

Despesas com a Educação

Heraldo da Costa Reis
Coordenador de ensino ENSUR/IBAM – Prof. UFRJ

Preliminarmente, veja-se o que dispõe o art. 212 da Constituição da República, a seguir transcrito:

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.

Do conteúdo do dispositivo constitucional, surgem os seguintes entendimentos:

I – Recursos financeiros para a área da Educação

Os recursos financeiros a serem aplicados na área da Educação, resultam das seguintes fontes:

- a) de impostos de competência do ente federativo, no caso, do Município, convertidos em receitas e
- b) das transferências constitucionais.

Esses recursos financeiros são complementados pela União com a transferência do FUNDEB.

O reconhecimento das receitas mencionadas dependerá do regime contábil adotado pela Contabilidade do Município, que, no caso, é o regime de caixa, conquanto os impostos podem ter os seguintes fatos geradores:

- c) Do próprio tributo, que incide na matéria tributável, de acordo com o Código Tributário; e
- d) Da receita, cujo lançamento prévio é feito pela Administração do ente federativo, para reconhecimento dos direitos sobre valores recebíveis de tributos sujeitos ao lançamento direto ou de ofício e ao lançamento por homologação, também de acordo com o Código Tributário Nacional e com os artigos 39, 52 e 53 da Lei 4.320/64.

Como se adota atualmente o regime contábil de caixa para o reconhecimento das receitas, independentemente da sua origem, o parâmetro para medir as despesas na área da Educação é a receita efetivamente em caixa.

Entretanto, com as mudanças em vista de procedimentos no sistema de informações contábeis na Administração Pública, que incluem o reconhecimento de receitas e despesas no regime de competência, observando as regras da legislação pertinente¹, as receitas de impostos e transferências constitucionais e outras que porventura forem destinadas à área da Educação serão consideradas neste regime.

II – As aplicações em Educação

As aplicações (despesas) de recursos na Administração são analisadas sob os seguintes enfoques:

- no sentido amplo, como aquisições de bens e serviços para utilização nas atividades meio e fim da organização;
- no sentido estrito, como consumo efetivo dos bens e serviços naquelas atividades.

O dispositivo constitucional, no que se refere às aplicações e consumos efetivos de recursos na área da Educação para o ensino, emprega dois conceitos distintos, quais sejam: manutenção e desenvolvimento do ensino.

¹ Ver REIS, Heraldo da Costa, Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão, in *Revista de Administração Municipal* nº 260, out./dez 2006, p.37-48, Rio de Janeiro, IBAM.

Por **manutenção** deve-se entender as aplicações dos recursos destinados a dar condições efetivas de operacionalização ou funcionamento das atividades de ensino, e por **desenvolvimento** deve-se entender as aplicações dos recursos para dar condições efetivas de execução das atividades de ensino e de assistência ao aluno.

Em realidade, as aplicações efetivas em um e outro, de que trata o dispositivo constitucional, refletem as conversões de receitas em despesas, as quais podem ser consideradas as seguintes²:

1. **Remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação**: trata-se de despesa com pessoal docente e demais profissionais da educação. Deve-se entender como profissionais da educação aqueles cujas atividades estão voltadas diretamente para a área da Educação, ainda que não estejam executando atividades docentes.
2. **Aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino**: há dois tipos de aplicações, quais sejam: a) com manutenção e conservação de instalações e equipamentos. Estas aplicações são classificadas como Despesas Correntes, e b) aquisição ou construção de instalações, os quais serão classificados como Despesas de Capital.
3. **Uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino**: a inclusão deste item, sem dúvida alguma, veio esclarecer ou solucionar definitivamente o problema relacionado com o reconhecimento da **Depreciação**³ como despesa ou como custo de utilização ou de uso de um bem tangível qualquer vinculado ao ensino. Assim, são sujeitos às Depreciações os bens móveis, equipamentos, veículos, imóveis e outros tangíveis que estejam vinculados ao ensino.

² Ver REIS, Heraldo da Costa. Gestão e Controle na Área da Educação, Ed. IBAM, 1997 – p.11 e 42.

³ Ver:

- a) REIS, Heraldo da Costa. Custos e Controle Gerencial na Administração Municipal, in *Revista de Administração Municipal*, nº 276, jan/março 2011, p.5-18, Rio de Janeiro, IBAM.
- b) _____. A Depreciação na Administração Pública, in *Revista de Administração Municipal*, nº 276, jan/março 2011, p.53-54, Rio de Janeiro, IBAM.
- c) Conselho Federal de Contabilidade, NBCT 16.9, aprovada pela Resolução nº 1136/08, de 2008.

4. **Levantamentos estatísticos, estudos e pesquisa visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino:** são despesas classificáveis como Despesas Correntes.
5. **Realização de atividades meio necessárias ao funcionamento do sistema de ensino:** O que se pode considerar como atividade meio necessárias ao funcionamento dos sistema de ensino? Pode-se considerar a Secretaria de uma unidade operacional de ensino e o setor de planejamento do ensino.
6. **Concessão de bolsas de estudos a alunos de escolas públicas e privadas.**
7. **Aquisição de material didático escolar e manutenção de programas de transporte escolar.**

As despesas acima devem ser, em primeiro lugar, empenhadas, o que não significa que houve realização de despesa. O que houve, realmente, foi apenas a concretização de um ato condição exigido pela Lei, o de empenhar a despesa na dotação que lhe fora reservada no orçamento, para poder executar os contratos, cujos implementos de condição executados darão origem às despesas efetivas, ou, ainda, realizar despesas obrigatórias por lei.

