

Aspectos Contábeis do Fundeb

Accounting Aspects of Fundeb

Augusto Alves de Oliveira Neto¹

RESUMO

Este artigo irá analisar pormenorizadamente a Contabilidade Pública aplicada a esse importante fundo educacional brasileiro que traz uma mudança significativa às políticas públicas brasileiras, mais precisamente à educação básica. O objetivo é analisar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), pensando em perspectivas futuras no sentido de propor melhorias em termos técnicos e operacionais aos aspectos contábeis, haja vista que durará até 2020. Além disso, iremos entender como funciona esse fundo contábil formado com recursos de todos os entes da federação, oriundos da soma de recursos estaduais e municipais, posto que são 27 fundos, um para cada estado e para o Distrito Federal; e de que forma a Contabilidade pode contribuir para fortalecer a gestão desses recursos públicos. Dessa forma, a boa prática contábil é necessária para a confiabilidade no Fundeb enquanto política pública de promoção à educação no Brasil. Assim, a Contabilidade fornece elementos que auxiliam na fiscalização da aplicação dos recursos desse importante fundo.

Palavras-Chave: Fundeb. Contabilidade Pública. Recursos Públicos. Educação Básica. Fiscalização.

ABSTRACT

This article will analyze in detail the Public Accounts applied to this important Brazilian educational fund that brings a significant change to the Brazilian public policy, specifically to basic education. The purpose is to analyze the Fund for the Maintenance and Development of Basic Education and Enhancement of Education Professionals (Fundeb, in the Portuguese acronym), thinking

¹ Licenciado em História pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e graduando no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na Universidade Estadual do Ceará (UECE). Servidor da Secretaria de Educação do Ceará, atua como membro do Multimeios da Escola de Ensino Fundamental e Médio Otacílio Colares. E-mail: augusto.contabeis@hotmail.com

about future prospects to propose improvements in technical and operational terms to the accounting aspects, given that it will last until 2020. In addition, we will understand how this accounting fund works, formed with resources of all federal entities, derived from the sum of state and municipal resources, since there are 27 funds, one for each state and the Federal District, as well as in which way Accounting can contribute to strengthen the management of these public funds. Thus, good accounting practice is needed for the reliability of Fundeb as a public policy to promote education in Brazil. Therefore, Accounting provides elements that help in monitoring the use of resources of this important fund.

Keywords: Fundeb. Public Accounting. Public Funds. Basic Education. Inspection.

1 INTRODUÇÃO

Nos pleitos eleitorais, inclusive o que acontecera recentemente (no segundo semestre de 2014), o debate sobre vários aspectos da sociedade brasileira chama atenção. Entretanto, a educação sempre foi e vem sendo o foco dos postulantes aos cargos do Legislativo e Executivo seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

Ora, é possível termos políticas educacionais sem pensarmos nas suas respectivas fontes de financiamento? Será que já não houve um investimento público pensado para a educação do país no sentido de impulsionar o desenvolvimento nacional? E o atual fundo educacional, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, não cumpre esse papel de alavancar a educação brasileira com mais recursos por parte da União aos estados e municípios? De que forma a Contabilidade pode e deve contribuir para a verdadeira aplicação desses recursos públicos à educação básica? Qual é a importância da Contabilidade no combate aos desvios de verbas públicas à educação a partir de vários instrumentos, como os registros contábeis?

O objetivo deste trabalho é analisar o Fundeb, pensando em perspectivas futuras para propor melhorias em termos técnicos e operacionais aos aspectos contábeis, haja vista que ele durará até 2020.

Logo, iremos entender como funciona esse Fundo contábil formado com recursos de todos os entes da federação, posto que são 27 fundos, um

para cada estado e Distrito Federal, e de que forma a Contabilidade pode contribuir para fortalecer a gestão desses recursos públicos.

