



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

PROCESSOS ADMINISTRATIVOS ELETRÔNICOS N^{os}
20/0801-0002152-0, 21/1400-0000622-0 e 21/1400-0001165-7

PARECER N^o 18.790/21

Assessoria Jurídica e Legislativa

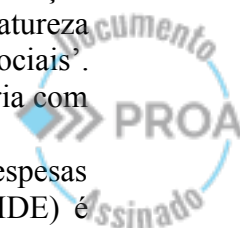
EMENTA:

FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO (FUNDEB). EMENDA CONSTITUCIONAL 108/20. LEI 14.113/20. LEI 9.394/96 (LDB). CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DAS DESPESAS EFETUADAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENCARGOS SOCIAIS QUE CONSUBSTANCIAM DESPESA TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS EM CONSONÂNCIA COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. NÃO INCURSÃO NAS HIPÓTESES VEDADAS PARA CÔMPUTO ENTRE AS DESPESAS DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (ART. 71 DA LDB).

1. As disposições contidas nos artigos 70 e 71 da Lei 9.394/96 (LDB), na Lei 14.113/20, e as alterações introduzidas no texto constitucional pela EC 108/20, máxime a vedação inserta no § 7º do artigo 212 da CF/88, devem ser examinados na perspectiva dos conceitos de despesa previdenciária e de despesa tributária, sendo possível afirmar que a vedação para efetuar pagamento de despesa tributária, com recursos do FUNDEB, volta-se apenas a despesas dessa espécie referentes a exercícios anteriores.

2. A matéria demanda sopesamento dos aspectos históricos e das peculiaridades de cada ente federado. No Estado do Rio Grande do Sul, a contribuição patronal com inativos da área da educação e a contribuição patronal suplementar do Estado ao RPPS (encargo legal instituído para cobertura do déficit com pensionistas e inativos da área da educação derivado da ausência de liquidação das contribuições patronais de exercícios anteriores) configuram, respectivamente, contribuição previdenciária ordinária e suplementar, detendo, portanto, natureza jurídica de tributo, enquadrando-se na categoria de ‘encargos sociais’. Constituem, para efeito financeiro e orçamentário, despesa tributária com os profissionais da área da educação e não despesa previdenciária.

3. O artigo 71 da LDB não inclui os encargos sociais entre as despesas cujo cômputo em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) é vedado. Por sua vez, a Lei n.º 14.113/20 inclui os encargos sociais no





ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

conceito de remuneração para fins de aplicação dos recursos do FUNDEB e cômputo em MDE.

4. O termo ‘remuneração’, na redação atual do inciso IX do artigo 37 da CF/88, atrai idêntico tratamento jurídico em relação ao termo ‘proventos’, e significado equivalente a ‘proventos integrais’. A atual redação do § 2º do artigo 40 da CF/88 também igualou ‘proventos’ a ‘remuneração’, para os servidores aposentados pelo Sistema de Repartição Simples do RPPS, no período anterior à EC 103/20, e para todos aqueles que vierem a se inativar com fundamento no artigo 20, § 2º, I, da EC 103/20. As normas constitucionais que disciplinam a ‘remuneração’ dos servidores públicos e os ‘proventos’ de aposentadoria dos servidores com direito à paridade e integralidade não mais permitem a distinção de significado ou diferenciação de tratamento jurídico entre tais expressões. Entendimento que deve ser aplicado em relação à aplicação dos recursos do FUNDEB, de modo que eventual limitação decorrente da interpretação do artigo 26 da Lei 14.113/20 somente se justificaria em relação a encargos sociais dos servidores da área da Educação inativados pelo Regime de Repartição Simples sem direito à integralidade e à paridade de vencimentos com os servidores ativos.

5. As modificações normativas veiculadas pela LC 173/20 e pela LC 178/21, que alteraram, dentre outros diplomas, a LC 101/00 (LRF), a LC 156/16 e a LC 159/17 (RRF) corroboram a diferenciação aqui estabelecida entre despesas previdenciárias e despesas tributárias. Eventual guinada de orientação, que ocorreria na hipótese aventada pela Informação SAIPAG n.º 17/2020, não pode deixar de considerar a aplicação do disposto no artigo 23 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB). O regime de transição, nesse contexto, deverá observar, no mínimo, o mesmo prazo de 10 anos fixado no art. 15 da LC 178/21, a contar do exercício de 2023, face à novidade e à especialidade das medidas de reforço da responsabilidade fiscal ali estabelecidas pelo legislador.

6. Os órgãos administrativos envolvidos na aplicação dos recursos do FUNDEB devem atentar para as delimitações traçadas na Lei 14.113/20, no que concerne à ampliação do rol dos profissionais da educação básica (art. 26, II), cuja remuneração deverá absorver não menos de 70% daqueles valores, e ao conjunto de outras despesas, para as quais podem ser direcionados o percentual remanescente de até 30% do FUNDEB e os gastos com MDE.

AUTORA: GEORGINE SIMÕES VISENTINI

Aprovado em 14 de junho de 2021.



Nome do documento: FOLHA_IDENTIFICACAO.doc

Documento assinado por

Órgão/Grupo/Matrícula

Data

Arthur Rodrigues de Freitas Lima

PGE / GAB-AA / 447930001

14/06/2021 19:56:43





ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

PARECER

FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO (FUNDEB). EMENDA CONSTITUCIONAL 108/20. LEI 14.113/20. LEI 9.394/96 (LDB). CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DAS DESPESAS EFETUADAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENCARGOS SOCIAIS QUE CONSUBSTANCIAM DESPESA TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS EM CONSONÂNCIA COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. NÃO INCURSÃO NAS HIPÓTESES VEDADAS PARA CÔMPUTO ENTRE AS DESPESAS DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (ART. 71 DA LDB).

1. As disposições contidas nos artigos 70 e 71 da Lei 9.394/96 (LDB), na Lei 14.113/20, e as alterações introduzidas no texto constitucional pela EC 108/20, máxime a vedação inserta no § 7º do artigo 212 da CF/88, devem ser examinados na perspectiva dos conceitos de despesa previdenciária e de despesa tributária, sendo possível afirmar que a vedação para efetuar pagamento de despesa tributária, com recursos do FUNDEB, volta-se apenas a despesas dessa espécie referentes a exercícios anteriores.
2. A matéria demanda sopesamento dos aspectos históricos e das peculiaridades de cada ente federado. No Estado do Rio Grande do Sul, a contribuição patronal com inativos da área da educação e a contribuição patronal suplementar do Estado ao RPPS (encargo legal instituído para cobertura do déficit com pensionistas e inativos da área da educação derivado da ausência de liquidação das contribuições patronais de exercícios anteriores) configuram, respectivamente, contribuição previdenciária ordinária e suplementar, detendo, portanto, natureza jurídica de tributo, enquadrando-se na categoria de 'encargos sociais'. Constituem, para efeito financeiro e orçamentário, despesa tributária com os profissionais da área da educação e não despesa previdenciária.
3. O artigo 71 da LDB não inclui os encargos sociais entre as despesas cujo cômputo em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) é vedado. Por sua vez, a Lei n.º 14.113/20 inclui os encargos sociais no conceito de remuneração para fins de aplicação dos recursos do FUNDEB e cômputo em MDE.
4. O termo 'remuneração', na redação atual do inciso IX do artigo 37 da CF/88, atrai idêntico tratamento jurídico em relação ao termo



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

'proventos', e significado equivalente a 'proventos integrais'. A atual redação do § 2º do artigo 40 da CF/88 também igualou 'proventos' a 'remuneração', para os servidores aposentados pelo Sistema de Repartição Simples do RPPS, no período anterior à EC 103/20, e para todos aqueles que vierem a se inativar com fundamento no artigo 20, § 2º, I, da EC 103/20. As normas constitucionais que disciplinam a 'remuneração' dos servidores públicos e os 'proventos' de aposentadoria dos servidores com direito à paridade e integralidade não mais permitem a distinção de significado ou diferenciação de tratamento jurídico entre tais expressões. Entendimento que deve ser aplicado em relação à aplicação dos recursos do FUNDEB, de modo que eventual limitação decorrente da interpretação do artigo 26 da Lei 14.113/20 somente se justificaria em relação a encargos sociais dos servidores da área da Educação inativados pelo Regime de Repartição Simples sem direito à integralidade e à paridade de vencimentos com os servidores ativos.

5. As modificações normativas veiculadas pela LC 173/20 e pela LC 178/21, que alteraram, dentre outros diplomas, a LC 101/00 (LRF), a LC 156/16 e a LC 159/17 (RRF) corroboram a diferenciação aqui estabelecida entre despesas previdenciárias e despesas tributárias. Eventual guinada de orientação, que ocorreria na hipótese aventada pela Informação SAIPAG n.º 17/2020, não pode deixar de considerar a aplicação do disposto no artigo 23 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB). O regime de transição, nesse contexto, deverá observar, no mínimo, o mesmo prazo de 10 anos fixado no art. 15 da LC 178/21, a contar do exercício de 2023, face à novidade e à especialidade das medidas de reforço da responsabilidade fiscal ali estabelecidas pelo legislador.

