



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 412828/23  
ASSUNTO: CONSULTA  
ENTIDADE: MUNICIPIO DE CAMPO LARGO  
INTERESSADO: MAURICIO ROBERTO RIVABEM  
RELATOR: CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

### ACÓRDÃO Nº 3121/24 - Tribunal Pleno

Consulta. Município de Campo Largo. Impossibilidade de se computar despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo no percentual mínimo a ser aplicado em ensino.

#### I. RELATÓRIO DO CONSELHEIRO FABIO DE SOUZA CAMARGO (Relator originário)

Tratam os autos de consulta formulada pelo Município de Campo Largo, na pessoa de seu representante legal, Maurício Roberto Rivabem, questionando: *a) as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo seriam elegíveis para fins do computo do 25%? b) em sendo consideradas, estas despesas podem ser custeadas com os recursos do Fundeb? c) o município pode promover a inclusão dos gastos com merenda escolar e com o uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, levando-se em consideração o reflexo que tais despesas impactam diretamente na formação dos alunos?*

Por meio do Despacho n.º 1.129/23 (peça 12), compreendi presentes os requisitos de admissibilidade constantes no artigo 311, do Regimento Interno<sup>1</sup>.

Do parecer da Procuradoria Geral do Município (peças 4 e 11), extrai-se que o entendimento exarado em relação ao primeiro questionamento, é de que as verbas de natureza remuneratória, mesmo que pagas a destempo, não

<sup>1</sup> Art. 311. A consulta formulada ao Tribunal de Contas, conforme o disposto no Título II, Capítulo II, Seção VII, da Lei Complementar nº 113/2005, deverá atender aos seguintes requisitos: I - ser formulada por autoridade legítima; II - conter apresentação objetiva dos quesitos, com indicação precisa de dúvida; III - versar sobre dúvida na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência do Tribunal; IV - ser instruída por parecer jurídico ou técnico emitido pela assessoria técnica ou jurídica do órgão ou entidade consulente, opinando acerca da matéria objeto da consulta; V - ser formulada em tese.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

perdem sua natureza, de modo que os pagamentos podem e devem ser computados como gastos para manutenção e desenvolvimento do ensino, desde que tais gastos sejam realizados para remunerar (não indenizar) profissionais da educação que estejam em efetivo exercício do cargo.

No tocante ao segundo questionamento, o entendimento é de que, se o profissional da educação básica pública estiver em efetivo exercício, não restando configurado desvio de função, poderá ser remunerado com a parcela dos 70% dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

Quanto aos profissionais que não se enquadram na definição de efetivo exercício, prevista no artigo 26, inciso III, da Lei Federal n.º 14.113/2020, podem ser remunerados apenas com a parcela de 30% restantes do Fundeb.

Em relação ao terceiro questionamento, ressaltaram que há vedação expressa na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional à aquisição de gêneros alimentícios. Contudo, em relação à aquisição de equipamentos e utensílios de cozinha, por exemplo, podem ser computadas como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, em consonância com o artigo 70, inciso V, da referida lei.

No caso dos uniformes escolares, o entendimento é de que não é possível que sejam computados como Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e, por consequência, que sejam custeados com a fração dos 30% dos recursos do Fundeb, pois as despesas se caracterizam como assistência social, sendo expressamente vedada pelo inciso IV, do artigo 71, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

Encaminhado o feito para a **Coordenadoria de Gestão Municipal**, esta, por meio da Instrução n.º 510/24 (peça 19), sugeriu que a resposta aos questionamentos se dê nos seguintes termos:

- a) **As despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo seriam elegíveis para fins do cômputo do 25%?**
- b) **Em sendo consideradas, estas despesas podem ser custeadas com os recursos do Fundeb?**



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Considerando que o art. 212 da Constituição Federal fixou um percentual mínimo de aplicação anual na manutenção e desenvolvimento do ensino, visando assegurar a aplicação de recursos de forma prioritária, não se mostra possível que gastos com despesas pagas a destempo sejam incluídas no índice, sendo vedada também a utilização de recursos do FUNDEB para tal finalidade.

**c) O município pode promover a inclusão dos gastos com merenda escolar e com o uniforme escolar SIM nos gastos vinculados à educação, levando-se em consideração o reflexo que tais despesas impactam diretamente na formação dos alunos?**

Tendo em vista que a distribuição de merenda e de uniformes escolares, desde que indistintamente a todos os alunos, constitui importante medida para a melhoria da qualidade do ambiente de aprendizagem, e não meramente de assistência social, mostra-se possível a inclusão das respectivas despesas nos gastos referentes à manutenção e desenvolvimento de ensino para fins do art. 212 da Constituição Federal.

