verificada na educação de cada município. Eis aí forte atrativo para o aprimoramento do ensino local, visto que o ICMS é item fundamental na receita de muitas localidades (art. 158, *parágrafo único, II, da CF*).

E a qualidade da educação municipal se referenciará no indicador Custo Aluno Qualidade (CAQ), a ser definido em lei complementar, após acordo entre os entes federados (*União, Estados, Distrito Federal e Municípios*).

3- A repartição do novo Fundeb e do Complemento da União



Entre Estados e seus municípios, a distribuição do Fundeb persiste, claro, baseada no número de alunos de cada rede própria presencial da educação básica, obedecendo as ponderações de custo por etapa e modalidade de aprendizado.

Vital aquela ponderação, pois uma criança em tempo integral numa creche custa mais que se lá permanecesse por período parcial; um aluno do ensino médio demanda mais dinheiro público que o matriculado no ensino fundamental.

Na quota do Estado, só se incluem estudantes dos ensinos fundamental e médio; nunca as vagas oferecidas à educação infantil. Na quota do Município, apenas se computam alunos do ensino fundamental e da educação infantil e, não, as matrículas ofertadas ao ensino médio.

Nos termos da Emenda 108, os Estados, como um todo (com seus municípios), que não alcançam o mínimo nacional por aluno (VAAF - Valor Anual por Aluno)¹, prosseguem obtendo reforço financeiro da União, equivalente a 10% do Fundeb retido em todos os Estados da Federação. Aqui nada muda frente à sistemática atual, para a qual o atual valor mínimo é de R\$ 3.643,16 por aluno/ano.

A novidade é que os Municípios pobres de Estados ricos podem também receber, diretamente, o complemento federal; isso, toda vez que outro indicador da Emenda 108, o VAAT (Valor Anual Total por Aluno) apresentar-se inferior ao mínimo nacional. É assim porque, diferente do tradicional VAAF, o VAAT também incorpora outras receitas educacionais: os 25% dos impostos municipais próprios, a eventual quota-municipal no complemento da União, o Salário-Educação, os 5% de transferências fora do Fundeb (art. 212-A, § 1º, da CF). Nesse rumo e talvez por ser beneficiado pelo atual complemento da União, o município de Salvador, na Bahia, pode registrar valor/aluno (VAAT) superior ao de Anta Gorda, comuna do Rio Grande do Sul que, atualmente, não recebe o complemento federal e, desde que Anta Gorda se situe abaixo do mínimo nacional per capita, fará jus à inovadora suplementação monetária da União.

Enfim, a Emenda 108 objetiva que o novo Fundeb promova a igualdade nacional do gasto por aluno da educação básica; não só entre os Estados como um todo, mas também entre os municípios brasileiros.

E, dos atuais 10%, o complemento total da União (VAAF e VAAT) saltará, até 2026, para 23%², aumentando gradualmente ano a ano, sendo que, em 2021, primeiro ano do novo Fundeb, cravará 12%. Nos moldes da Emenda 108, aqueles 23% serão assim divididos:

- 10% no âmbito de cada Estado, quando o Fundeb retido estiver abaixo do mínimo nacional por aluno, ou seja, abaixo do VAAF (valor anual por aluno); eis a continuidade da sistemática atual;
- 10,5% no âmbito de cada Estado e Município, quando o Fundeb retido e as outras receitas do ensino somarem valor abaixo do mínimo nacional por aluno, ou seja, abaixo do VAAT (valor anual **total** por aluno).
- 2,5% para as redes públicas, estaduais ou municipais, que apresentarem melhores indicadores educacionais.

Municípios contemplados com o VAAT (valor anual total por aluno) aplicarão metade na educação infantil, sendo que ao menos 15% financiarão investimentos na rede pública de ensino, quer a construção e reforma de prédios escolares, quer a aquisição de equipamentos pedagógicos³.

E, tal qual antes dito, a lei regulamentadora do novo Fundeb disciplinará o modo de calcular o VAAF (valor anual por aluno) e o VAAT (valor anual total por aluno).

No que diz respeito à hoje fundamental transparência dos registros de receitas e despesas, a Emenda 108 bem confirma o papel normatizador da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), constitucionalizando o que já está dito na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 50, § 2º). É bem isso o que determina o art. 163-A, da Constituição:

"Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público."

¹ Atualmente, são 9 (nove): Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco e Piauí.

² A previsão é de que saltará de R\$ 15 para R\$ 36 bilhões.

³ De acordo com a Câmara dos Deputados Federais: "segundo dados do Censo Escolar 2018, 12% das escolas da rede pública não têm banheiro no prédio; 33% não têm internet; 31% não têm abastecimento de água potável; 58% não têm coleta e tratamento de esgoto; 68% não têm bibliotecas; e 67% não possuem quadra de esportes".