6. Os órgãos administrativos envolvidos na aplicação dos recursos do FUNDEB devem atentar para as delimitações traçadas na Lei 14.113/20, no que concerne à ampliação do rol dos profissionais da educação básica (art. 26, II), cuja remuneração deverá absorver não menos de 70% daqueles valores, e ao conjunto de outras despesas, para as quais podem ser direcionados o percentual remanescente de até 30% do FUNDEB e os gastos com MDE.

Aportam para exame conjunto os processos administrativos eletrônicos de números 20/0801-0002152-0, 21/1400-0000622-0 e 21/1400-0001165-7, em que a Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ) solicita análise acerca da aplicação dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), bem sobre a eventuais vedações ao enquadramento de repasses de



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

contribuições previdenciárias como despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino, em face das disposições normativas constantes da Lei 9.394/96 (LDB), da Lei 14.113/20, e da Emenda Constitucional 108/20, levando em consideração, inclusive a Informação SAIPAG nº 17/2020, elaborada pelo Serviço de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado (TCE), no âmbito do Processo de Contas Anuais do Chefe do Poder Executivo (n.º 16-0200/20-2), referente ao exercício de 2020.

A referida Informação oriunda da Corte de Contas trata das recentes alterações trazidas pela Emenda Constitucional 108/2020 e de seu impacto nas contas públicas estaduais, bem como da consequente necessidade de planejamento orçamentário para o exercício de 2021, tendo em vista a possibilidade de as alterações normativas implementadas no FUNDEB inviabilizarem o atingimento do percentual constitucional mínimo de gastos em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Após trâmites pelo Tesouro do Estado e pela Assessoria Técnica do Gabinete da SEFAZ, foi juntado documento memorial denominado “Novo FUNDEB para o RS” e exarada manifestação pela Assessoria Técnica do Gabinete do Secretário da Fazenda.

A manifestação exarada pelo órgão fazendário destaca os seguintes pontos de atenção relacionados à repercussão fiscal da Emenda Constitucional 108/20 e da Lei 14.113/20: a) Haveria necessidade de aporte extraordinário de aproximadamente R\$ 3,4 bilhões de acordo com as novas regras de MDE e do FUNDEB, o que agravaria o déficit orçamentário previsto para 2021; b) A aplicação imediata da vedação de pagamento de aposentadorias e pensões com recursos do FUNDEB poderá ensejar o descumprimento, pelo Estado do Rio Grande do Sul, do percentual constitucional mínimo de aplicação em MDE; c) O novo percentual de 70% (setenta por cento) para aplicação mínima em profissionais da educação ativos deve ter interpretação ampla, considerando todos os profissionais em efetivo exercício nas áreas pedagógica, técnica, administrativa, bem como aqueles integrantes de equipes multiprofissionais, com atuação em redes escolares de educação básica vinculadas à Secretaria da Educação, sob pena de não ser possível atendê-lo; d) A nova sistemática consignada na EC 108/20 e na Lei 14.113/20 poderia aprofundar o déficit previdenciário, caso se entenda vedado o direcionamento de recursos do FUNDEB para cobertura do déficit previdenciário na área da educação; e) As regras contidas na EC 108/20 e na Lei 14.113/20 estariam em descompasso com a limitação prevista no artigo 8º, incisos I e II, da LC 173/20,



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

que veda a concessão de aumento ou reajuste de remuneração, bem como a admissão ou contratação de pessoal até 31 de dezembro de 2021.

Foi informado pela consultante que, no exercício financeiro de 2020, o ingresso de receitas do FUNDEB correspondeu a cerca de R\$ 4,35 bilhões, dos quais 62,16% foram aplicados no pagamento de despesas com pessoal da Secretaria da Educação (SE). O percentual restante, acrescido das receitas do passivo potencial do exercício de 2019, foi aplicado em outras despesas em MDE e, em especial, na liquidação de despesas de exercícios anteriores, na modalidade de transferência intragovernamental, em montante necessário para a cobertura de déficit do Instituto de Previdência do Estado (IPE-Prev) com o pagamento de servidores inativos da Secretaria da Educação.

Ademais, a SEFAZ noticia que uma das principais dificuldades na execução do FUNDEB, no exercício de 2021, reside na dúvida jurídica sobre a possibilidade de utilização de receitas daquele Fundo, estimadas em R\$ 1,2 bilhão, para liquidação de despesas de exercícios anteriores de forma a cobrir o déficit do IPE-Prev com inativos da área da educação. Informa, ainda, que no mês de janeiro de 2021, utilizou cerca de R\$ 120 milhões da conta Tesouro para cobertura do déficit previdenciário da área da educação e, na hipótese de esse procedimento vir a ser adotado definitivamente, em razão do disposto na Emenda Constitucional 108/2020 e na Lei 14.113/20, haverá a formação de passivo potencial acima de 1 (hum) bilhão de reais nas receitas do FUNDEB ao final do exercício de 2021, montante este muito superior ao patamar de 10% (dez por cento) das receitas permitido pela nova legislação do FUNDEB.

Acolhida pelo Excelentíssimo Secretário da Fazenda a promoção da Assessoria Técnica daquela Pasta, foi determinado o encaminhamento dos expedientes a esta Procuradoria-Geral, com solicitação de orientação da Secretaria da Fazenda a respeito da correta hermenêutica a ser empreendida diante das novas disposições normativas supramencionadas.

É o breve relatório.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

1. A Constituição Federal prevê, em seus artigos 211 e 212, que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino”, sendo que “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”.

A Emenda Constitucional 108/20, acrescentou os §§4º, 6º e 7º ao artigo 211 e os §§ 7º, 8º e 9º ao artigo 212, bem como incluiu o artigo 212-A, com a finalidade de esclarecer as competências e a forma de funcionamento dos sistemas de ensino, a composição dos gastos com MDE, assim como para conferir base constitucional para o FUNDEB. Destaca-se, dentre as alterações, a inclusão do § 7º ao artigo 212 da CF/88, prevendo que:

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**.

(...)

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

A apuração do percentual de aplicação em MDE, no Estado do Rio Grande do Sul, vem sendo efetuada pelo Tribunal de Contas do Estado, até a presente data, em conformidade com o entendimento consolidado na Informação n.º 249/1998, exarada no Processo n.º 9127-0200/9807 e no Parecer Coletivo n.º 01/03, aprovado pelo Tribunal Pleno do TCE em 01 de dezembro de 2003. A primeira afirma que as despesas com inativos e pensionistas, quando custeadas por recursos orçamentários correntes, devem compor o montante apurado para verificação do cumprimento do percentual mínimo de aplicação em MDE; a segunda considera para fins de cálculo do percentual em MDE as despesas liquidadas totais, incluindo as despesas liquidadas do exercício e de exercícios anteriores.

O entendimento esposado pelo TCE aparentemente destoa, em tese, da orientação adotada no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) do Ministério da Economia (ME), cujo Item 03.08.05.01 (9ª edição) preceitua que os gastos com inativos e pensionistas da área da educação não devem compor a apuração do limite mínimo constitucional de despesas em MDE. Essa orientação de âmbito federal foi ainda incorporada ao Sistema de Informações



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), sistema eletrônico operacionalizado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), no qual o cálculo dos gastos em MDE é feito com base em despesas liquidadas do exercício analisado, acrescidas dos restos a pagar não processados inscritos com disponibilidade financeira.

O fundamento da orientação adotada pela União e pelo FNDE é a interpretação conferida ao inciso I do artigo 70 da Lei 9.394/96, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). Em linhas gerais, o argumento é que o inciso I do artigo 70 da LDB somente permitiria computar em MDE as despesas realizadas com “remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação”, estando excluídas as despesas com aposentadorias e pensões na área da educação, em razão do conceito de remuneração presente no inciso XI do artigo 37 e do disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 40 da CF/88.

Cabe salientar que o critério adotado pelo TCE no Parecer Técnico n.º 01/2003 foi objeto de estudo na Informação da Consultoria Técnica n.º 025/2013, com Decisão do Pleno do TCE no processo n.º 7761-02.00/13-3, oportunidade em que foram examinadas as novas diretrizes acerca dos gastos em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) trazidas pela Lei Complementar n.º 141/2012. Isso porque, dentre as questões suscitadas pela referida legislação, está a forma de cálculo para a verificação da aplicação em ASPS, que passou a ser efetuado com base nas despesas liquidadas, referente a exercícios anteriores, somados aos restos a pagar não processados inscritos em disponibilidade financeira.

Na ocasião, esta Procuradoria-Geral do Estado se manifestou, por meio da Informação n.º 24/13/GAB, no sentido de que:

A norma acima referida, portanto, por desconsiderar premissa fundamental e histórica de custeio dos inativos pelo Tesouro do Estado, em face da ausência de contribuição por parte dos servidores públicos, por longo período, o que impossibilitou a constituição de fundo suficiente para manter tais benefícios, acaba também por se tornar inconstitucional, por irrazoável, violando o disposto no art. 5º, LIV, da CF, bem como o estabelecido nos artigos 1º, 18, 25 e 196 da CF, como acima já se expôs.