Este artigo terá a seguinte sistematização: primeiramente será abordado um breve histórico do surgimento do Fundeb para entendermos o seu processo de implantação. Em seguida, entenderemos quais são os impostos que compõem o Fundeb. Em seguida perceberemos quais são os critérios de distribuição (destinação) desses recursos públicos. Por fim, mergulharemos efetivamente nos procedimentos contábeis a ser adotados e referendados legalmente por Portarias e Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Fundeb, um pequeno histórico

A formação do Fundeb passou por alguns momentos críticos e aprensivos no sentido da verdadeira viabilização da sua lei. Inicialmente houve um debate intenso da proposta com o Executivo entre março de 2004 e junho do ano seguinte, e, dessa forma, a tramitação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) perdurou entre junho de 2005 e dezembro de 2006, que a partir daquele instante criava um novo fundo. E, por fim, tramitou uma Medida Provisória (MP), que o regulamentou.

Antecipando a criação do Fundeb, as suas diretrizes foram avaliadas pela União Nacional dos Dirigentes de Educação – Undime e pelo Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Educação – CONSED. Elas serviram de base para o MEC elaborar o projeto de criação do Fundeb que foi encaminhado à presidência da República e posteriormente ao poder Legislativo para votação (FAÇANHA, 2006, p. 18).

Destaca-se ao longo desse processo a atuação dos movimentos sociais e da sociedade civil, cabendo uma menção especial ao Movimento “FUNDEB PARA VALER”, que teve como primeiro desafio incluir as creches como ponto agregador, algo não incluído nos debates iniciais.

Desde então, uniram-se os políticos e a opinião pública no propósito de sensibilizar sobre a importância do financiamento da educação básica às creches, institutos empresariais, ativistas dos direitos das crianças, movimen-

tos de mulheres, feministas, advogados(as) que se somaram aos ativistas da educação. Dessa forma, a discussão em torno da ampliação dos recursos dos fundos para a educação pública ganha força (LOPES, 2008, p. 40).

A aprovação do Fundeb não foi um processo fácil, a sociedade civil conduziu intenso debate no Legislativo, apoiou e combateu algumas propostas do Governo Federal, construiu parcerias e procurou despertar a opinião pública. Com o slogan “Direito à educação começa no berço e é para toda vida”, o Movimento “FUNDEB PARA VALER” ganha força.

Em junho de 2006 havia uma lentidão no Congresso por conta das eleições gerais e pela Copa do Mundo na Alemanha naquele ano. Como solução a campanha articulou uma ação intitulada “Um Gol Pela Educação”, envolvendo importantes esportistas pelo país, duas semanas depois a matéria foi votada e aprovada no Senado Federal e voltou para aprovação final na Câmara Federal.

O temor era grande, uma vez que em 2007 o Congresso teria outro formato por conta das eleições. Por isso, a pressa em concluir a primeira fase de votação em 2006. A aprovação da emenda trouxe um dilema, a regulamentação da lei, que traria o direcionamento para o funcionamento do fundo. Todavia, devido à urgência da matéria o Governo Federal decidiu regulamentar o fundo por meio de medida provisória.

Somando-se a esses fatores, o novo fundo acabou resultando de uma ampla e longa discussão nacional notadamente por meio da Campanha Nacional de Educação, com utilização de videoconferência e debates em todo país (GOMES, 2008, p. 29).

Vigorando desde 2007, o artigo 1º da Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007 preconiza o Fundeb em termos legais, posto que

é instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

A vigência é estabelecida para o período que vai de 2007 a 2020. Porém, sua implantação se deu de forma paulatina, começando em 1º de janeiro de 2007 e sendo concluída plenamente em 2009, quando o total de alunos matriculados na rede pública foi considerado na distribuição dos

recursos, e o percentual de contribuição dos estados, Distrito Federal e municípios para a formação do fundo atingiu o patamar de 20%.

O Fundeb parece ter resgatado o conceito de educação básica como um direito, incluindo as diferentes etapas e modalidades da educação básica (Creche, Educação Infantil, Ensino Fundamental, regular e especial, Médio e EJA), assim como indígena e quilombola.

No decorrer deste artigo veremos qual é a composição do Fundeb, isto é, os impostos que possuem sua arrecadação vinculada a esse fundo contábil, quer dizer, as suas respectivas fontes de recursos.