O **Ministério Público de Contas**, pelo Parecer n.º 58/24 (peça 20), corroborou com o entendimento esposado pela unidade técnica, quanto à impossibilidade de inclusão de despesas pagas a destempo no índice constitucional, bem como pela não utilização de recursos do Fundeb para esta finalidade. Contudo, se manifestaram pela impossibilidade do cômputo de despesas com uniformes escolares como despesa de manutenção e desenvolvimento do ensino, assim como a aquisição de gêneros alimentícios para o preparo da merenda escolar, nos termos do artigo 71, da Lei n.º 9.394/96.

**É o relatório.**

## II. FUNDAMENTAÇÃO DO CONSELHEIRO FABIO DE SOUZA CAMARGO

Inicialmente, reitero o conhecimento da presente Consulta, na medida que satisfeitos os requisitos de admissibilidade constantes nos artigos 311 e 312, inciso II, ambos do Regimento Interno<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup>**Art. 311.** A consulta formulada ao Tribunal de Contas, conforme o disposto no Título II, Capítulo II, Seção VII, da Lei Complementar nº 113/2005, deverá atender aos seguintes requisitos:

I - ser formulada por autoridade legítima;

II - conter apresentação objetiva dos quesitos, com indicação precisa de dúvida;

III - versar sobre dúvida na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência do Tribunal;

IV - ser instruída por parecer jurídico ou técnico emitido pela assessoria técnica ou jurídica do órgão ou entidade consulente, opinando acerca da matéria objeto da consulta;

V - ser formulada em tese.

**Art. 312.** Estão legitimados para formular consulta: (...)



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Em relação ao mérito, no tocante ao **primeiro questionamento** “a) ***as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo seriam elegíveis para fins do computo do 25%?***”, cumpre contextualizar que o artigo 212 da Constituição Federal dispõe o seguinte:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Essa vinculação constitucional das receitas de impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino resultou na ampliação dos recursos disponíveis para a educação, cabendo à Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei n.º 9.394/96), em seu artigo 70, definir quais despesas poderão ser contabilizadas com esta finalidade.

Art. 70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:

I - **remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;**

II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;

III - uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;

IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;

V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;

VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;

VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;

VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.

---

II - no âmbito municipal, Prefeito, Presidente de Câmara Municipal, Procurador Geral do Município, dirigentes de autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas, fundações instituídas e mantidas pelo município, consórcios intermunicipais e conselhos constitucionais e legais; (Redação dada pela Resolução n.º 58/2016)



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

IX - realização de atividades curriculares complementares voltadas ao aprendizado dos alunos ou à formação continuada dos profissionais da educação, tais como exposições, feiras ou mostras de ciências da natureza ou humanas, matemática, língua portuguesa ou língua estrangeira, literatura e cultura.

Por outro lado, o artigo 71 da referida norma também definiu quais gastos não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino:

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;

II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;

III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;

IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;

V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;

**VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.**

Com base nos referidos artigos, a Secretaria do Tesouro Nacional elaborou o Manual de Demonstrativos Fiscais<sup>3</sup>, pelo qual se extrai que, no tocante aos gastos com pessoal, para fins da manutenção básica de ensino, se considera a remuneração (incluindo os encargos incidentes da remuneração) e o aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação, excetuado as despesas com pessoal quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.

As despesas de caráter indenizatório e assistencial pagas aos profissionais da educação, no entanto, não compõem a remuneração e não devem

<sup>3</sup> Disponível em < <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/manuais/mdf> > Acesso em 11/03/2024.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ser consideradas como manutenção de desenvolvimento de ensino. Também não compõe o índice os pagamentos de aposentadorias e pensões.

Com base nisso, tem-se que as despesas com servidores ativos da educação, mesmo que pagas a destempo, **se destinadas à remuneração desses servidores**, e desde que não tenha caráter indenizatório ou assistencial, bem como de que os servidores não estejam em desvio de função ou executando atividades alheias a manutenção de desenvolvimento de ensino, podem ser elegíveis para fins do computo da aplicação de, no mínimo, 25% receita resultante de impostos e transferências.

Quanto à manifestação lançada pela Coordenadoria de Gestão Municipal (Instrução n.º 510/24, peça 19) e pelo Ministério Público de Contas (Parecer n.º 58/24, peça 20), de que os recursos destinados a manutenção e desenvolvimento do ensino devem ser utilizados no exercício financeiro em que lhes forem creditados, cumpre destacar que o regramento do artigo 25 da Lei n.º 14.113/2020 (utilizado como embasamento) se refere à utilização dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

Neste ponto, destaco que embora seja o principal instrumento de financiamento da Educação Básica Pública no Brasil, o Fundeb não é o único, de modo que não impossibilita o cômputo dos 25% dos impostos vinculados.