Importante salientar que a orientação exarada na citada Informação n.º 24/13/GAB foi acolhida pelo TCE no pedido de Certidão quanto ao cumprimento dos percentuais em ASPS, no exercício de 2013, formalizado no Processo n.º 1415-0200/14-5, sendo ressalvado que, na



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

esteira da orientação traçada na Informação CT n.º 025/2013, caberia, concomitantemente, a análise nos casos concretos, quanto à observância das peculiaridades locais. Nesse contexto, o TCE deferiu, na linha da argumentação contida na Informação n.º 24/13/GAB, a expedição da Certidão de ASPS com a inclusão das despesas com inativos e pensionistas da área da saúde. Idêntico entendimento foi aplicado em relação à Certidão de MDE no exercício de 2013 e nos seguintes. Além disso, o Relatório e o Parecer Prévio sobre as contas de 2013, apreciado em 30 de julho de 2014, assim como todos os seguintes adotaram a mesma linha de entendimento.

Considerando ainda a existência de divergências entre o TCE e a União Federal a respeito dos critérios utilizados na apuração dos gastos com MDE e ASPS, aliada à exigência de adequação do Estado às exigências impostas pela União, no preenchimento do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e dos relatórios no SIOPE, o pedido de certidão relativa aos gastos mínimos em MDE e ASPS, no exercício de 2014, resultou na Decisão n.º AD-0006/2015, proferida no Processo n.º 001525-02.00/15-3, em que o Pleno do TCE assim resolveu:

(...)

c) determinar a autuação de pedido de orientação técnica a fim de que sejam apreciadas as matérias relativas à apropriação das despesas com inativos e pensionistas no montante dos recursos aplicados em MDE; aos critérios de apuração da perda para o FUNDEB; à continuidade ou não da utilização da despesa liquidada total para o cálculo dos gastos em educação; e à apuração da base de cálculo (RLIT) a ser aplicada nas vinculações constitucionais de impostos, em acolhimento à proposição da Instrução Técnica.

Acrescente-se que, a partir do pedido de Consulta n.º 29573-02.99/18-0, realizado por esta Procuradoria-Geral do Estado em virtude do início das negociações para adesão ao Regime de Recuperação Fiscal (RRF), o Pleno do TCE decidiu pela instauração do Pedido de Orientação Técnica – POT n.º 5141-02.00/16-0, para revisar os critérios adotados pelo órgão para o cálculo da aplicação em MDE e ASPS e da despesa de pessoal.

Foi instituído para essa finalidade Grupo de Estudos no âmbito do TCE, por meio das Portarias n.º 1318/2018 e 811/2019, o qual, segundo consta na Informação SAIPAG n.º 17/2020, juntada ao PROA em análise, concluiu pela alteração de algumas metodologias de cálculo, com a exclusão dos inativos e pensionistas da apuração em MDE, e sugeriu a fixação



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

de prazos, com fundamento no artigo 23 do Decreto-lei 4.657/1942 (LINDB), para adaptação aos novos parâmetros.

Cabe salientar que, embora o POT em questão ainda se encontre em análise na Consultoria Técnica do TCE, a Informação SAIPAG 17/2020 destaca a necessidade de cientificação do Governador do Estado a respeito da possibilidade de o TCE considerar não atingido o percentual constitucional em MDE, devido ao aumento dos gastos anuais orçamentários e a adequação da Lei Orçamentária (LOA) para o ano de 2021.

Aparentemente, a Informação SAIPAG 17/2020 estaria aventando a hipótese de que o Estado do Rio Grande do Sul utilizaria recursos do FUNDEB e de receitas destinadas à MDE no pagamento de aposentadorias e pensões; e, em função dessa aparente suposição, citada informação técnica sugere a necessidade de alteração da conduta e adequação orçamentária, sob pena de o ente público contrariar o disposto no § 7º do artigo 212 da CF, com a redação dada pela EC 108/20, e não cumprir o percentual mínimo de aplicação em MDE.

2. De início, cabe observar que o cenário aventado na Informação SAIPAG 17/2020 é verificável para os entes federativos que não possuam Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) para seus servidores ou que tenham posto em extinção seus regimes dessa modalidade, com a manutenção dos servidores beneficiários sob responsabilidade financeira do Tesouro. Isto porque somente nessas hipóteses existe tecnicamente, nos termos em que disciplinado no artigo 7º, § 2º, da Portaria MPS n.º 464, de 19 de novembro de 2018, despesa previdenciária ou despesas com inativos e pensionistas da área da educação sob responsabilidade do ente federado. É a hipótese que se verifica, quiçá, em parcela dos Municípios gaúchos fiscalizados pela Corte de Contas Estadual, mas não é a situação observada em relação ao Estado do Rio Grande do Sul.

Nesse sentido, vale lembrar que o Parecer Técnico n.º 01/2003 e a Informação da Consultoria Técnica n.º 025/2013 têm por objeto a determinação do momento em que a despesa pública, no caso a despesa com MDE, se considera efetuada e não necessariamente a problemática das despesas passíveis de inclusão no cômputo de MDE. As decisões proferidas nos Processos n.º 1415-0200/14-5 e n.º 001525-02.00/15-3, a despeito de suscitarem a questão relativa à inclusão da contribuição patronal com inativos e com a cobertura de déficit do RPPS com inativos da área da saúde, afirmaram a necessidade de o



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

tema ser examinado à luz das peculiaridades de cada caso, ou da realidade de cada ente federado, concluindo pelo cumprimento do percentual de aplicação em ASPS pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Nesse contexto, cabe rememorar que as Emendas Constitucionais 20/98, 41/03, 47/05, 70/12 e 103/20, e a correlata legislação infraconstitucional trouxeram mudanças significativas nas regras da previdência pública. O regime previdenciário assumiu caráter contributivo e se passou a exigir a observância de critérios necessários à preservação de seu equilíbrio financeiro e atuarial. Recentemente, a EC 103/19 vedou, em seu artigo 40, § 20, a existência de mais de um regime próprio de previdência social e de mais de um órgão ou entidade gestora desse regime em cada ente federativo, abrangidos todos os poderes, órgãos e entidades autárquicas e fundacionais, que serão responsáveis pelo seu financiamento, estabelecendo ainda, no § 22 do mesmo artigo 40, a vedação de instituição de novos regimes próprios de previdência social e a previsão de disciplina, por meio de lei complementar federal, para os RPPS existentes. No âmbito estadual, a Emenda Constitucional 78, de 04 de fevereiro de 2020, alterou a Constituição Estadual de 1989 (CE/89) para nela introduzir as modificações trazidas pela EC 103/19 e ratificar as normas relacionadas ao RPPS.

A instalação efetiva do RPPS no Estado do Rio Grande do Sul ocorreu com a edição da Lei 12.909/08, quando foram supridas algumas lacunas quanto à forma de funcionamento do regime previdenciário e determinado que o IPE-Prev seria o seu Gestor Único. Acrescenta-se que, no §1º do artigo 2º da Lei 12.909/08 foi prevista a possibilidade de descentralização de atos de administração, mediante prévia autorização do Gestor Único, para órgãos da Administração Pública Direta e Indireta. Posteriormente, a Lei Complementar Estadual 15.143, de 05 de abril de 2018, revogou as Leis 12.395, de 15 de dezembro de 2005, e 12.909, de 03 de março de 2008, e reestruturou o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPE Prev) – como unidade gestora do RPPS no âmbito estadual, ao passo que a Lei Complementar 15.429/2019, referendou integralmente, em seu artigo 8º, a alteração promovida pelo artigo 1º da EC 103/19, no artigo 149 da CF/88, bem como a revogação do § 21 do art. 40, dos artigos. 2º, 6º e 6º-A da EC 41/03, e do artigo 3º da EC 47/05, promovida pela alínea “a” do inciso I e pelos incisos III e IV do art. 35 da EC 103/19.

Atualmente, a Lei 9.717/1998 estabelece as regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS das três esferas da federação, prevendo financiamento do regime com recursos próprios, plano de contas específico e conta do fundo distinta da conta do



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Tesouro. Destaca-se, dentre as referidas disposições, o critério de financiamento do RPPS, disposto no inciso II do artigo 1º, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, para os seus respectivos regimes. De referir também a determinação contida no § 1º do artigo 2º, no tocante à responsabilidade da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. E a determinação do artigo 10, de que, no caso de extinção de regime próprio de previdência social, a União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios assumirão integralmente a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a sua vigência, bem como daqueles benefícios cujos requisitos necessários à sua concessão foram implementados anteriormente à extinção do regime próprio de previdência social.

