DIVERGÊNCIAS DE APURAÇÃO DE EDUCAÇÃO ENTRE O SIOPE E TRIBUNAIS DE CONTAS

Maria Carolline Costa Carneiro (UFU) - maria.carolline@outlook.com

José Marcos da Silva (FACIC/UFU) - josemarcos@ufu.br

Resumo:

O direito social à educação é assegurado pelo artigo 6º da Constituição Federal de 1988, que estabelece percentuais mínimos de investimento para União, estados e municípios. Segundo o artigo 212, os municípios devem destinar, no mínimo, 25% da receita de impostos anualmente para a manutenção e desenvolvimento do ensino. No entanto, a alocação de recursos e o cumprimento desses mínimos constitucionais pelos municípios enfrentam desafios devido a metodologias de cálculo divergentes adotadas pelos Tribunais de Contas de seus Estados e pelo Ministério da Educação (MEC) por meio do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). Essas divergências dificultam a conciliação das informações contábeis dos municípios com as exigências dos órgãos fiscalizadores, sobrecarregando-os devido à amplitude de atuação e à responsabilidade de compilar os dados. Os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsáveis pelas normas de consolidação contábil das contas públicas, têm interpretações distintas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e outras normas, acarretando problemas e possíveis sanções aos governos locais. Os resultados revelam divergências nos gastos com educação em municípios de três estados brasileiros, apontando possíveis falhas na fiscalização ou no registro dos gastos. Essas divergências são mais evidentes em municípios de maior porte, indicando uma relação entre o tamanho do município e sua capacidade de gerenciar recursos públicos. Também é destacado a importância da transparência, padronização de dados, conciliação de métodos de cálculo e colaboração entre os Tribunais de Contas e o SIOPE, afim de garantir maior efetividade do investimento público na educação.

Palavras-chave: *Divergência; Município; SIOPE; Tribunal de Contas.*

Área temática: *Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor*

DIVERGÊNCIAS DE APURAÇÃO DE EDUCAÇÃO ENTRE O SIOPE E TRIBUNAIS DE CONTAS

RESUMO

O direito social à educação é assegurado pelo artigo 6º da Constituição Federal de 1988, que estabelece percentuais mínimos de investimento para União, estados e municípios. Segundo o artigo 212, os municípios devem destinar, no mínimo, 25% da receita de impostos anualmente para a manutenção e desenvolvimento do ensino. No entanto, a alocação de recursos e o cumprimento desses mínimos constitucionais pelos municípios enfrentam desafios devido a metodologias de cálculo divergentes adotadas pelos Tribunais de Contas de seus Estados e pelo Ministério da Educação (MEC) por meio do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). Essas divergências dificultam a conciliação das informações contábeis dos municípios com as exigências dos órgãos fiscalizadores, sobrecarregando-os devido à amplitude de atuação e à responsabilidade de compilar os dados. Os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsáveis pelas normas de consolidação contábil das contas públicas, têm interpretações distintas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e outras normas, acarretando problemas e possíveis sanções aos governos locais. Os resultados revelam divergências nos gastos com educação em municípios de três estados brasileiros, apontando possíveis falhas na fiscalização ou no registro dos gastos. Essas divergências são mais evidentes em municípios de maior porte, indicando uma relação entre o tamanho do município e sua capacidade de gerenciar recursos públicos. Também é destacado a importância da transparência, padronização de dados, conciliação de métodos de cálculo e colaboração entre os Tribunais de Contas e o SIOPE, afim de garantir maior efetividade do investimento público na educação.

Palavras-chave: Divergência; Município; SIOPE; Tribunal de Contas.

Área temática: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal assegura o direito social à educação em seu artigo 6º (Constituição Federal, 1988). Com a finalidade de promover esse direito, foram normatizados percentuais mínimos constitucionais que a União, estados e municípios devem destinar à educação. De acordo com art. 212 da Constituição Federal (CF), os municípios devem aplicar, anualmente, no mínimo 25% da receita resultante de impostos para a manutenção e o desenvolvimento do ensino.

Entretanto, os municípios têm dificuldade em acompanhar os valores gastos em relação aos limites mínimos constitucionais destinados à educação devido às distintas metodologias de cálculo adotadas na prestação de contas aos seus respectivos Tribunais de Contas e à Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com o Ministério da Educação.

Além da dificuldade dos municípios em se adequarem aos parâmetros de aplicabilidade dos recursos públicos na educação para o mínimo constitucional, surgem consequências legais pelo não cumprimento das normas, uma vez que para a utilização dos recursos são atrelados às regras e restrições. Os gastos considerados para fins do art. 212 da CF se encontram normatizados na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei nº 9.394/96), em que as despesas permitidas estão dispostas no art. 70, enquanto no art. 71 estão as despesas não permitidas para o mínimo constitucional.