2.2 Composição do Fundeb: impostos que possuem arrecadação vinculada

A composição do Fundeb é formada, na quase totalidade, por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, vinculados à educação por força do disposto no artigo 212 da Constituição Federal. Além disso, há uma complementação de recursos por parte da União, sempre que, em cada Estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

Ou seja, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, a complementação da União está definida em, no mínimo: dois bilhões de reais em 2007; três bilhões de reais em 2008; quatro bilhões e meio de reais em 2009 e, por fim, dez por cento do valor total do fundo a partir de 2010 (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO. v. III. p. 13).

De acordo com o Portal do Ministério da Educação (MEC) em cada estado, o Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica é composto por percentuais 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 (IPIexp), Desoneração das Exportações (LC nº 87/96), 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. Também compõem o fundo as receitas da dívida ativa e de juros e multas incidentes sobre as fontes já relacionadas.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, 25% das receitas dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios se encontram vinculados à Educação.

A aplicação desses recursos pelos gestores estaduais e municipais deve ser direcionada levando-se em consideração a responsabilidade constitucional que delimita a atuação dos Estados e Municípios em relação à educação básica. No caso do Distrito Federal, entretanto, essa regra é adaptada à especificidade prevista no Parágrafo Único, art. 10 da LDB (Lei nº 9.394/96), que estabelece a responsabilidade do governo distrital em relação à educação básica.

No próximo capítulo entraremos nos critérios de destinação dos recursos do Fundeb no que se refere aos percentuais a ser aplicados de acordo com a legislação em vigor.

2.3 Critérios de destinação dos recursos do Fundeb

Os recursos do Fundeb se destinam unicamente ao financiamento de ações e manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública, independente da modalidade em que o ensino é oferecido (regular, especial ou EJA), da sua duração, da idade dos alunos, do turno de atendimento e da localização da escola (zona urbana, zona rural, área indígena ou quilombola) (LOPES, 2008, p. 45).

Há um fracionamento do total desses recursos distribuídos, onde 60% são destinados à remuneração dos profissionais do magistério da educação básica pública, e 40% em despesas de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública. É o que preceitua (Ibidem) sobre a destinação dos recursos, posto que “no mínimo 60% dos recursos devem ser empregados na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica pública. O restante, em outras despesas de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública”.

Como pode ser observado existe um valor mínimo de recursos para a remuneração dos profissionais do magistério, não havendo, portanto, uma limitação máxima, podendo utilizar até 100% dos recursos para tal finalidade.

Lembrando que não se enquadram como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, isto é, não são custeadas com os recursos do

Fundeb obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar e a aquisição de gêneros alimentícios a ser utilizados na merenda escolar.

A máxima que vale é a relação direta com beneficiamentos e melhorias direcionadas à escola. Existindo ligação com o atendimento aos educandos (as) pode ser enquadrado como “despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino”. Por outro lado, ocorrendo relação de melhorias à comunidade, extrapolando os muros escolares, já não existe a permissão legal.

A capacitação dos profissionais do magistério pode ser realizada com recursos advindos do Fundeb, tais como cursos de capacitação, na perspectiva da formação continuada (voltada para a atualização, sistematização e/ou aprofundamento de conhecimentos), ou cursos de formação inicial (cursos regulares de formação de profissionais em nível médio ou superior, em instituições credenciadas). Entretanto, é importante atentar para o fato de que a formação inicial deve ser direcionada apenas aos professores (Ibidem, p. 50).

Nem a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF pode ser um empecilho para a aplicação dos 60%, uma vez que uma lei abaixo da Magna Carta não pode interferir na Constituição Federal de 1988, de onde emana a afirmação para pagamento da remuneração do magistério, como demonstra (Ibidem, p. 51) na seguinte passagem:

A obrigação de se aplicar o mínimo de 60% do FUNDEB na remuneração do magistério não é impossibilitada pela LRF? A obrigação de estados e município destinarem o mínimo de 60% do FUNDEB para pagamento da remuneração do magistério emana da CF. Portanto, não pode ser atingida por nenhuma lei abaixo da Constituição.