Cabe salientar que, para efeitos financeiros e orçamentários, o conceito de despesa previdenciária dos entes federados corresponde ao “somatório das despesas com benefícios previdenciários mantidos sob responsabilidade financeira direta do Tesouro do ente federativo, na forma do 7º, § 2º, da Portaria MPS 464, de 19 de novembro de 2018”ⁱ, sendo que, no caso do Estado do Rio Grande do Sul, a despesa previdenciária consiste nas pensões especiais e na verba de representação pagas com fundamento na forma da Lei estadual 7.285/1979, alterada pela Lei 14.800/2015.

Portanto, é seguro afirmar que o Estado do Rio Grande do Sul não realiza pagamento de proventos e de benefícios para inativos e pensionistas, sejam eles da área da educação ou de qualquer outro segmento. A única exceção a essa regra são os benefícios previdenciários mantidos sob responsabilidade direta do Tesouro do ente federativo, isto é, “aqueles concedidos em atendimento à legislação específica e que não foram incorporados ao Regime Próprio de Previdência (RPPS), do que são exemplos as aposentadorias e pensões especiais concedidas antes da criação do RPPS e que não foram incluídas nesse regime por estarem em extinção e outras situações assemelhadas, segundo definição do MDF da União”ⁱⁱ, mas que não abrangem profissionais da área da educação.

O pagamento de proventos e benefícios a servidores inativos e a seus pensionistas, no Estado do Rio Grande do Sul, é responsabilidade do Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPE Prev, unidade gestora única do RPPS, conforme previsto nas Leis Complementares 15.143/2018, 15.241/2018 e 15.429/2019.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Até junho de 2004, a receita do Instituto de Previdência do Estado era constituída de contribuição mensal dos segurados, sob a denominação de contribuição, equivalente a 9% do salário de contribuição, de cujo montante 5,4% destinava-se para o pagamento de pensões e os demais 3,6% para o Fundo de Assistência Médica, conforme previsto nos artigos 42, “a” e 43, “a”, da Lei 7.672/82; da contribuição de 2% para aposentadorias, intitulada de Contribuição Previdenciária Suplementar, na forma da Lei Complementar 10.588/1995, posteriormente aplicada somente aos servidores ativos, conforme Lei Complementar 11.476/2000; na contribuição do Estado e de suas autarquias, com a denominação de Quota Previdenciária, calculada anualmente pelo órgão atuarial do Instituto e comunicada ao órgão do Estado incumbido da programação orçamentária, para fins de inclusão nos Orçamentos do Estado e de suas autarquias, inclusive para fins de cobertura das despesas administrativas, recolhida ao Instituto de Previdência do Estado mensalmente em duodécimos, na forma prevista nos artigos 42, “c”, e 67 da Lei 7.672/82; além das contribuições suplementares, complementares ou extraordinárias instituídas, na forma prevista no artigo 52, “e”, da Lei 7.672/82.

A partir de julho de 2004, com a edição da Lei Complementar 12.065/04, foram implementadas as regras para as contribuições mensais destinadas ao RPPS/RS, em adequação às normas federais. Destacam-se dentre essas, para efeitos da matéria em exame, a contribuição mensal dos servidores civis de 11% sobre o salário de contribuição dos servidores ativos e sobre o salário de contribuição no que exceder 50% do limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), para os servidores que já tivessem adquirido direito aos proventos e pensões na forma do artigo 3º da EC 41/03 e para os inativos e pensionistas em gozo do benefício, disciplinada no artigo 1º, incisos I, II e III, da Lei Complementar 12.065/2004, e a contribuição mensal do Estado ao RPPS/RS, correspondente ao dobro da contribuição de seus servidores ativos, inativos e pensionistas, prevista no artigo 2º da mesma Lei Complementar 12.065/04, e repasse das Quotas Previdenciárias e/ou contribuições patronais de exercícios anteriores, sendo estas transferidas ao IPE-Prev na medida da necessidade de cobertura de eventuais insuficiências verificadas entre o valor necessário para o pagamento dos benefícios previdenciários previstos no RPPS e o valor das contribuições previdenciárias correspondentes ao mês anterior, de acordo com o disposto no artigo 3º da Lei 12.065/04.

As Leis 14.016/12, 14.967/16 e 15.142/18, por sua vez, majoraram para 13,5% e, após, para 14% o percentual da contribuição previdenciária descontada dos segurados civis ativos, inativos e pensionistas do Estado do Rio Grande do Sul contribuintes do Regime de



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Repartição Simples, mantendo a contribuição mensal do Estado para o Regime Financeiro de Repartição Simples em montante correspondente ao dobro daquela descontada do servidor.

Atualmente, o RPPS do Estado do Rio Grande do Sul está organizado e financiado, na forma da Lei 13.758/11, por meio de dois sistemas, sendo um de repartição simples e outro de capitalização, vigorando para o primeiro o regime de alíquota progressiva disciplinado no artigo 10-A, com a redação dada pela LCE 15.429/2019. Referida legislação manteve, em seu artigo 14, a contribuição mensal do Estado do Rio Grande do Sul para o Regime Financeiro de Repartição simples correspondente ao dobro daquela descontada do servidor, observada a progressividade prevista no artigo 10-A.

Esta breve digressão histórico-legislativa permite vislumbrar que as despesas indicadas na Informação SAIPAG 17/2020 como supostamente em desacordo com o § 7º do artigo 212 da CF/88 correspondem, em realidade, à contribuição patronal com inativos da área da educação e às contribuições patronais suplementares do Estado ao RPPS (encargo legal instituído para cobertura do déficit com pensionistas e inativos da área da educação em função da ausência de liquidação das contribuições patronais de exercícios anteriores), criadas pelos artigos 2º e 3º da LCE 12.065, de 29 de março de 2004, com as alterações introduzidas pela LCE 12.860/07 e pela LCE 13.758/11, com as alterações das Leis Complementares 14.016/2012, 14.967/2016, 15.142/2018 e 15.429/2019, e do Plano de Amortização de Déficit estabelecido na Lei 14.938/2016. Referidas contribuições, ordinária e suplementar, têm natureza jurídica de tributo, enquadrando-se no conceito de encargos sociais. E, para fins do Direito Financeiro e Orçamentário, constituem despesa tributária do Estado do Rio Grande do Sul com a área da educação e não despesa previdenciária.

Portanto, é equivocado equiparar tais rubricas ao pagamento de aposentadorias e pensões ou enquadrá-las na vedação contida no § 7º do artigo 212 da CF.

Os encargos sociais caracterizam-se como custos indiretos com a manutenção dos cargos e funções, de forma a assegurar direitos básicos aos seus titulares. Os encargos sociais não podem ser considerados, tampouco pagos, como vencimentos ou proventos, pois têm destinação específica, por lei, para fundos públicos. Os benefícios gerados pela arrecadação dos encargos sociais não são repassados imediatamente aos servidores, ativos ou inativos, mas formam um fundo especial, de natureza pública, que reverte em melhores condições de vida a esses servidores de acordo com período de tempo específico e normas



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

próprias. Exemplos típicos de encargos sociais são as contribuições previdenciárias e as contribuições ao FGTS e ao PASEP.

Os encargos sociais, por ostentarem natureza jurídica de tributo, não podem ser qualificados como pagamento de proventos e, portanto, não são alcançados pela proibição veiculada no § 7º do artigo 212 da CF/88, na redação dada pela EC 108/2020.

De referir, ainda, que o artigo 70 da Lei 9.394/1996 (LDB) considera como de MDE as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais, de todos os níveis, no que, em função das características e finalidades acima explicitadas, se incluem as despesas com encargos sociais de ativos e inativos com direito à paridade de remuneração:

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.

É por tal razão que o artigo 71 da LDB **não** inclui os encargos sociais entre as despesas cujo cômputo em MDE é vedado:

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;



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

- 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 infraestrutura, 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.

As supracitadas diferenciações conceituais ficam ainda mais evidentes na leitura da Lei 14.113/2020 (Regulamento do FUNDEB), que, não obstante determinar a aplicação obrigatória de proporção não inferior a 70% dos recursos dos fundos nela previstos ao pagamento da remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício, explicita a inclusão dos encargos sociais no conceito de remuneração para fins de aplicação em MDE.

Art. 26. 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.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput deste artigo, considera-se:

I - remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais da educação básica em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, do Distrito Federal ou do Município, conforme o caso, **inclusive os encargos sociais incidentes;**

II – profissionais da educação básica: aqueles definidos nos termos do art. 61 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, bem como aqueles profissionais referidos no art. 1º da Lei nº 13.935, de 11 de dezembro de 2019, em efetivo exercício nas redes escolares de educação básica;

III – efetivo exercício: a atuação efetiva no desempenho das atividades dos profissionais referidos no inciso II deste parágrafo associada à regular vinculação contratual, temporária ou estatutária com o ente governamental que o remunera, não descaracterizada por eventuais afastamentos temporários previstos em lei com ônus para o empregador que não impliquem rompimento da relação jurídica existente”.