Também é importante mencionar que o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é de que as verbas de natureza remuneratória, mesmo que pagas a destempo, não transmitem seu caráter remuneratório.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO. PARCELAS RECEBIDAS ADMINISTRATIVAMENTE COM ATRASO. ÍNDICE DE 11,98%, REFERENTE À URV. VERBA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. PRECEDENTES.

1. **É legal a incidência do imposto de renda, bem como da contribuição previdenciária, incidente sobre verbas salariais pagas administrativamente a destempo** (11,98%, referente à conversão dos estímulos para a URV).

2. **As parcelas percebidas, por possuírem evidente natureza salarial e não indenizatória, configuram-se como remuneração que gera a aquisição de disponibilidade econômica e**



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

jurídica, constituindo-se, assim, em fato gerador da incidência do imposto de renda.

3. Precedentes das egrégias 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

4. Recurso não-provido.

(RMS n. 19.089/DF, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 2/2/2006, DJ de 20/2/2006, p. 204.)

Portanto, entendo que o primeiro questionamento deve ser respondido da seguinte forma: “as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo são elegíveis para fins de cômputo da aplicação de, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos e transferências, se destinadas à remuneração desses servidores, e desde que não tenha caráter indenizatório ou assistencial, bem como de que não estejam em desvio de função ou executando atividades alheias a manutenção de desenvolvimento de ensino”.

Dito isso, entro agora no **segundo questionamento** formulado: **b) Em sendo consideradas, estas despesas podem ser custeadas com os recursos do Fundeb?**

Inicialmente, necessário contextualizar que o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um total de vinte e sete Fundos). Instituído pela Emenda Constitucional n.º 53/2006, e substituindo o antigo Fundef, o Fundeb tem como objetivo promover a melhor distribuição de parte recursos das transferências constitucionais de impostos para todas as etapas da educação básica.

Nas palavras de José Maurício Conti<sup>4</sup>:

O FUNDEB insere-se no contexto do federalismo fiscal brasileiro, em que há diversos mecanismos por meios dos quais são partilhadas as receitas entre as unidades da Federação. O Brasil adota um modelo de federalismo cooperativo, especialmente no âmbito financeiro, havendo um sistema de partilha de recursos, como no caso do FUNDEB, em que essa cooperação dá-se com a divisão de recursos entre os Estados-membros (e Distrito Federal) e os Municípios, com participação eventual da União.

<sup>4</sup> Comentários à Constituição do Brasil, J.J. Gomes Canotilho... [et al.] - São Paulo: Saraiva/Almedina, 1ª edição, 2013, página 2.237.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Trata-se de fundo de natureza contábil, à semelhança de outros (como é o caso do Fundo de Participação dos Municípios – FPM e Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE), sem personalidade jurídica, que estabelece regras por meios das quais se operacionaliza a transferência de recursos entre os entes federados, com regras que vinculam a aplicação dos recursos que o compõem. Constatase que basicamente ocorrem transferências intergovernamentais obrigatórias, tanto nas transferências de recursos para compor as receitas do Fundo quanto na distribuição dos recursos. A aplicação dos recursos do Fundo é vinculada a finalidades específicas, voltadas à área educacional, identificando-se nesse aspecto a utilização de transferências intergovernamentais condicionadas, importantes instrumentos financeiros utilizados na condução de políticas públicas, com é o caso da educação.

De acordo com o Manual de Orientação do Novo Fundeb<sup>5</sup>, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, previsto no artigo 212-A da Constituição Federal e regulamentado pela Lei n.º 14.113/2020, constitui o principal instrumento de financiamento da Educação Básica Pública no Brasil, sendo responsável por mais de 60% (sessenta por cento) da totalidade dos recursos de que os Estados e os Municípios possuem para investir na educação básica pública nacional.

Ainda, o mencionado manual explica que os recursos dos Fundos, inclusive os oriundos de complementação da União, devem ser utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em observância ao princípio da anualidade, sendo previsto uma exceção de 10% dos recursos recebidos à conta dos fundos, que poderão ser utilizados no primeiro quadrimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional.

De igual modo, o artigo 25 da Lei n.º 14.113/2020<sup>6</sup>, dispõe que:

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

<sup>5</sup> Disponível em < <https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/financiamento/fundeb/ManualNovoFundeb2021.pdf> > Acesso em 12/03/2024.