A distribuição dos recursos do fundo ocorre com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último Censo Escolar, sendo computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme art. 211 da Constituição Federal. Ou seja, os Municípios receberão os recursos do Fundeb com base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com base no número de alunos do Ensino Fundamental e Médio. (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. v. III. p. 14)

Os recursos do fundo devem ser totalmente utilizados durante o exer-

cício em que sejam creditados, admitindo-se que eventual saldo (não comprometido) possa ser utilizado no primeiro trimestre do exercício subsequente, mediante abertura de crédito adicional, desde que não ultrapasse 5% do valor recebido durante o exercício, incluído aí o valor relativo à complementação da União. (Ibidem, p. 17).

Por fim, existe uma situação – o pagamento sob a forma de abono, que não deve ser recorrente. Geralmente acontece nos municípios quando o total da remuneração do conjunto dos profissionais do magistério de Educação Básica não alcança o mínimo exigido legalmente, isto é, os 60% do Fundeb.

No próximo capítulo iremos analisar os aspectos contábeis do Fundeb, principalmente concernentes a algumas orientações específicas para esse importante fundo educacional. Os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e as portarias referentes aos registros contábeis nos orientarão para verificarmos pormenorizadamente a Contabilidade do Fundeb.

2.4 Procedimentos contábeis do Fundeb

A partir desse momento abordaremos as referências concernentes à Contabilidade do Fundeb. De início iremos fazer menção à Portaria n. 48, de 31 de janeiro de 2007, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional, vinculada ao Ministério da Fazenda, que é o órgão central de contabilidade da União, bem como o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal.

Em seu artigo, primeiro há o direcionamento necessário para as movimentações contábeis no âmbito do Fundeb, pois estabelece diretrizes a ser adotadas nos registros dos recursos destinados ao fundo educacional, adentrando na necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2007, p. 1), uma vez que vai

estabelecer, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos contábeis para registro dos recursos destinados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, bem como aqueles originários do Fundo.

Inicialmente, é válido destacar que as receitas relativas ao impos-

to sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação, imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e a parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício de competência que lhe é atribuída pelo inciso I do art. 154 da Constituição, prevista no art. 157, inciso II, da Constituição deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de receitas orçamentárias. (Ibidem)

Por outro lado, os impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, tendo como competência para arrecadação o ente federativo, “serão registrados no grupo de contas ‘1100.00.00 – Receita Tributária’, devendo ser observado o detalhamento específico da conta de receita”. (Ibidem)

No grupo de contas “1720.00.00 – Transferências Intergovernamentais” deverão ser registradas as transferências que tratam os incisos IV, V, VI, VII, VIII e IX, bem como as transferências para Municípios, decorrentes da arrecadação dos impostos estaduais constantes dos incisos II e III:

IV – parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício de competência que lhe é atribuída pelo inciso I do art. 154 da Constituição, prevista no art. 157, inciso II, da Constituição;

V – parcela do produto da arrecadação do imposto territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no art. 158, inciso II, da Constituição;

VI – parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados, devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE, prevista no art. 159, inciso I, alínea “a”, da Constituição;

VII – parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados, devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM, prevista no art. 159, inciso I, alínea “b”, da Constituição;

VIII – parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, devida aos Estados e ao Distrito Federal, prevista no art. 159, inciso II, da Constituição e na Lei Complementar nº. 61, de 26 de dezembro de 1989;

IX – montante de recursos financeiros transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme disposto na Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996. [...]

II – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação previsto no art. 155, inciso II, combinado com o art. 158, inciso IV, da Constituição;

III – imposto sobre a propriedade de veículos automotores, previsto no art. 155, inciso III, combinado com o art. 158, inciso III da Constituição; (BRASIL, 2007. p. 1)

No código de receita “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” serão registrados os valores do Fundeb distribuídos aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Não podendo ser confundido com a conta “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb”, que faz referência ao montante creditado na conta do Fundeb relativo à complementação de seu valor pela União.

A riqueza dessa Portaria emitida pela STN ainda apresenta de forma bastante didática os procedimentos de registros contábeis no seu Anexo I, relacionando os entes da federação e as origens das receitas, tipos de receitas e a posterior exemplificação dos registros contábeis, considerando o percentual de 20% utilizado atualmente no Fundeb.