Acrescente-se que o Manual de Demonstrativos Fiscais da Uniãoⁱⁱⁱ (MDF) determina o cômputo da contribuição patronal para o RRPS e do cômputo de tais despesas como



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

aplicação em MDE no exercício em que forem efetivamente empenhadas, excepcionalizando do permissivo apenas as receitas do FUNDEB. É o que se transcreve:

As Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) deverão entrar no cômputo da aplicação mínima em MDE no exercício em que foram efetivamente empenhadas, desde que não tenham sido consideradas em exercícios anteriores e desde que atendam os critérios para serem consideradas despesas em MDE.

Ressalte-se que não se pode efetuar pagamento de despesas de exercício anterior (DEA) com recursos do ano corrente provenientes do FUNDEB. Os eventuais débitos de exercícios anteriores deverão ser pagos com outros recursos, que não sejam originários do Fundeb.

Para fins de apuração da despesa com educação, devem ser excluídas as duplicidades, tais como as decorrentes de repasses de recursos intraorçamentárias entre órgãos e entidades, **com exceção da contribuição patronal para o Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS, de que trata o art. 40 da Constituição, referente aos servidores ativos da área da educação, a qual deve ser considerada no cálculo da despesa mínima com MDE e FUNDEB.**

Desde janeiro de 2007, o Estado do Rio Grande do Sul efetua, com fundamento na Portaria 338/2006, o repasse da cota patronal e da cobertura de insuficiências do RPPS/RS ao IPE-Prev por meio de empenho, na modalidade de aplicação 91 – Despesa Intraorçamentária, gerando na entidade da Administração Indireta, no caso o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPE-Prev), entidade responsável pela gestão unificada do RPPS/RS, uma receita corrente intraorçamentária.

Ademais, nas instruções de preenchimento do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) para os entes que possuem RPPS, o MDF esclarece o regime jurídico aplicável para a contribuição patronal ao RPPS, diferenciando os conceitos e o regime aplicável aos repasses financeiros e à contribuição suplementar definida em lei para cobertura do déficit atuarial do RPPS, *in verbis*:

A partir de 2006, a **contribuição patronal ao RPPS**, passou a ser feita na forma de receita orçamentária, e não mais como repasse financeiro do ente à referida entidade. Os **repasses financeiros** continuam ocorrendo **para cobertura de insuficiências financeiras de responsabilidade do ente, bem como para outros aportes espontâneos, incluindo repasses para amortização do déficit atuarial**. Quando se tratar de **contribuição suplementar**, definida em lei, para cobertura do déficit atuarial, não haverá repasses financeiros, mas sim **receita e despesa de natureza tributária**.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Ao diferenciar a contribuição patronal ao RPPS feita na forma de receita orçamentária dos repasses financeiros de responsabilidade do ente federado, o MDF deixa explícito que as contribuições previdenciárias (encargos sociais *lato sensu*) com inativos e pensionistas da área da educação não computáveis no cálculo de MDE são **apenas aquelas correspondentes aos repasses financeiros ao RPPS, os quais se enquadram na definição de despesa previdenciária. Quando se tratar de contribuição patronal ao RPPS**, instituída em lei complementar, como ocorre no Estado do Rio Grande do Sul, com a contabilização dos recursos ao RPPS como transferência intraorçamentária, **haverá despesa de natureza tributária** e, como tal, é possível sua inserção entre os gastos em manutenção e desenvolvimento do ensino.

3. Necessário ainda alertar para a impropriedade de aplicação ao Estado do Rio Grande do Sul de orientação fundamentada na distinção entre os conceitos de 'remuneração' e 'proventos' indicada no MDF da União, de acordo com a qual somente a contribuição previdenciária dos servidores ativos da área da educação poderia ser computada em MDE e custeada com recursos do Fundeb por se tratar de encargo social incluído no conceito de remuneração.

O TCE já assentou, por ocasião do julgamento Processo n.º 1415-0200/14-5, com fundamento na orientação traçada na Informação CT n.º 025/2013, que a avaliação do cumprimento dos percentuais constitucionais em ASPS e MDE deve ser realizada caso a caso, com atenção às peculiaridades locais. Nesse diapasão, é preciso observar que a diferenciação de tratamento entre a contribuição previdenciária de ativos e inativos da área da educação, recomendada pelo MDF para fins de aplicação em MDE, deve ser tida com temperamento em face de o Estado do Rio Grande do Sul não se enquadrar na moldura fática adotada no referido material e, também, porque é imprescindível que se faça uma análise sistemática dos conceitos e normas constitucionais que o MDF emprega de forma generalista.

Nesse sentido, a primeira observação que se impõe é de que a **natureza tributária da contribuição previdenciária**, seja a descontada do servidor ativo ou inativo, seja a correlata contribuição patronal, desautoriza a distinção pretendida para fins de cômputo ou não da respectiva despesa tributária em MDE. Incide, na espécie, tanto a garantia prevista



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

nos artigos 1º, incisos III e IV, parte final, 3º, IV, 5º, incisos I e II, como o disposto no artigo 150, inciso II, da CF.

Fernando Osório Almeida Júnior^{iv} argumenta que “o princípio da igualdade, seja no enfoque específico dado ao regime jurídico dos servidores públicos, ao da tributação ou a qualquer outro, não deve ser entendido como um dever endereçado somente ao legislador de conceder o mesmo tratamento àqueles que se encontram na mesma situação, mas, também, um dever endereçado ao juiz para que conceda a tutela positiva da igualdade nos casos levados à sua apreciação. Conforme aduziu o STF nesse último e inovador precedente (refere-se ao ROMS 22.307/DF), a igualdade é norma constitucional autoaplicável diretamente pelo juiz e, portanto, dispensa integração legislativa”.

E nem se diga que a diferença de tratamento para contribuições previdenciárias de ativos e inativos se justificaria por se tratar de contribuintes que se encontram em situações não equivalentes, pois, no caso em exame, a vedação de inclusão em MDE diz respeito à quota patronal da contribuição previdenciária, ordinária e extraordinária, cujo **contribuinte é o ente federado**. Conforme preconiza Roberto Ferraz^v, “...afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais’, é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos ‘iguais’ para os fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à ideia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia”.

Acrescente-se que a diferenciação entre os encargos sociais ou a contribuição patronal sobre a remuneração dos servidores ativos e os proventos dos inativos da área da educação tem ainda menos sentido para os servidores com direito à paridade e à integralidade na inatividade, tampouco encontrando respaldo numa interpretação sistemática da CF.

A Constituição da República emprega o termo ‘remuneração’ em vários dispositivos e não apenas no inciso IX do artigo 37. No tocante à Administração Pública, o termo ‘remuneração’ é empregado na CF “quando se quer abranger todos os valores, em pecúnia ou não, que o servidor percebe mensalmente em retribuição de seu trabalho. Envolve, portanto, vencimentos, no plural, e mais quotas ou outras vantagens variáveis em função da



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

produtividade ou outro critério”, segundo leciona José Afonso da Silva^{vi}. Nesse sentido, o termo remuneração é empregado no inciso IX do artigo 37 como sinônimo de vencimentos, em contraste com o termo vencimento, no singular, que corresponde à retribuição devida ao servidor público pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função, correspondente ao símbolo ou ao nível e grau de progressão funcional ou ao padrão, fixado em lei. O contraste conceitual estabelecido pela CF, portanto, não é em relação ao termo proventos.

Em paralelo, calha referir que os artigos 37, IX, e 40, § 2º, da Lei Maior, sofreram alterações de redação e não mais se qualificam como fundamento para distinguir a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração daquela que incide sobre os proventos, de modo a permitir o cômputo da primeira em MDE e vedar a inclusão da segunda.

O termo ‘remuneração’, na redação atual do inciso IX do artigo 37 da CF/88, tem o mesmo tratamento jurídico deferido ao termo ‘proventos’ e significado equivalente a ‘proventos integrais’.

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

....

XI - a **remuneração e o subsídio** dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os **proventos**, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, **incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza**, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos.”

A alteração de redação do § 2º do artigo 40 da CF, para estabelecer limites mínimo e máximo para os proventos de aposentadoria para os servidores que vierem a se inativar



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

sem direito a paridade e integralidade, também igualou proventos a remuneração, para os servidores aposentados pelo Sistema de Repartição Simples do RPSS no período anterior à EC 103/19 e para todos aqueles que vierem a se inativar com fundamento no artigo 20, § 2º, I, da EC 103/19, *in verbis*:

Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

§ 2º Os proventos de aposentadoria não poderão ser inferiores ao valor mínimo a que se refere o § 2º do art. 201 ou superiores ao limite máximo estabelecido para o Regime Geral de Previdência Social, observado o disposto nos §§ 14 a 16.

Art. 20. O segurado ou o servidor público federal que se tenha filiado ao Regime Geral de Previdência Social ou ingressado no serviço público em cargo efetivo até a data de trada em vigor desta Emenda Constitucional poderá aposentar-se voluntariamente quando preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

....