<sup>6</sup> Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de que trata o art. 212-A da Constituição Federal; revoga dispositivos da Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; e dá outras providências.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Importa trazer também que, na análise do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 528, proposta contra o Acórdão n.º 1.824/2017 do Tribunal de Contas da União, que desobrigou os entes federados de respeitarem a vinculação do mínimo de 60% dos recursos do Fundeb para pagamento de profissionais do magistério, relativos às diferenças obtidas judicialmente na complementação devida pela União, o Supremo Tribunal Federal exarou o entendimento de que é constitucional a referida decisão.

De acordo com o contido naquele feito, o montante recebido pelos municípios, embora originário do Fundeb, não era repassado em conformidade com a sistemática de transferências intergovernamentais obrigatórias e condicionadas. Deste modo, a discussão sobre as transferências desses valores foi judicializada e, na sequência, creditadas em título judicial em favor dos municípios, adimplidos pela União em montante único, na forma do artigo 100 da Constituição Federal, regime de precatórios.

Sobre esses valores, o ministro Alexandre de Moraes salientou em seu voto que *“as regras normalmente incidentes sobre as transferências de recursos do FUNDEB também se aplicam nessa situação. A circunstância de se tratar de repasse pela via judicial em nada desnatura a origem dessas verbas, tampouco pode frustrar a destinação que a Constituição determinou”*.

No tocante à subvinculação dos 60% do montante repassado ao investimento em remuneração de profissionais de ensino (que a partir da Lei n.º 14.113/2020, destinou 70% exclusivamente ao pagamento dos profissionais em Educação), acatado o entendimento do Tribunal de Contas da União, de que sua incidência sobre o montante único pago judicialmente traria efeitos prejudiciais para a continuidade dos serviços de ensino e para o equilíbrio financeiro dos municípios.

Isso porque, o pagamento de significativa quantia remuneratória aos profissionais, de uma só vez, por ocasião da liberação de recursos dos precatórios, não atende à essência da norma, qual seja, a promoção de políticas públicas de valorização do magistério público da educação básica.

Assim, ainda no voto do ministro Alexandre de Moraes, pontuado o seguinte:



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

“O caráter extraordinário desse ingresso de verba justifica o afastamento da subvinculação, pois seguir a determinação do art. 60, XII, do ADCT, c/c art. 22 da Lei 11.494/2007, na redação então vigente, implicaria em pontual e insustentável aumento salarial dos professores do ensino básico, que, em razão da regra de irredutibilidade salarial, teria como efeito pressionar o orçamento público municipal nos períodos subsequentes – sem que houvesse receita subsequente proveniente de novos precatórios inexistentes –, acarretando o investimento em salários além do patamar previsto constitucionalmente, em prejuízo de outras ações de ensino a serem financiadas com os mesmos recursos.

A majoração concedida com amparo no recebimento eventual desses recursos prejudicaria o equilíbrio das contas municipais a partir do esgotamento do montante da complementação extraordinária.

Veja-se que a regra constitucional em questão, que garante o rapasse de recursos financeiros para investimento em ações de ensino, além de contemplar especificamente o gasto com remuneração de professores, tem o evidente escopo de fortalecer a continuidade e efetividades dessas ações governamentais, entendidas como política pública de Estado. É a hipótese aqui cogitada, de aplicação da subvinculação mesmo em relação aos montantes pagos judicialmente – fora, portanto, da regular execução orçamentária do ente – teria o efeito contrário, ao promover o descontrole dos gastos com pessoal e, assim, comprometer a continuidade do investimento público em educação”.

No caso ora em análise, seguindo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, cumpre enfatizar que a expressão utilizada no artigo 26 reforça a adoção do princípio da anualidade dos recursos do Fundeb, assim como inaugura a ideia de periodicidade, para efeito de incidência da subvinculação que regulamenta, quando dita que *“excluídos os recursos de que trata o inciso III do caput do art. 5º desta Lei, proporção não inferior a 70% (setenta por cento) dos recursos **anuais totais** dos Fundos referidos no art. 1º desta Lei será destinada ao pagamento, em cada rede de ensino, da remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício”*.

Portanto, em que pese entenda que o atraso do pagamento dos servidores em nada desnatura a origem dessas verbas (ou seja, preserva sua natureza remuneratória), permanecendo assim vinculada à manutenção e desenvolvimento do ensino, por outro lado, compreendo que o pagamento da remuneração com recursos do Fundeb promoveria o descontrole dos gastos com pessoal, conseqüentemente comprometendo a continuidade do investimento público em educação.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Diante de todo o exposto, no tocante ao segundo questionamento, entendo que deve ser respondido da seguinte forma: “embora as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo possam ser elegíveis para fins do computo dos 25% da receita resultante de impostos e transferências, estas despesas não podem ser custeadas com os recursos do Fundeb”.