Acerca desse percentual de 20% aplicado, houve uma espécie de escalonamento em que os percentuais foram gradativamente aumentando desde o ano de vigência do fundo até chegar aos 20% aplicados, como pode ser observado na nota emitida pela STN:

Para os dois primeiros anos de vigência do FUNDEB, para cálculo dos recursos destinados ao FUNDEB, deverão ser considerados os percentuais definidos na Emenda Constitucional nº 53/2006. Para o primeiro ano de vigência do fundo: 6,66% para os impostos e transferências constantes dos incisos I, III, IV, V e 16,66% para os constantes dos incisos II, VI, VII, VIII e IX. Para o segundo ano de vigência: 13,33% para os impostos e transferências constantes dos incisos I, III, IV, V e 18,33% para os

constantes dos incisos II, VI, VII, VIII e IX. (Ibidem, p. 4)

No Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) temos a complementação dessas informações, posto que o Fundeb começou a vigorar em 1º de janeiro de 2007, sendo

realizada de forma gradual, alcançando a plenitude em 2009, sendo que o fundo está funcionando em sua plenitude em 2009 [...] com todo universo de alunos da educação básica pública presencial e os percentuais de receitas que o compõem terão alcançado o patamar de 20% de contribuição. (BRASIL, 2009, p. 12)

Desse modo, iremos demonstrar essa relação entre os entes federativos nessa difícil administração dos recursos públicos oriundos dos mais variados tributos. A Tabela 1 (BRASIL, 2007) é muito didática e ajuda o leitor a ter uma ideia do caminho percorrido entre a arrecadação do imposto até a destinação direcionada à formação do Fundeb, bem como as orientações dos registros contábeis a ser realizados desde o crédito da transferência, do imposto ou da complementação da União até o valor a ser deduzido na formação do Fundeb nos respectivos estados.

Reforçando que serão considerados os 20% na formação do fundo educacional, já que estamos adotando na sua totalidade os recursos públicos desde 2009.

Formarão o Fundeb cotas-partes do Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp), Desoneração do ICMS (Lei Complementar n. 87/1996 – Lei Kandir) – Estados e Municípios; Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – Estados e Cotas-partes do ICMS e IPVAexp dentre outros.

Tabela 1: Origem, entes beneficiários, tipo de receitas e registros contábeis para o Fundeb.

Origem das receitas	Entes beneficiários	Tipo de receitas	Registros contábeis (os exemplos consideram o percentual de 20% a ser utilizado a partir do terceiro ano de vigência do Fundeb)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-partes do FPE, FPM, ITR, IPIExportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/1996 – Lei Kandir).	<p>Pelo crédito da transferência Debitar: Ativo Disponível100% Creditar: Receita Bruta – Conta 1721.XX.XX—100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb Debitar: Dedução de Receita – conta 9721.XX.XX.20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
ESTADOS	ESTADOS	Impostos/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos	<p>Pelo crédito do imposto Debitar: Ativo Disponível.....100% Creditar: Receita Bruta – conta 1112.07.00.....100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb Debitar: Dedução de Receita – Conta 9112.07.00...20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
		ICMS	<p>Pelo crédito do imposto Debitar: Ativo Disponível.....100% Creditar: Receita Bruta – conta 1113.02.00.....100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb Debitar: Dedução de Receita – Conta 9113.02.00.....20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
		IPVA	<p>Pelo crédito do imposto Debitar: Ativo Disponível.....100% Creditar: Receita Bruta – conta 1112.05.00.....100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb Debitar: Dedução de Receita – Conta 9112.05.00...20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
	MUNICÍPIOS	Cotas-partes do ICMS, IPVA e IPIExportação (LC nº 61/1989).	<p>Pelo crédito da transferência Debitar: Ativo Disponível100% Creditar: Receita Bruta – Conta 1722.01.XX –100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb Debitar: Dedução da Receita – Conta 9722.01.XX.20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>

TRANSFE- RÊNCIAS MULTIGO- VERNA- MENTAIS DE ENTI- DADES E/ OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	Pelo recebimento de recursos do Fundeb Debitar: Ativo Disponível 100% Creditar: Transf. do FUNDEB – Conta 1724.01.00.100%
		Transferência de complementação de recursos do Fundeb	Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb Debitar: Ativo Disponível..... 100% Creditar: Transf. de Comp. ao FUNDEB-Conta 1724.02.00..... 100%

Fonte: Portaria n. 48, de 31 de janeiro de 2007, emitida pela STN. p. 4

De maneira mais prática, procuraremos evidenciar uma exemplificação sobre a contabilização dos procedimentos relacionados ao Fundeb. Na página web do CONFAZ² – Conselho Nacional de Política Fazendária – os dados mais atualizados apontam que o ICMS arrecadado no mês de junho de 2015 em valor corrente no Estado do Ceará foi de R\$ 807.175,00.