§ 2º O valor das aposentadorias concedidas nos termos do disposto neste artigo corresponderá:

I - em relação ao servidor público que tenha ingressado no serviço público em cargo efetivo até 31 de dezembro de 2003 e que não tenha feito a opção de que trata o § 16 do art. 40 da Constituição Federal, à **totalidade da remuneração no cargo efetivo** em que se der a aposentadoria, observado o disposto no § 8º do art. 4º; e

Portanto, as normas constitucionais que disciplinam a remuneração dos servidores públicos e os proventos de aposentadoria dos servidores com direito à paridade e integralidade não mais permitem a distinção de significado ou diferenciação de tratamento jurídico entre esses termos ou, no mínimo, no que diz respeito aos servidores inativados com integralidade e paridade. Observe-se inclusive que, quando a CF/88 distingue remuneração de proventos, ela se refere a valor de aposentadoria e não a proventos, como se observa no inciso VIII do artigo 7º.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

“VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria.

Acrescente-se que é a identidade de sentido e de significado entre os termos ‘remuneração’ e ‘proventos’ que confere plena eficácia a vários dispositivos constitucionais que trazem o vocábulo ‘remuneração’, do que são exemplos os artigos 37, inciso X, XIII, 169, § 1º, o próprio artigo 212-A da CF e os artigos 8º, § 1, e 109, I, do ADCT.

Cabe ainda observar, no bojo da argumentação aqui desenvolvida, que, ao se manifestar no sentido da inadequação de considerar como gastos com MDE o pagamento de inativos, o Supremo Tribunal Federal estava examinando o gasto com inativos e pensionistas da área da educação classificados como despesa previdenciária, conforme se pode ver do relatório do Agravo Regimental na ACO 2799 AgR/DF, não tendo, portanto, se manifestado sobre situação similar ou idêntica a do Estado do Rio Grande do Sul. Sem embargo, naquele mesmo julgado, o STF reconhece que, eventualmente, o pagamento de inativos pode ser considerado gasto com educação.

Em conclusão, a despesa tributária do Estado do Rio Grande do Sul com ativos e inativos da área da Educação constituem encargos sociais passíveis de cômputo em MDE e de custeio com recursos do Fundeb. Especificamente no que respeita ao percentual de 70% de que trata a Lei 14.113/20, diferenciação de tratamento que se pretenda conferir aos termos remuneração e os proventos de servidores da área da Educação com direito à paridade e integralidade não se coaduna com a atual redação e com uma interpretação sistemática da CF/88. Por isso, eventual limitação na utilização dos recursos do Fundeb de que trata o artigo 26 da Lei 14.113/20 somente pode ser imposta ou exigida em relação a encargos sociais dos servidores da área da Educação inativados pelo Regime de Repartição Simples **sem direito** à integralidade e à paridade de vencimentos com os servidores ativos.

4. De outro norte, as questões relacionadas à metodologia de cálculo das despesas em MDE não podem se restringem à análise das alterações trazidas pela EC 108/2020 e pela Lei 14.113/2020, sendo necessário também considerar as demais modificações em matéria de



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Direito Financeiro advindas da edição das Leis Complementares 173/20 e 178/21, que alteraram, entre outras, as Leis Complementares 101/00 (LRF), 156/16 e 159/17 (RRF).

Destaca-se, por primeiro, que o artigo 16 da LC 178/21 deu nova redação aos artigos 18, § 2º, 19, inciso VI, alínea “c” e inciso VI, § 3º, e introduziu o § 7º no artigo 20 da LRF, para estabelecer que:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

VI - com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal, quanto à parcela custeada por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos.

§ 3º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, é vedada a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do déficit financeiro dos regimes de previdência.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

II - na esfera estadual:

a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;

d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados; § 7º Os Poderes e órgãos referidos neste artigo deverão apurar, de forma segregada para



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

aplicação dos limites de que trata este artigo, a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão.

A alteração introduzida no artigo 19 da LRF é clara ao distinguir a despesa previdenciária da despesa tributária para fins de cálculo dos limites de despesa com pessoal, o que corrobora o que se disse anteriormente a respeito da necessidade de observar essa distinção também no que diz respeito à aplicação de recursos do FUNDEB e para o cômputo em MDE.

Ainda, ao introduzir o § 7º no art. 20 da LRF, o art. 16 da LC 178/21 separa para a aplicação dos limites da despesa com pessoal a integralidade das despesas com pessoal dos servidores inativos e pensionistas, visando certamente tornar mais transparentes estas despesas para a aplicação dos próprios limites da LRF em despesa de pessoal. Esta modificação representa a busca pelo equilíbrio fiscal ou pela recuperação fiscal como um objetivo maior em relação à criação de nichos especiais para o crescimento em separado de determinadas despesas públicas.

A LC 178/21 também trouxe modificações nos artigos 4º, III, da LC n.º 156/2012, para determinar que:

Art. 4º Poderá ser firmado termo aditivo, conforme regulamento, para:

III - prolongar a validade da limitação (referente a diversos itens de despesa) que se refere o caput do art. 4º para os exercícios de 2021 a 2023, em relação às despesas primárias correntes em 2020, excetuando-se, ainda, as despesas:

b) em saúde e educação realizadas pelo ente em razão de eventual diferença positiva entre a variação anual das bases de cálculo das aplicações mínimas de que tratam o § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal e a variação do IPCA no mesmo período.

Também a LC 178/21 alterou o artigo 2º, V, e § 4º, e o artigo 8º, VIII, do RRF (LC 159/17) para prever que:

Art. 2º O Plano de Recuperação Fiscal será formado por leis ou atos normativos do Estado que desejar aderir ao Regime de Recuperação Fiscal, por diagnóstico em que se reconhece a situação de desequilíbrio financeiro,



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

por metas e compromissos e pelo detalhamento das medidas de ajuste, com os impactos esperados e os prazos para a sua adoção;

§ 1º Das leis ou atos referidos no caput deverá decorrer, observados os termos do regulamento, a implementação das seguintes medidas:

V - a instituição de regras e mecanismos para limitar o crescimento anual das despesas primárias à variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA);

§ 4º Não se incluem na base de cálculo e no limite de que trata o inciso V do § 1º:

IV - as despesas em saúde e educação realizadas pelo ente em razão de eventual diferença positiva entre a variação anual das bases de cálculo das aplicações mínimas de que tratam o § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal e a variação do IPCA no mesmo período.

Art. 8º São vedados ao Estado durante a vigência do Regime de Recuperação Fiscal:

I - a concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros dos Poderes ou de órgãos, de servidores e empregados públicos e de militares, exceto aqueles provenientes de sentença judicial transitada em julgado, ressalvado o disposto no inciso X do caput do art. 37 da Constituição Federal;

VIII - a adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória.

Observa-se que, tanto as alterações na LC 156/16, quanto às modificações no RRF, excluem as despesas com saúde e educação (onde se insere o FUNDEB) dos limites das despesas primárias, caso cresçam acima do IPCA. No entanto, a adesão de qualquer ente ao RRF pressupõe, como exposto no art. 8º incisos I e VIII da LC 159/17, a vedação de aumentos ou reajustes a servidores públicos e reajuste de despesa obrigatória.

Esses dispositivos criam uma clara dicotomia entre aplicar a vedação do RRF a aumentos salariais e a reajustes de despesas obrigatórias, e a retirada das despesas com MDE do limite do teto de gastos. Embora a adoção do RRF se dê por adesão, seu objetivo maior é a recuperação fiscal. E, a prevalecer a interpretação restritiva em relação ao § 7º do artigo 212 da CF e às disposições da Lei 14.113/20, a recuperação das finanças estaduais será um objetivo ainda mais difícil de alcançar.

Assim sendo, uma interpretação mais razoável para os dispositivos em comento é a de que a vedação de reajustes ou aumentos salariais aos profissionais da educação gaúchos, consoante posto na LC 178/2021, deve ser adotada em função de essa ser lei especial e mais recente, ainda que em decorrência de poucas semanas, comparativamente à Lei 14.113/2020



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

que regulamentou o novo FUNDEB, estabelecendo definições de aumentos salariais vinculados.

Imprescindível também destacar que a LC 178/21 inseriu, ainda, importante **regra transitória** no que diz respeito à adequação das despesas de pessoal, ao dispor, em seu artigo 15, que:

Art. 15. O Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro da publicação desta Lei Complementar estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir de 2023, por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

O limite de pessoal estabelecido para os Estados, conforme o art. 20 da LRF, é de representação desta despesa em 60% da RCL. Pela nova redação da LC 178/21, se ultrapassado este limite, por Poder ou órgão, o excesso poderá ser eliminado em até 10 anos. Esse dispositivo também não pode ser aplicado de modo descasado em relação ao disposto no artigo 212 da CF ou com a LDB e a legislação que disciplina o FUNDEB, sob pena de total inadequação entre as duas vertentes, de resultados financeiros nefastos e de impossibilidade de execução de obras e políticas públicas previamente contratadas e/ou planejadas. Observe-se que a existência de prazo de 10 anos para que os estados eliminem o excesso de despesas com pessoal acima dos percentuais da RCL previstos na LRF e a inexistência do mesmo mecanismo para o cumprimento de uma eventual vedação de aplicação de recursos de MDE e FUNDEB com inativos e pensionista constituiria um paradoxo intransponível, pois são justamente essas despesas que têm o potencial de romper os limites da LRF.