Passemos à análise do **terceiro questionamento**: ***c) o município pode promover a inclusão dos gastos com merenda escolar e com o uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, levando-se em consideração o reflexo que tais despesas impactam diretamente na formação dos alunos?***

Inicialmente, cumpre mencionar que em recente decisão deste Tribunal, por meio do Acórdão n.º 2.533/23 do Tribunal Pleno, de Relatoria do Excelentíssimo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares, nos autos de Consulta n.º 518.991/22, esta Corte compreendeu que os gastos com o preparo da merenda escolar podem ser utilizados para o atingimento do índice de 25% da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, previsto no caput do artigo 212 da Constituição Federal.

Vejamos a ementa da referida decisão:

Consulta. Possibilidade de considerar os dispêndios com a remuneração do profissional responsável pela preparação da alimentação escolar (merendeira) como despesa de manutenção e desenvolvimento do ensino para fins de atingimento do percentual mínimo previsto no art. 212 da Constituição Federal, mantendo-se a metodologia atual. Enquadramento do preparo da alimentação escolar nos incisos I e V do art. 70, que tratam da remuneração dos “demais profissionais da educação” e das “atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino. **Diferenciação com o conceito de “Programa Suplementar de Alimentação”, do art. 71, IV, da Lei Federal nº 9.394/1996 – LDB, para as ações de natureza de assistência social.** Análise da matéria sob a perspectiva de política pública de educação e do somatório das fontes de recursos para o seu financiamento. Dificuldades aos gestores municipais na hipótese de alteração da atual metodologia.

Especificamente sobre os gastos com a merenda escolar, embora não tenha havido aprofundamento ou conclusão sobre o tema, reputo necessário extrair parte da argumentação lançada no Acórdão n.º 2.533/23 do Tribunal Pleno:

### **2.2 Descaracterização da natureza assistencial:**



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Sob essa perspectiva, aliás, entendo que seria até possível traçar uma diferenciação entre o fornecimento de alimentação à população carente, com medida assistencialista, e o fornecimento de merenda escolar exclusivamente aos alunos, dentro da escola.

Trata-se de matéria polêmica, que se encontra em discussão no Comitê Técnico de Educação do Instituto Rui Barbosa – IRB, de onde cabe destacar o estudo elaborado pelo Conselheiro Rodrigo do Carmo Coelho, do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES, Presidente desse Comitê, denominado “*A alimentação escolar na perspectiva da política educacional e a necessária intersetorialidade para o alcance da integralidade do estudante-cidadão*”, estabelece uma diferenciação entre o conceito de “Programa Suplementar de Alimentação”, que, pelo art. 71, IV, não é considerado despesa de MDE, e o de Alimentação Escolar, propondo seu enquadramento no inciso V do art. 70, que trata das “*atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino*”, passíveis de inclusão no cálculo:

Neste sentido, entendendo que ações dos Programas Suplementares de Alimentação devem ser ofertados não somente aos estudantes em situação de insegurança alimentar e nutricional, mas também aos demais membros do seu núcleo familiar, nota-se, de forma clara, que estas ações não devem ser custeadas com recursos da política educacional, já que se caracterizam como ações socioassistenciais, mesmo que essa identificação de vulnerabilidade alimentar tenha sido identificada a partir do ambiente escolar.

Por outro lado, o alimento escolar, chamada merenda escolar, que é ofertada no ambiente da escola, a fim de que o estudante não tenha fome e possa em razão disso, perder a capacidade de absorção cognitiva no processo de aprendizagem, deve ser prestada a todos os estudantes de forma irrestrita, não podendo perpassar aos muros da escola.

Na sequência, diferencia as ações assistenciais ligadas ao combate à fome do fornecimento da merenda escolar, sob o enfoque de sua finalidade:

A Alimentação Escolar tem por finalidade ofertar o alimento ao estudante no espaço escolar para que tenha condições fisiológica e intelectual de acompanhar o processo de ensino-aprendizagem; todavia, há que se dizer que aquele estudante que se encontra em situação de insegurança alimentar e nutricional grave, não terá a sua fome, e aqui, diga-se, fome em strictu sensu, a chamada fome estrutural, saciada por meio da “merenda escolar”. (...)

Sem embargo da importante missão das escolas no combate aos problemas socioassistenciais dos seus alunos, e neste ponto, cito a excepcional e louvável distribuição de cestas básicas às famílias dos estudantes – deve-se salientar que o seu papel fundamental ao ofertar alimentos aos estudantes no espaço escolar não é “matar a sua fome”, ainda que a principal refeição daquela criança ou adolescente, muitas vezes seja realizada no espaço escolar.