Desse valor iremos fazer uma contabilização inicial para os cofres públicos alencarinos da seguinte maneira:

A) Pelo crédito do imposto

D – ICMS

C – Receita Bruta (1113.02.00) R\$ 807.175,00

B) Pelo valor deduzido para a formação do Fundeb

D – ICMS

C – Dedução de Receita (9113.02.00) R\$ 161.435,00

Contudo, do valor total arrecadado de ICMS no Estado do Ceará (R\$ 807.175,00), por força da legislação vigente, 20% têm que ser destinado à composição do Fundeb cearense (R\$ 161.435,00). Essa é a parte do caminho da receita pública relacionada à arrecadação do ICMS (9113.02.00) para a formação do Fundeb, correspondente à classificação de receita 1113.02.00 – ICMS.

Desse modo, como pode ser observado, as características multigovernamentais dos recursos destinados ao Fundeb com a necessidade de proporcionar melhor classificação e maior transparência das etapas de movimenta-

ção dos recursos entre os entes da federação contribuem sobremaneira no melhor controle das respectivas aplicações.

A contabilização dos créditos dos impostos e transferências que compõem a base de cálculo do Fundeb e das respectivas deduções para a formação dos fundos para os entes que não utilizam a sistemática da conta-corrente contábil, no âmbito de cada estado, foi demonstrada na tabela já citada.

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de Variações Patrimoniais Aumentativas, no momento do fato gerador da receita tributária. De acordo com a estrutura do Plano de Contas aplicado ao Setor Público, os impostos são registrados no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos”, desde que a competência para arrecadação seja do ente federativo, devendo ser observado o detalhamento específico da conta. As transferências são registradas no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências Governamentais”, devendo ser observado o devido detalhamento da conta contábil. No momento do recebimento do tributo ou transferência, além do registro da entrada do disponível, ocorre a contabilização da conta de receita orçamentária, na classe de Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, cuja natureza de receita deve ser informada como detalhamento da conta contábil ou com o uso da conta-corrente (BRASIL, 2009).

Os valores percentuais deduzidos da arrecadação das receitas e aqueles retidos automaticamente das transferências, ambos destinados à formação do Fundeb, são registrados em conta contábil de dedução da variação patrimonial aumentativa, acompanhados de estorno parcial da receita orçamentária realizada no valor da parcela deduzida (Ibidem).

Em seguida, iremos demonstrar a tabela encontrada no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, volume III, que acrescenta informações contábeis relevantes nessa caminhada do entendimento sobre o Fundeb e as movimentações financeiras entre União, Estados e Municípios, vinculadas a

este importante fundo que contribui para formar as bases sólidas à educação brasileira.

Informações contidas nesta tabela, complementar a anterior, trazem alguns termos novos, como as Receitas Orçamentárias a Realizar e a Realizada, assim como as Variações Patrimoniais (Transferências Governamentais e Deduções), seguindo a mesma lógica entre as movimentações tributárias entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Tabela 2: Origem, entes beneficiários, tipo de receitas, registros e acréscimos de informações contábeis para o Fundeb.