Uma vez empenhada a despesa, o empenho passa a integrar o contrato em razão do que dispõe o art. 55, V, da Lei 8.666/93 (Lei de Licitações e Contratos), não podendo ser cancelado, a não ser em casos excepcionais, tais como o descumprimento do que trata a cláusula do implemento de condição e por expiração de prazo, para citar apenas estes exemplos.

Assim, tomar a despesa apenas empenhada e reconhecê-la como realizada é equívoco de interpretação do que dispõe o art. 35, II, da Lei 4.320/64, o que nos leva a entender que não houve efetivamente aplicações na área da educação para cumprir as exigências da legislação.

As aplicações de recursos, cujo sentido é custear os programas de educação e, conseqüentemente, gerar benefícios em favor do cidadão, no caso, do estudante, podem ser classificadas nos dois seguintes grupos, com os seus respectivos conceitos:

- **Despesas Correntes**, refletem aplicações e utilizações de recursos de consumo imediato, tais como pessoal, energia elétrica, água, telefone, giz, apagadores, material didático, gasolina, e outros do gênero; e
- **Despesas de Capital**, refletem aplicações e utilizações de recursos de consumo a longo prazo, tais como edifícios, equipamentos escolares, computadores, softwares, veículos e outros. Esses bens representam os meios materiais e tecnológicos necessários ao desenvolvimento do ensino. Esse consumo pode ser refletido pelas depreciações calculadas sobre esses bens que se vinculam ao ensino.

Diante dos conceitos dos dois grupos apresentados, chega-se à conclusão de que as aplicações se dividem em recursos de consumo imediato e de consumo em longo prazo. Estes refletem os ativos imobilizados (meios materiais e tecnológicos, também classificados como não circulantes) necessários ao desenvolvimento do ensino, conforme já afirmado.

Para que as depreciações possam ser calculadas, é preciso que, inicialmente, se processe ao inventário dos bens, no qual serão identificados as datas e os valores correspondentes às aquisições, construções e recebimentos em doações sem ônus, a partir de que se processarão às reavaliações, aos ajustes monetários e, posteriormente, às depreciações.

A depreciação é a redução de valor dos bens tangíveis que integram o patrimônio da entidade, como decorrência de desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. Em realidade, o que se pretende é saber o quanto esses bens contribuíram para a geração dos benefícios na área para a qual foram alocados.

O encargo de depreciação poderá ser computado, como custo ou despesa de manutenção e funcionamento da atividade de ensino, conforme a utilização do bem. A metodologia de cálculo da depreciação dependerá da atividade em que o bem está a serviço, devendo ser considerada a sua vida útil. Várias são as metodologias, tais como: linha reta, com ou sem valor residual; horas trabalhadas, unidades produzidas, dígitos

crescentes e/ou decrescentes, exponencial ou outro, desde que atenda às necessidades da administração.

Por exemplo: se o bem tem uma vida útil de 5 (cinco) anos, o seu valor inicial de compra é igual a R\$5.000,00 (cinco mil reais), e o método de depreciação é o dos dígitos crescentes, o cálculo se processa como se indica a seguir:

- 1) soma dos dígitos, considerando a vida útil = $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$
 - 2) Depreciação do primeiro ano: $1/15 \times 5.000,00 = 5.000,00/15 = \$ 333,33$
 - 3) Depreciação do segundo ano $2/15 \times 5.000,00 = 10.000,00/15 = \$ 666,67$
 - 4) Depreciação do terceiro ano $3/15 \times 5.000,00 = 15.000,00/15 = \$ 1.000,00$
 - 5) Depreciação do quarto ano $4/15 \times 5.000,00 = 20.000,00/15 = \$ 1.333,33$
 - 6) Depreciação do quinto ano $5/15 \times 5.000,00 = 25.000,00/15 = \$ 1.666,67$
- Soma = \$ 5.000,00

No exemplo, o bem foi totalmente depreciado, sem deixar resíduo. Se, entretanto, é desejo da Administração local fixar um valor residual ao final da sua vida útil, por exemplo 20% (vinte por cento) do valor original, basta apenas calcular este valor e subtraí-lo do valor original, e a depreciação será calculada sobre o valor de R\$4.000,00 (quatro mil reais).

Assim, a depreciação, como despesa efetiva por utilização do bem tangível, pode ser utilizada para compor a soma de todas as despesas com o ensino fundamental, indicando que o seu valor consumiu as receitas destinadas àquela atividade, e que formará um fundo específico para garantir a reposição do bem depreciado ao final da sua vida útil.

A Contabilidade do Município poderá, por meio de segregações, abrir contas específicas para os ativos, receitas, despesas e obrigações, vinculados à área da educação, a fim de possibilitar informações mais claras e, evidentemente, ensejar melhor controle sobre os recursos aportados para o ensino.