Nesse ponto, ousou novamente discordar Ilustre Relator, quando identifica todos os componentes da alimentação escolar como de natureza de assistência social.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Sob essa perspectiva, ainda que não seja determinante para a resposta a esta consulta, entendo viável diferenciar o fornecimento de merenda escolar ao aluno, durante sua permanência na escola, dos demais programas assistenciais necessários ao socorro alimentar das famílias carentes, dado que a merenda não se destina apenas aos alunos carentes, mas, a todos aqueles que frequentam a rede pública, independentemente de sua condição econômica e das desigualdades sociais existentes.

O assunto também tramita perante a Câmara dos Deputados, por meio do Projeto de Lei n.º 1.049/23<sup>7</sup>, que pretende considerar os programas suplementares de alimentação destinados à merenda escolar como despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino.

Em que pese essas informações, e sem desconsiderar a brilhante argumentação lançada no Acórdão n.º 2.533/23, tem-se que a questão ainda é tema de discussão. Nesse sentido, a jurisprudência majoritária dos Tribunais de Contas<sup>8</sup> tem caminhado no sentido de não considerar as despesas com aquisição de alimentos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Igualmente, apesar do projeto de lei em trâmite, a Câmara dos Deputados já promoveu um estudo técnico sobre alimentação escolar no ano de 2017<sup>9</sup>, denominado como “*Alimentação escolar: financiamento por meio de programas suplementares e incompatibilidade com a utilização de recursos da manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE)*”.

Com base neste estudo, é possível extrair o entendimento de que o conceito de manutenção e desenvolvimento do ensino consolidou-se como instrumento operacional garantidor de certo patamar vigente do direito à educação, de modo que alargar a possibilidade de gastos representaria uma distorção do conceito que foi construído com muito esforço pela comunidade educacional, desorganizando o financiamento da educação.

<sup>7</sup> Disponível em < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2350953> > Acesso em 14/03/2024.

<sup>8</sup> TCE/MG – Consulta n.º 812.411 e Consulta n.º 886527;

TCE/MT – Consulta n.º 18/2011;

TCE/PE – Processo n.º 06015700 e 13007038;

TCE/SP no manual de aplicação de ensino, disponível em < <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/Aplica%C3%A7%C3%A3o%20no%20ensino.pdf> > Acesso em 14/03/2024.

<sup>9</sup> Disponível em < [file://profiles/usersprofiles\\$/tc524980/Downloads/alimentacao\\_%20escolar\\_%20sena.pdf](file://profiles/usersprofiles$/tc524980/Downloads/alimentacao_%20escolar_%20sena.pdf) > Disponível em 15/03/2024.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Explicitado no estudo ainda que *“isso não significa que outros gastos, como os referentes a ações assistenciais ou aos programas suplementares de alimentação escolar não sejam muito importantes – apenas devem ser sustentados por fontes orçamentárias próprias”*. Defendido que as despesas com alimentação escolar se referem a programas suplementares, os quais tiveram sua importância confirmada com a edição da Emenda Constitucional n.º 59/2009, que estendeu seu alcance para toda a educação básica, no entanto devem ser sustentados por fontes orçamentárias próprias.

Deste modo, concluíram que a alimentação escolar deve ser financiada pelas fontes que suportam os programas suplementares, não pela receita resultante de impostos vinculada à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Neste sentido, entendo que enquanto não definida resolução concreta sobre o tema, seguir o entendimento firmado e consolidado pelo artigo 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) – que definiu que os gastos com programas suplementares de alimentação não constituem despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino – se mostra o mais adequado:

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;

II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;

III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;

**IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;**

V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;

VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Igualmente, o entendimento está de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2023)<sup>10</sup>, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que definiu que as despesas com **merenda** e **uniforme escolar** não são consideradas ações de manutenção e desenvolvimento do ensino:

“Além disso, as **despesas com merenda escolar e com uniformes não são consideradas ações de MDE**. O entendimento do FNDE é que as despesas com merenda escolar são consideradas suplementação do programa nacional de alimentação escolar – PNAE e que, portanto, **se enquadram no inciso IV do art. 71 da LDB**. As despesas com uniformes são caracterizadas como assistência social por não interferir no atingimento dos objetivos da unidade escolar”

Por consequência lógica, as referidas despesas não podem ser custeadas com recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), diante da vedação expressa do artigo 29, inciso I, da Lei 14.113/2020, que dispõe:

Art. 29. É vedada a utilização dos recursos dos Fundos para:

I - financiamento das despesas não consideradas de manutenção e de desenvolvimento da educação básica, conforme o art. 71 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996;

Neste contexto, sem prejuízo de que a temática seja posteriormente revista, entendo que neste momento deve ser seguido o entendimento de que as despesas com merenda escolar não podem ser consideradas de manutenção e de desenvolvimento de ensino.