Origem das receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (os exemplos consideram o percentual de 20% a ser utilizado a partir do terceiro ano de vigência do Fundeb)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-partes do FPE, FPM, ITR, IPI Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/1996 – Lei Kandir).	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências Governamentais-----100%</p> <p>Pelo crédito da transferência</p> <p>D: Ativo Disponível-----80% C: Créditos em Circulação-----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%</p>

ESTADOS	ESTADOS	Impostos/ Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação ————— 100%</p> <p>C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos — 100%</p> <p>Pelo crédito da transferência</p> <p>D: Ativo Disponível ————— 80%</p> <p>C: Créditos em Circulação ————— 80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar ————— 100%</p> <p>C: Receita Orçamentária Realizada ————— 100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada ————— 20%</p> <p>C: Receita Orçamentária a Realizar ————— 20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções — 20%</p> <p>C: Créditos em Circulação ————— 20%</p>
		ICMS	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação ————— 100%</p> <p>C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos — 100%</p> <p>Pelo crédito da transferência</p> <p>D: Ativo Disponível ————— 80%</p> <p>C: Créditos em Circulação ————— 80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar ————— 100%</p> <p>C: Receita Orçamentária Realizada ————— 100%</p>

ESTADOS	ESTADOS	ICMS	<p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%</p>
		IPVA	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos-----100%</p> <p>Pelo crédito da transferência</p> <p>D: Ativo Disponível-----80% C: Créditos em Circulação-----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%</p>
ESTADOS	MUNICÍPIOS	Cotas-partes do ICMS, IPVA e IPI Exportação (LC nº61/1989)	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências-----100%</p> <p>Pelo crédito da transferência</p> <p>D: Ativo Disponível-----80% C: Créditos em Circulação-----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%</p>

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, v. III, p. 18-20

Os recursos dos fundos são distribuídos proporcionalmente ao número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública

presencial, levando em conta as diferenças entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento.

Os valores do Fundeb distribuídos aos entes devem ser registrados como “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências” no momento da ocorrência do fato gerador e na conta de receita orçamentária realizada no código de receita orçamentária como “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” no momento do recebimento do recurso. Quando constar do montante creditado na conta do Fundeb parcela de complementação de seu valor pela União, o código de receita orçamentária passa a ser “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb” (BRASIL, 2009, p. 20).

A contabilização dos impostos e transferências que compõem a base de cálculo do Fundeb deverão ser registrados contabilmente pelos seus valores brutos. Entretanto, na contabilização das transferências ao Fundeb, os valores destinados à sua formação pelos Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser registrados patrimonialmente como variação patrimonial diminutiva (VPD) e orçamentariamente como dedução da receita orçamentária realizada (BRASIL, 2014, p. 192).

Agora verificaremos como são os procedimentos contábeis referentes aos recebimentos dos recursos distribuídos pelos fundos.

Tabela 3: Procedimentos contábeis referentes aos recebimentos dos recursos distribuídos pelos fundos.

TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências-----100%</p> <p>Pelo recebimento de recursos do Fundeb</p> <p>D: Ativo Disponível-----100% C: Créditos em Circulação-----100%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p>
		Transferência de comple- mentação de recursos do Fundeb	<p>Pelo reconhecimento do crédito</p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências-----100%</p> <p>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb</p> <p>D: Ativo Disponível-----100% C: Créditos em Circulação-----100%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p>

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, v. III, p. 21

Vejamos como ficam os lançamentos nas situações descritas:

A) Transferências do Fundeb

Recebimento das transferências do Fundeb pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: patrimonial

D: 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C: 4.5.2.2.4.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFFS – Estado

Recebimento das transferências do Fundeb pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: orçamentária

D: 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C: 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da Receita 1724.01.00 – Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

Os recursos destinados ou recebidos do Fundeb devem ser classificados como “Inter OFSS – Estado”, ainda que o ente transferidor ou receptor seja o próprio Estado. Isso ocorre porque, apesar de o fundo ser definido como fundo contábil de âmbito estadual, ele não é contabilizado pelo Estado, sendo gerido pelo Banco do Brasil. Ainda, para fins de consolidação das contas nacionais, é necessário excluir as contas “3.5.2.2.4.XX.XX – Transferências ao Fundeb” e “4.5.2.2.4.XX.XX – Transferência do Fundeb” para ser eliminadas duplicidades, conforme estabelecido da Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

B) Complementação da União

Recebimento da complementação da União pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: patrimonial

D: 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C: 4.5.2.2.4.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFFS – União
Recebimento de complementação da União pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: orçamentária

D: 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C: 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da Receita 1724.02.00 – Transferências de Recursos de Complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