No caso do Estado do Rio Grande do Sul, entendimento que eventualmente impossibilite a aplicação das receitas do FUNDEB no pagamento de encargos sociais e o respectivo cômputo em MDE, tal como aventado na Informação SAIPAG n.º 17/2020, poderá ocasionar um déficit orçamentário adicional de mais de R\$ 3,4 bilhões anuais nas contas públicas. Esses valores foram demonstrados nas planilhas a seguir elaboradas pela Secretaria da Fazenda.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

SIMULAÇÕES DESPESA DE PESSOAL - ANEXO 1 DO RGF

Data Base: 3º quadrimestre de 2020. Valores em R\$ milhões.

1) VALORES PUBLICADOS PELO CRITÉRIO ATUAL

Receita Corrente Líquida	41.982,3	
Especificação	Consolidado	Poder Executivo
Despesa Líquida com Pessoal	20.893,53	17.837,64
%DP	49,77%	42,49%
Limite Máximo	60,00%	49,00%
Limite Prudencial	57,00%	46,55%

2) CRITÉRIO ATUAL ADAPTADO À LC 178/21

Receita Corrente Líquida	45.167,6	
Especificação	Consolidado	Poder Executivo
Despesa Líquida com Pessoal	23.680,55	20.040,11
% DP	52,43%	44,37%
Limite Máximo	60,00%	49,00%
Limite Prudencial	57,00%	46,55%

Diferença: Adição do IRRF na Receita Corrente Líquida e na Despesa Líquida com Pessoal.

3) CRITÉRIO ADAPTADO A LC 178/21 COM INCLUSÃO DOS GASTOS COM SERVIDORES ATIVOS DA EDUCAÇÃO

Receita Corrente Líquida	45.167,6	
Especificação	Consolidado	Poder Executivo
Despesa Líquida com Pessoal	23.680,55	20.040,11
Acréscimo conforme 3.3	3.364,24	3.364,24
Despesa Líq. Recalculada	27.044,79	23.404,36
% DP Recalculado	59,88%	51,82%
Limite Máximo	60,00%	49,00%
Limite Prudencial	57,00%	46,55%



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Diferença: Cálculo considerando a impossibilidade do cômputo das despesas tributárias (contribuição patronal de inativos e pensionistas e cobertura de déficit previdenciário do plano financeiro) para o atingimento do mínimo de 25% do MDE, bem como pela impossibilidade da utilização dos recursos do FUNDEB para o pagamento da cobertura de déficit previdenciário do plano financeiro. Para esta simulação, foi adicionado o valor de R\$ 3.364,24, conforme cálculo abaixo, efetuado com base nos números de 2020.

3.1) FUNDEB

Despesas FUNDEB	2020	Cob. Déficit.	Sem. Cob. Déficit	% 2020 sem Cob. Déficit
Pessoal	4.263,83	1.559,93	2.703,90	62,16%
Outras Despesas	238,62		238,62	5,49%
Total Despesas	4.502,45	1.559,93	2.942,52	67,65%
Receitas FUNDEB	4349,75		4.349,75	
Percentual	103,51%		67,65	

A tabela seguinte é uma reclassificação de recursos, incluindo os demais servidores da educação no FUNDEB e retirando do recurso de MDE, conforme possibilidade advinda da nova redação da CF (inciso XI do art. 212-A):

Despesas Fundeb	2020 Sem. Cob. Déficit	% 2020 sem cob. Déficit
Pessoal	2.703,90	62,16%
Pessoal (reclassificado MDE)	479,15	11,02%
Outras Despesas	238,62	5,49%
Total Despesas	3.421,67	78,66%
Receitas Fundeb	4.349,75	
Percentual	67,65%	
Diferença	928,08	21,34%

Conclusão: O percentual de 70% com servidores ativos seria atingido, mas faltaria 21,34% (R\$ 928,08 milhões) para atingir 100% das receitas do FUNDEB.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

3.2) MDE

A seguir, uma tabela com os valores de 2020, descontando a despesa com a contribuição previdenciária de cobertura de déficit do plano financeiro:

Despesas MDE	2020	Contr. Inativos, Pens. e Cob. Déficit	Sem. Cob. Déficit
Despesas com Pessoal	7.658,23	4.469,09	3.189,14
Outras Despesas	280,18		280,18
Perda do FUNDEB	2.013,90		2.013,90
Total Despesas	9.952,30	4.469,09	5.483,22
RLIT	35.389,85		35.389,85
Percentual	28,12%		15,49%
Diferença			3.364,24

Conclusão: Sem o cômputo das despesas tributárias (contribuição patronal de inativos e pensionistas e cobertura de déficit previdenciário do plano financeiro), o Estado teria atingido 15,49% da RLIT, faltando, portanto, R\$ 3.364,24 milhões.

3.3) NECESSIDADE DE GASTO ADICIONAL COM FOLHA DE PAGAMENTO

A seguir, demonstra-se quanto o Estado necessitaria elevar em Despesa com Pessoal Ativo da educação (MDE e FUNDEB), considerando: 1) a impossibilidade do cômputo da despesa com contribuição previdenciária para cobertura de déficit do Plano Financeiro para o atingimento do mínimo constitucional de 25%; e 2) que embora a diferença não precise necessariamente ser dispendida em despesa com pessoal, é bem provável que não haveria muitas alternativas frente ao montante consideravelmente alto.

Diferença FUNDEB (3.1)	928,08
Diferença MDE (3.2)	2.436,16



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Diferença Total	3.364,24
-----------------	----------

4) CRITÉRIO ADAPTADO À LC 178/21, COM INCLUSÃO DOS GASTOS COM SERVIDORES ATIVOS DA EDUCAÇÃO E CONSIDERANDO A EC 109/2021

Receita Corrente Líquida	45.167,6	
Especificação	Consolidado	Poder Executivo
Despesa Líquida com Pessoal	23.680,55	20.040,11
Acréscimo conforme 3.3	3.364,24	3.364,24
Acréscimo Despesa Pensão	3.419,00	3.002,03
Despesa Líq. Recalculada	30.463,80	26.406,39
% DP Recalculado	67,45%	58,46%
Limite Máximo	60,00%	49,00%
Limite Prudencial	57,00%	46,55%

Diferença: Cálculo considerando a EC 109/2021, que torna explícito o cômputo do gasto com pensionistas na Despesa com Pessoal.

Conclusão: O Poder Executivo ficaria 9,46% (R\$ 4.274,26 milhões) e o Estado Consolidado 7,45% (R\$ 3.363,23 milhões) acima do limite máximo com despesa com Pessoal.

A contundente guinada de orientação que ocorreria, na hipótese aventada pela Informação SAIPAG n.º 17/2020, inexoravelmente atrairia a aplicação do disposto no artigo 23 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), que assim dispõe:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

O regime de transição a ser então aplicado, na hipótese aqui considerada para fins de argumentação, não poderia divergir daquele fixado em 10 anos, a contar do exercício de 2023, pelo artigo 15 da LC 178/21. Isso por se tratar de regime de transição previsto em lei



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

complementar mais moderna do que a Lei n.º 14.113/20 e que regula especificamente as medidas de reforço da responsabilidade fiscal aplicáveis aos entes federados.

3. Para concluir, é importante observar que a Lei 14.113/2020 ampliou, em seu artigo 26, inciso II, o rol dos profissionais da educação básica, para incluir junto àqueles definidos no artigo 61 da LDB os assistentes sociais e os psicólogos em efetivo exercício nas redes escolares de educação básica (artigo 1º da Lei 13.935/2019).

Assim sendo, houve uma ampliação do elenco de despesas possíveis com recursos do FUNDEB. Nesse sentido, Flávio de Toledo Júnior e Sérgio Ciquera Rossi^{vii} lecionam que as despesas com MDE incluem, segundo orientação do Tribunal de Contas de São Paulo, fundamentada em interpretação do Ministério da Educação, a remuneração da merendeira. Os autores afirmam que:

Dessa forma, pois, apesar de a LDB vedar a inclusão de programas suplementares de alimentação (art. 71, IV), a merendeira é, sem sombra de dúvida, profissional da educação, vinculada funcionalmente aos órgãos do ensino e paga à conta de dotações legalmente atribuídas ao setor em questão.

Aqui vale refletir, os custos salariais da merendeira, como antes se viu, agregam-se, sim, à despesa de MDE, possibilidade que, de outro lado, não beneficia outros gastos dos programas suplementares de alimentação, entre os quais a compra de gêneros alimentícios, de equipamentos para a cozinha-piloto, de combustível para a frota que distribui a merenda (art. 71, IV, da LDB).