Com maior razão, seguindo o regramento acima exposto, as despesas com uniformes escolares também não devem ser incluídas nos referidos gastos.

Sobre o tema, cumpre mencionar que o Projeto de Lei n.º 2.108/2019<sup>11</sup>, que tinha como objetivo alterar a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), prevendo que Estados e Municípios fossem obrigados a

<sup>10</sup> Disponível em < <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/manuais/mdf> > Acesso em 11/03/2024.

<sup>11</sup> Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136204>. Acesso em 14/03/2024.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

fornecer uniformes escolares para alunos de escolas públicas foi integralmente vetado pelo Presidente da República, em 24 de agosto de 2023:

“A proposição legislativa incorre em vício de inconstitucionalidade e contraria o interesse público ao criar encargo financeiro para os entes federativos sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa e sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, conforme determina o §7º do art. 167 da Constituição, além de não apresentar estimativa de impacto e adequação orçamentária e financeira, conforme o disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Neste contexto, no tocante ao terceiro questionamento, entendo que deve ser respondido da seguinte forma: “o município não deve promover a inclusão dos gastos com merenda e uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, diante da vedação expressa contida no artigo 71, inciso IV, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB)”.

### III. VOTO DO CONSELHEIRO FABIO DE SOUZA CAMARGO

Em face de todo o exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** da presente Consulta formulada pelo Município de Campo Largo, para, no **mérito**, respondê-la nos seguintes termos:

**Questionamento 01: as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo seriam elegíveis para fins do computo do 25%?**

**Resposta:** As despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo são elegíveis para fins de cômputo da aplicação de, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos e transferências, se destinadas à remuneração desses servidores, e desde que não tenha caráter indenizatório ou assistencial, bem como de que não estejam em desvio de função ou executando atividades alheias a manutenção de desenvolvimento de ensino



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

**Questionamento 02: Em sendo consideradas, estas despesas podem ser custeadas com os recursos do Fundeb?**

**Resposta:** Embora as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo possam ser elegíveis para fins do cômputo dos 25% da receita resultante de impostos e transferências, estas despesas não podem ser custeadas com os recursos do Fundeb.

**Questionamento 03: o município pode promover a inclusão dos gastos com merenda escolar e com o uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, levando-se em consideração o reflexo que tais despesas impactam diretamente na formação dos alunos?**

**Resposta:** O município não deve promover a inclusão dos gastos com merenda e uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, diante da vedação expressa contida no artigo 71, inciso IV, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB).

Após o trânsito em julgado, encaminhem-se os autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca para os registros pertinentes e, na sequência, à Diretoria de Protocolo para encerramento e arquivamento do expediente, nos termos dos artigos 398, § 1º e art. 168, inciso VII, do Regimento Interno<sup>12</sup>.

### **IV. VOTO PARCIALMENTE DIVERGENTE DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA (Relator designado)**

Divergindo parcialmente do Ilustre Relator, proponho que a resposta ao primeiro questionamento da Consulta seja no sentido de não se admitir o

---

<sup>12</sup>**Art. 398.** Todos os processos autuados no Tribunal permanecerão no sistema, segundo as regras de gestão documental para a sua guarda e disponibilização. (Redação dada pela Resolução nº 24/2010)

**§ 1º** Proferida a decisão monocrática ou do órgão colegiado, com o respectivo trânsito em julgado e certificado seu integral cumprimento, o processo será encerrado, mediante despacho do relator. (Redação dada pela Resolução nº 24/2010)

**Art. 168.** Compete à Diretoria de Protocolo: (Redação dada pela Resolução nº 24/2010) (...)

**VII** - arquivar e fazer o controle da temporalidade dos documentos e processos, procedendo à eliminação dos mesmos, na forma da lei e segundo ato normativo próprio;



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

cômputo das despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo no percentual mínimo previsto no art. 212<sup>13</sup> da Constituição Federal.

A norma constitucional prevê que os municípios devem aplicar, **anualmente**, no mínimo 25% da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A exigência do investimento mínimo tem por objetivo viabilizar o acesso à educação, assegurado no art. 6º da Constituição Federal e garantir maior qualidade no ensino.