É algo precioso e que necessita ser apregoadado e sedimentado a partir de normatizações que auxiliem os profissionais da contabilidade nesse processo, padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Por fim, seguindo-se esses procedimentos relacionados à Contabilidade Pública, não há dúvida de que existe uma probabilidade bem maior das demonstrações contábeis serem consolidadas e padronizadas com base no

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e esse conjunto de informações ser um instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil nas operações típicas do Setor Público, destacando-se o Fundeb.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nestes fundos educacionais, FUNDEF e o Fundeb, tivemos avanços consideráveis, como aponta Lopes (2008), em termos de descentralização dos encargos educacionais, referendada na implantação do processo de redistribuição dos recursos do FUNDEF (até 2006) e do Fundeb (a partir de 2007), sendo um avanço significativo à realidade educacional brasileira.

Quero tornar público o quanto foi instigante conhecer um pouco mais, através deste artigo, o Fundeb e poder percorrer desde a arrecadação dos impostos até a sua redistribuição entre os entes da federação.

A questão que se coloca é se existe um preparo por parte dos diversos entes da federação em lidar com essa responsabilidade financeira que perpassa necessariamente pela esfera da Contabilidade Pública, bem como um acompanhamento mais rigoroso por parte dos órgãos de fiscalização e controle para que não aconteçam casos de desvios de verbas de uma parcela significativa do financiamento da Educação Básica brasileira.

Inegavelmente a Contabilidade fornece elementos que auxiliam na fiscalização da aplicação dos recursos desse importante fundo por parte das Cortes de Contas dos Estados e Municípios.

Além disso, quando os recursos federais adentram na composição de um fundo em determinado estado, a Contabilidade novamente se faz necessária para os órgãos responsáveis pela fiscalização do erário da União, como o Tribunal de Contas de União e a Controladoria Geral da União, por exemplo.

Por fim, o papel da União ainda é muito esparso, apesar de ter um sobressalto na participação desse fundo em relação ao FUNDEF, e necessita ser mais transparente e vincular impostos arrecadados para a composição do Fundeb. Basta estendermos que o maior volume de impostos que compõem o Fundeb é do ICMS, imposto de competência estadual.

Conforme se aproxima 2020, último ano de vigência do Fundeb, quem sabe se nas novas discussões presentes no Legislativo, Executivo, ou até mesmo na sociedade civil, sindicatos, escolas, Universidades, entre outros espaços, a participação da União se concretize de forma mais clara, pensando-se em um fundo federal com uma composição e critérios de distribuição de forma bem explícitos por meio de uma lei que regulamente tal ação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. Seção 1.

_____. Ministério da Fazenda. Secretária do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**: procedimentos contábeis específicos. 2. ed. v. 3. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009. 222p.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)**. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014. 350p.

_____. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF.

_____. Portaria n. 48, de 31 de janeiro de 2007. Estabelece procedimentos contábeis para registro dos recursos destinados ao Fundeb e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais da Contabilidade** – Resolução CFC nº 750/93. Brasília: CFC, 1993.

_____. **Resolução CFC nº. 1.128/08**. Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.129/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.130/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.131/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.132/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.133/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.134/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.136/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.137/08.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução CFC nº. 1.268/09.** Brasília: CFC, 2009.

_____. **Resolução CFC nº. 1.366/11.** Brasília: CFC, 2011.

_____. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.**

_____. **Resolução CFC nº 750/93.** Brasília: CFC, 1993.

FAÇANHA, R. C. O. **O financiamento da educação, as perdas e os ganhos entre o Fundeb e o FUNDEF.** 2006. Monografia (Especialização em Gestão Escolar) – Centro de Educação, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2006.

GOMES, F. C. S. **A prática dos fundos no financiamento da Educação brasileira, do FUNDEF ao Fundeb.** 2010. 54f. Monografia (Especialização em Gestão Escolar) – Centro de Educação, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2010.

LOPES, C. **A década da educação e o Fundeb**: conquistas e desafios. Brasília, 2008.

OLIVEIRA NETO, A. A.. O conhecimento contábil frente à ação dos órgãos de controle no setor público. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 10, n. 2, p. 323-338, jul./dez. 2012.