De ilustrar que, de acordo com o a Constituição (art. 212), a União destina, todo ano, 18% de seus impostos à educação. Pois bem, a modo da comentada Emenda 108, no máximo 30% daquele piso financiarão o Complemento Fundeb, quer dizer, o Governo Federal despenderá, ao menos, 12,6% no ensino superior e em outros programas educacionais, que não o Complemento Fundeb.

Além disso, a União não poderá se servir do Salário-Educação para realizar o Complemento a Estados e Municípios (art. 212-A, XIII, da CF).

4- A vinculação que beneficia o profissional da educação

Editada em 1996, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) tem como um dos objetivos centrais oferecer remuneração condigna aos profissionais do ensino.

Nesse rumo, as Emendas Constitucionais 14/1996 e 53/2007 direcionaram 60% do Fundef e Fundeb para os profissionais do magistério, categoria integrada pelos professores e especialistas que oferecem suporte direto à docência: os diretores, administradores escolares, orientadores pedagógicos, inspetores de ensino, supervisores, entre outros (*art. 22, parágrafo único, II, da Lei 11.494, de 2007*).

Diferente, a Emenda 108, de 2020, amplia a vinculação remuneratória, de 60% para 70%, mas, de outra parte, aumenta a espécie de profissional beneficiado, agora não só o professor e os do suporte pedagógico, mas, de igual modo, os demais servidores lotados na área educacional, sejam as merendeiras, os vigilantes ou os funcionários administrativos.

Esses 70% são para as espécies remuneratórias, os salários e os encargos patronais, não atingindo as verbas indenizatórias como o vale-refeição e o vale-transporte, que devem ser pagos pela outra parcela do Fundeb (de até 30%).

Nessa trilha, são três as vinculações trazidas pelo novo Fundeb:

- 70% para os profissionais da Educação;
- 15% do Complemento Federal VAAT para investimentos na rede escolar;
- 50% do Complemento Federal VAAT para a educação infantil (creches e pré-escolas).

Tal qual já era pacífico no Supremo Tribunal Federal (STF), a Emenda 108 proíbe que, oriundos da Educação, os aposentados e pensionistas sejam pagos com qualquer recurso vinculado ao ensino, quer os constitucionais 25%, quer o Fundeb ou o Salário-Educação. Eis o atual § 7º, do art. 212, da Constituição:

Art. 212(....)

(.....)

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

De lembrar que alguns tribunais de contas aceitam os inativos da Educação no gasto obrigatório, nisso considerando que a Lei de Diretrizes e Bases - LDB, de forma expressa, não os exclui (art. 71), e o diploma anterior, a Lei 7.348, de 1985, admite, de forma objetiva, os aposentados naquele piso constitucional:

Art. 6º - (.....)

§ 1º Consideram-se despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (.....)

g) decorram da manutenção de pessoal inativo, estatutário, originário das instituições de ensino, em razão de aposentadoria.

Para que o Município cumpra a vinculação do profissional do magistério, os órgãos de controle têm admitido, ao final do ano, a concessão de abonos salariais. Autorizado por lei local, o abono deve amparar-se em objetivos e transparentes critérios (ex: assiduidade do profissional, nota da escola no IDEB, participação em cursos de aperfeiçoamento, desempenho dos respectivos alunos).

A educação é atividade que solicita, majoritariamente, recursos humanos; então, natural que o custo salarial predomine na despesa total. Nesse sentido e para evitar desvios e fraudes, alguns tribunais de contas exigem que os conselheiros de acompanhamento do Fundeb assinem as folhas de pagamento da



educação, o que pode evitar a inclusão de funcionários que, atualmente, militam em outros setores da Administração.

E, diante das modificações promovidas pela Emenda 108, ganha maior importância aquele aval do controle social, posto que, diante da generalidade de seus afazeres, os funcionários administrativos e operacionais podem atuar em qualquer outro setor da Administração.

Ainda, de lembrar que alguns tribunais de contas glosam, impugnam, as seguintes gastos na vinculação Fundeb para pessoal:

- Despesas com precatórios judiciais e decisões administrativas relativas à remuneração do pessoal da Educação; isso, porque são consideradas de exercícios anteriores;
- Proporção salarial dos dirigentes da Educação que também atendem aos ensinos médio e superior (secretários, diretores, coordenadores);
- Contribuição ao Pasesp- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor;
- Despesas com pessoal em desvio de função (ex.: professores que atuam na Assistência Social);

5- O uso restante do Fundeb (de até 30%)

Enquanto, ao menos, 70% do Fundeb financiam a remuneração do servidor educacional, até 30% serão despendidos nas outras despesas de manutenção e desenvolvimento de ensino, desde que admitidas no art. 70, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB).

Todavia, aquele artigo 70, por óbvio, não poderia prever todos os casos possíveis, devendo então os gestores atentar para a jurisprudência predominante nos respectivos tribunais de contas, até porque, diferente da parcela constitucional dos 25%, o Fundeb não conta com margem cautelar de aplicação adicional e, à vista das glosas do Controle Externo, poderá o prefeito sofrer rejeição em suas contas anuais ante a não utilização integral daquele fundo.