Observa-se que o TCE do Estado de São Paulo^{viii} orienta ainda que o restante do percentual de 30% do FUNDEB e os gastos com MDE podem ser direcionados para um conjunto de despesas que compreende, mas não se limita, a:

Remuneração e aperfeiçoamento dos demais profissionais do Ensino Básico: refere-se aos profissionais que desenvolvem atividades de natureza técnico-administrativa ou de apoio, lotados nas escolas ou órgão/unidade do ensino básico, tais como: auxiliar de serviços gerais, auxiliar de administração, secretário da escola, com a devida atenção à sua real lotação, nos termos já citados.

Aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino, como:

Aquisição de imóveis ou de terrenos para construção de prédios destinados a escolas;



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Ampliação, conclusão e construção de prédios, poços, muros e quadras de esportes;

Aquisição de mobiliário e equipamentos (carteiras e cadeiras, mesas, armários, retroprojetores, computadores, televisores, antenas);

Manutenção de equipamentos existentes (máquinas, móveis, eletroeletrônicos etc.);

Reforma total ou parcial de instalações físicas (rede elétrica, hidráulica, estrutura interna, pintura, cobertura, pisos, muros, grades).

Uso e manutenção de bens vinculados ao ensino:

Aluguel de imóveis e de equipamentos;

Manutenção de bens e equipamentos, sejam estes reparos no seu funcionamento ou conservação das instalações físicas das escolas;

Serviços de energia elétrica, água e esgoto, serviços de comunicação etc.

Levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando o aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino:

Organização de banco de dados;

Realização de estudos e pesquisas visando à elaboração de programas, planos e projetos voltados ao ensino básico.

Realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino:

Despesas pertinentes ao custeio de diversas atividades objetivando o adequado funcionamento do ensino básico, tais como: serviços de vigilância, de limpeza e conservação;

Aquisição de material de consumo (aquisição de papel, lápis, canetas, produtos de higiene e limpeza etc.).

Amortização e custeio de operações de crédito:

Quitação (principal e encargos) de empréstimos destinados a investimentos em educação (financiamento para construção de escola municipal).

Aquisição de material didático escolar e manutenção de transporte escolar:

Aquisição de materiais didático-escolares diversos destinados a apoiar o trabalho pedagógico na escola - acervo da biblioteca (livros, dicionários, Atlas etc.);

Aquisição de veículos escolares e locação de veículos para transporte de alunos da zona rural, quando não relativos a recursos enviados pelo Governo Federal no âmbito de seus programas de incentivo;

Manutenção de veículos utilizados no transporte escolar como combustível, óleo lubrificante, peças de reposição, bem como a remuneração dos motoristas.

Esse conjunto de destinatários e ações devem ser, doravante, também considerados pelo gestor público no que diz respeito à aplicação das verbas do FUNDEB e



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

de MDE, a fim de conferir plena efetividade às normas constitucionais e legais que disciplinam a matéria.

Diante do exposto, alinham-se as seguintes conclusões:

- a) As disposições contidas nos artigos 70 e 71 da Lei 9.394/96 (LDB), na Lei 14.113/20, e as alterações introduzidas no texto constitucional pela EC 108/20, máxime a vedação inserta no § 7º do artigo 212 da CF/88, devem ser examinados na perspectiva dos conceitos de despesa previdenciária e de despesa tributária, sendo possível afirmar que a vedação para efetuar pagamento de despesa tributária, com recursos do FUNDEB, volta-se apenas a despesas dessa espécie referentes a exercícios anteriores.
- b) A matéria demanda sopesamento dos aspectos históricos e das peculiaridades de cada ente federado. No Estado do Rio Grande do Sul, a contribuição patronal com inativos da área da educação e a contribuição patronal extraordinária do Estado ao RPPS (encargo legal instituído para cobertura do déficit com pensionistas e inativos da área da educação derivado da ausência de liquidação das contribuições patronais de exercícios anteriores) configuram, respectivamente, contribuição previdenciária ordinária e extraordinária, detendo, portanto, natureza jurídica de tributo, enquadrando-se na categoria de 'encargos sociais'. Constituem, para efeito financeiro e orçamentário, despesa tributária com os profissionais da área da educação e não despesa previdenciária.
- c) O artigo 71 da LDB não inclui os encargos sociais entre as despesas cujo cômputo em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) é vedado. Por sua vez, a Lei n.º 14.113/20 inclui os encargos sociais no conceito de remuneração para fins de aplicação dos recursos do FUNDEB e cômputo em MDE.
- d) O termo 'remuneração', na redação atual do inciso IX do artigo 37 da CF/88, atrai idêntico tratamento jurídico em relação ao termo 'proventos', e significado equivalente a 'proventos integrais'. A atual redação do § 2º do artigo 40 da CF/88 também igualou 'proventos' a 'remuneração', para os servidores aposentados pelo Sistema de Repartição Simples do RPPS, no período anterior à EC 103/20, e para todos aqueles que vierem a se inativar com fundamento no artigo 20, § 2º, I, da EC



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

103/20. As normas constitucionais que disciplinam a 'remuneração' dos servidores públicos e os 'proventos' de aposentadoria dos servidores com direito à paridade e integralidade não mais permitem a distinção de significado ou diferenciação de tratamento jurídico entre tais expressões. Por isso, eventual limitação na utilização dos recursos do FUNDEB de que trata o artigo 26 da Lei 14.113/20 somente pode ser imposta ou exigida em relação a encargos sociais dos servidores da área da educação inativados pelo Regime de Repartição Simples sem direito à integralidade e à paridade de vencimentos com os servidores ativos.

e) As questões relacionadas à metodologia de cálculo das despesas em MDE não podem se limitar à análise das alterações trazidas pela EC 108/20 e pela Lei 14.113/20, cabendo inclusive observar que as modificações normativas veiculadas pela LC 173/20 e pela LC 178/21, que alteraram, dentre outros diplomas, a LC 101/00 (LRF), a LC 156/16 e a LC 159/17 (RRF) corroboram a diferenciação aqui estabelecida entre despesas previdenciárias e despesas tributárias. Por isso, eventual guinada de orientação, que ocorreria na hipótese aventada pela Informação SAIPAG n.º 17/2020, não pode deixar de considerar a aplicação do disposto no artigo 23 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), que impõe a adoção de regime de transição toda vez que venha a ser imposto novo dever ou estabelecido condicionamento de direito. O regime de transição, na remota hipótese de aplicação do entendimento esboçado na Informação SAIPAG n.º 17/2020, deverá adotar, no mínimo, o mesmo prazo de 10 anos fixado no art. 15 da LC 178/21, a contar do exercício de 2023, face à novidade e à especialidade das medidas de reforço da responsabilidade fiscal ali estabelecidas pelo legislador.

f) Os órgãos administrativos envolvidos na aplicação dos recursos do FUNDEB devem atentar para as delimitações traçadas na Lei 14.113/20, no que concerne à ampliação do rol dos profissionais da educação básica (art. 26, II), cuja remuneração deverá absorver não menos de 70% daqueles valores, e ao conjunto de outras despesas, para as quais podem ser direcionados o percentual remanescente de até 30% do FUNDEB e os gastos com MDE.

É o parecer.

Porto Alegre, 14 de junho de 2021.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Georgine Simões Visentini,
Procuradora do Estado,
Assessoria Jurídica e Legislativa/AJL-GAB/PGE.

Processos Administrativos Eletrônicos n.ºs 20/0801-0002152-0, 21/1400-0000622-0 e 21/1400-0001165-7.

ⁱ Idem, ibidem.

ⁱⁱ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 11ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2019. p. 234.

ⁱⁱⁱ Op. cit. p. 297.

^{iv} ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. Interpretação Conforme à Constituição e direito Tributário. Dialética. 2002, p. 85.

^v FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal, RDDT 116/119, mai/05.

^{vi} Silva, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. P. 571-572.

^{vii} TOLEDO Jr., Flávio C. de; ROSSI, Sergio Ciquera. As Despesas de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Revista do TCU, n.º 107, p. 65.

^{viii} ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. Gui de Orientações aos Membros do Conselho do FUNDEB. 2019. p. 19-21.

DOCUMENTO ASSINADO POR	DATA	CPF/CNPJ	VERIFICADOR
Georgine Simoes Visentini	14/06/2021 19:41:55 GMT-03:00	54479622004	Assinatura válida

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

**Processos nºs 20/0801-0002152-0,
21/1400-0000622-0 e
21/1400-0001165-7.**

PARECER JURÍDICO

O **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO**, no uso de suas atribuições, aprova o **PARECER** da **CONSULTORIA-GERAL/ASSESSORIA JURÍDICA E LEGISLATIVA**, de autoria da Procuradora do Estado **GEORGINE SIMÕES VISENTINI**, cujas conclusões adota para orientar a **ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL**.

Restitua-se à Secretaria da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO, em Porto Alegre.

EDUARDO CUNHA DA COSTA,
Procurador-Geral do Estado.

DOCUMENTO ASSINADO POR	DATA	CPF/CNPJ	VERIFICADOR
Eduardo Cunha da Costa	14/06/2021 19:54:04 GMT-03:00	96296992068	Assinatura válida

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.