Nesse sentido, a destinação desses recursos para o pagamento de despesas pagas a destempo poderá inviabilizar as ações voltadas à manutenção e desenvolvimento do ensino do próprio exercício e gerar passivos para os exercícios seguintes, em afronta aos princípios do planejamento e da anualidade.

Na prática, municípios que utilizaram os recursos para o pagamento de despesas de exercícios anteriores teriam cumprido o percentual mínimo mesmo sem ter realizado investimentos efetivamente voltados para as atividades de ensino correspondentes ao exercício corrente, desvirtuando, assim, o comando da norma.

Conforme bem observou a Coordenadoria de Gestão Municipal, “permitir que as despesas pagas a destempo sejam incluídas no cômputo do índice mínimo para investimento em educação subverteria o texto constitucional, tornando imprevisível a aplicação de recursos em cada ano, uma vez que seria possível o pagamento de valores referentes a vários exercícios anteriores em um mesmo ano, reduzindo consideravelmente o índice efetivamente aplicado.”

Note-se que até mesmo a Lei nº 14.113/2020 seguiu a diretriz constitucional ao estabelecer que os recursos do FUNDEB deverão ser aplicados no exercício financeiro em que forem creditados (art. 25), permitindo que até 10% possam ser utilizados no primeiro quadrimestre do exercício imediatamente subsequente, **mediante abertura de crédito adicional** (art. 25, §3º).

---

<sup>13</sup> Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

E por fim, acrescenta-se que a própria EC 119/2022 estabeleceu que os entes que não aplicaram o percentual mínimo nos exercícios de 2020 e 2021, em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela pandemia da Covid-19, deverão **complementar** a diferença (adicionando, e não incluindo, no cômputo do percentual mínimo) até o exercício financeiro de 2023.

Ante o exposto, em conformidade com as manifestações técnica e ministerial, **VOTO** para que a resposta ao primeiro questionamento seja no sentido de não se admitir o cômputo das despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo no percentual mínimo previsto no art. 212 da Constituição Federal, sob pena de se desvirtuar a norma constitucional.

### V. MANIFESTAÇÕES

O VICE-PRESIDENTE CONSELHEIRO IVENS ZSCHOERPER LINHARES, com relação ao questionamento nº 3, acompanhou o voto do Ilustre Relator, ressaltando o posicionamento quanto à possibilidade de futura revisão do entendimento que veda a inclusão dos gastos com merenda escolar nas despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, conforme apontado no Acórdão 2533/23, citado no brilhante voto condutor.

No mais, acompanhou a divergência apresentada pelo Conselheiro Ivan Lelis Bonilha.

**VISTOS, relatados e discutidos,**

### **ACORDAM**

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro IVAN LELIS BONILHA, por maioria absoluta, em:

I - **CONHECER** a presente Consulta formulada pelo Município de Campo Largo, para, no **mérito**, respondê-la nos seguintes termos:



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

**Questionamento 01: as despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo seriam elegíveis para fins do computo do 25%?**

**Resposta:** Não se pode admitir o cômputo das despesas com servidores ativos da educação pagas a destempo no percentual mínimo previsto no art. 212 da Constituição Federal, sob pena de se desvirtuar a norma constitucional.

**Questionamento 02: Em sendo consideradas, estas despesas podem ser custeadas com os recursos do Fundeb?**

**Resposta:** Estas despesas não podem ser custeadas com os recursos do Fundeb.

**Questionamento 03: o município pode promover a inclusão dos gastos com merenda escolar e com o uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, levando-se em consideração o reflexo que tais despesas impactam diretamente na formação dos alunos?**

**Resposta:** O município não deve promover a inclusão dos gastos com merenda e uniforme escolar nos gastos vinculados à educação, diante da vedação expressa contida no artigo 71, inciso IV, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB).

II - após o trânsito em julgado, encaminhar os autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca para os registros pertinentes e, na sequência, à Diretoria de Protocolo para encerramento e arquivamento do expediente, nos termos dos artigos 398, § 1º e art. 168, inciso VII, do Regimento Interno.

Votaram, acompanhando a divergência parcial do Conselheiro IVAN LELIS BONILHA (vencedor), os Conselheiros JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, IVENS ZSCHOERPER LINHARES, MAURÍCIO REQUIÃO DE MELLO E SILVA e AUGUSTINHO ZUCCHI.



## **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ**

O Relator Conselheiro FABIO DE SOUZA CAMARGO (vencido) no questionamento 01.

Presente o Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, GABRIEL GUY LÉGER.

Plenário Virtual, 26 de setembro de 2024 – Sessão Ordinária Virtual nº 18.

**IVAN LELIS BONILHA**  
Conselheiro Relator

**FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES**  
Presidente