Nesse contexto, o orçamento municipal de até 30% do Fundeb deveria, por prudência, afastar os gastos costumeiramente impugnados pelos tribunais de contas, tais quais os que seguem:

- Despesas com ensino à distância;
- Despesa com transporte de alunos dos ensinos médio e superior;
- Proventos de aposentados que, em atividade, militaram na Educação;
- Despesas com festas cívicas;
- Aquisição de instrumentos musicais para fanfarras ou bandas escolares;
- Construção e manutenção de bibliotecas, museus e ginásios esportivos, de uso coletivo, não restrito apenas aos alunos da rede municipal;
- Despesas com uniformes escolares e alimentação infantil;
- Aquisição de gêneros alimentícios e equipamento para a merenda escolar;
- Subvenção a instituições assistenciais, desportivas ou culturais;

6- Conclusão:

O seguinte Comunicado Fiorilli melhor resume tudo o que antes foi dito:

Comunicado Fiorilli Software O novo Fundeb

*O Fundo do Ensino **Fundamental** (Fundef) vigorou entre 1996 e 2006 sendo substituído, em 2007, pelo Fundo da Educação **Básica** (Fundeb) e, face à extinção deste ao final de 2020, a Emenda Constitucional 108, de 26.08.2020, veio introduzir o novo Fundeb, de **caráter permanente**, além de objetivar outros comandos de exclusivo interesse da Educação.*

Nesse contexto, a empresa Fiorilli assim resume sobredita Emenda:

*a) Nos termos de futura lei estadual (a ser editada até agosto de 2022), 10% da quota-municipal do ICMS serão repartidos conforme **indicadores de qualidade educacional obtidos em cada município**.*



b) Os municípios disponibilizarão suas informações financeiras segundo o formato e os prazos determinados pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN (aqui, a Emenda 108 limitou-se a constitucionalizar o que já determina a Lei de Responsabilidade Fiscal – art. 50, § 2º; **de todo modo, os modelos da STN ganham ainda mais força**).

c) O padrão mínimo de qualidade terá como referência o Custo Aluno Qualidade (CAQ), **a ser definido em lei complementar**, após acordo entre os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

d) Oriundos da Educação, **os aposentados e pensionistas não poderão ser pagos à conta dos 25% do ensino, do Fundeb, nem do Salário-Educação**.

e) O Fundo da Educação Básica, o Fundeb, será agora permanente e continua formado por 20% (vinte por cento) da seguinte cesta de tributos:

- Fundo de Participação de Estados e Municípios (FPE e FPM);
- ICMS;
- IPI/Exportação;
- IPVA;
- Imposto de Transmissão “Causa Mortis” – ITCMD e
- Quota-parte municipal do Imposto Territorial Rural - ITR.

f) **Por outro lado, o FPM suplementar (1%), de julho de dezembro, não ingressará naquela base de cálculo**.

g) Entre Estados e seus municípios, a distribuição do Fundeb continua se norteador, principalmente, no número de alunos matriculados em cada rede própria da educação básica (no caso dos municípios, rede de educação infantil e do ensino fundamental).

h) Estados pobres que não atingem o padrão mínimo nacional (VAAF - Valor Anual por Aluno) prosseguem recebendo complementação da União, **agora aumentada para 23% (era de 10%)**.

i) Esse complemento federal de 23%, contudo, só será atingido em 2026, posto que aumentado gradualmente a cada ano (no primeiro ano, 2021, alcançará 12%).

j) **A novidade é que os Municípios pobres de Estados ricos passarão a também receber tal complemento da União; isso, sempre que o VAAT (Valor Anual Total por Aluno) não alcançar o mínimo nacional. Espera-se que outros 1.500 municípios (pobres de Estados ricos) passem a receber o complemento federal**.

k) **Os municípios devem utilizar, na educação infantil, metade daquele complemento da União, ou seja, metade do VAAT (valor anual total por aluno)**.

l) De ressaltar que o VAAT se baseia na costumeira receita de impostos e, **também, nas outras transferências educacionais recebidas pelos municípios (ex.: Salário-Educação; complementação federal recebida pelo Estado como um todo; etc.)**.

m) Assim como é para o Fundeb ora em extinção (Lei 11.494, de 2007), nova lei definirá a organização do novo Fundeb; a forma de cálculo do VAAF e do VAAT; a fiscalização pelo controle interno, externo e social; o piso salarial dos professores, entre outros assuntos.

n) Além disso, sobredita lei estabelecerá que, **ao menos, 70% do Fundeb remunerarão os profissionais da educação básica (antes era 60% e apenas para professores e especialistas do magistério)**, sendo que, no tocante à futura complementação da União, 15% serão gastos em despesas de capital da rede municipal de ensino (obras, equipamentos).

o) Apesar de a Emenda 108 não dizer, o Fundeb pode ser direcionado para escolas comunitárias, confessionais, filantrópicas, pois que isso já estava permitido na Constituição:

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:

I - comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.