Ressalta-se que o Tribunal de Contas do Estado (TCE), assim como o Tesouro Nacional, fiscaliza e faz o controle das contas municipais, o que compreende a averiguação da execução das regras constitucionais referentes aos gastos mínimos em educação. Em caso de descumprimento, os Tribunais de Contas podem dar parecer desfavorável às contas apresentadas pelos municípios. Na reprovação das contas municipais, pode-se iniciar imposições de medidas compensatórias de investimentos em exercícios futuros e para a instauração de suspensão de transferências voluntárias, conforme disposto no art. 25, §1º, "b" da CF, além do risco de o município se submeter à intervenção estadual o art. 35 da CF.

De acordo com Nunes, Marcelino e Silva (2019), a existência de múltiplos Tribunais de Contas no modelo federativo brasileiro tem impactos significativos na aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A autonomia desses tribunais tem levado a diferentes interpretações da LRF (BELOTE, 2022), resultando em dissonância nas regras fiscais em vigor nos diferentes estados, o que levou a práticas de contabilidade criativa e à perda de efetividade das regras impostas.

Diante o apresentado anteriormente, a pesquisa visa responder à seguinte questão: **qual é o impacto da existência de múltiplos fóruns de prestação de contas no resultado apurado do limite dos gastos constitucionais em educação dos municípios?** Como objetivo, a pesquisa pretende levantar e evidenciar as divergências na apuração de limites de educação, comparando-se as informações transmitidas a diferentes *stakeholders*, aqui considerados como sendo os Tribunais de Contas e o Ministério da Educação (através do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação - SIOPE).

Para desempenhar com o objetivo elencado, foram realizados levantamento de dados por meio de dados abertos disponibilizados nos sítios eletrônicos de Tribunais de Contas que atuam com fiscalização de municípios e do Ministério da Educação, complementados com solicitação de informações via Lei de Acesso à Informação (LAI) em suas respectivas ouvidorias quando não disponíveis.

O decorrer do estudo é dividido da seguinte forma: após esta introdução é apresentado o referencial teórico, com o embasamento de conceitos, premissas e estudos sobre o tema proposto neste trabalho; depois é apresentado os aspectos metodológicos utilizados a fim de se elucidar o objetivo do estudo; após a metodologia, são apresentadas as análises dos resultados; e por fim as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Múltiplos fóruns de *accountability*

De acordo com Olsen (2018), sociedades comprometidas com o governo democrático, a representação e a *accountability* são cruciais para garantir a legitimidade.

Accountability é um termo amplo que engloba diversos conceitos como transparência, equidade, democracia, eficiência, responsabilidade, integridade e controle. Ela pode ser vista como um conjunto de padrões para avaliação do comportamento das organizações ou como uma obrigação de explicar e justificar uma conduta. A *accountability* também estabelece um relacionamento entre um agente com responsabilidade por alguma decisão e um fórum de *accountability* que pode exigir prestação de contas e corrigir ou punir o agente. Ela tem um papel positivo na tomada de decisão, pois melhora a coleta e o tratamento das informações e estimula as melhores decisões. Além disso, a *accountability* tem um papel importante na gestão da reputação de uma pessoa ou organização em relação aos diferentes públicos (BELOTE, 2022).

A *accountability* pode ser visualizada como virtude ou como mecanismo. Como virtude, a *accountability* se concentra na avaliação do comportamento real e ativo dos agentes públicos e possui como elementos definidores, a transparência, a responsabilidade e capacidade de resposta (BOVENS, 2010). Como mecanismo, conceito trabalho por O'Donnel (1998), consiste em uma série de procedimentos que conduzem os gestores do governo à prestação de contas dos resultados trabalhos executados à sociedade, assegurando maior transparência e demonstração das políticas públicas. Na teoria elaborada por O'Donnel (1998), há duas formas para responsabilizar os governantes das democracias representativas: a horizontal e a vertical. A *accountability* vertical é realizado por meio da relação entre a sociedade civil e o Estado, sobre o controle que exerce sobre os agentes públicos e os governos e está relacionada ao voto e a livre manifestação. A *accountability* horizontal é desempenhada por meio de agências estatais sobre outras agências, ou seja, é a institucionalização de agências estatais com o objetivo de controlar e responsabilizar atuações dos governantes e de outros órgãos do Estado.

Em Bovens (2010), a *accountability* pode também ser abordada como mecanismo social específico que envolve obrigação de explicar e justificar a conduta. Isso implica uma relação entre um ator, o *account-giver* e um fórum, *account-holder*. A responsabilização como mecanismo é instrumental para alcançar governança responsável pois contribui para a legitimidade da governação pública. Além disso, proporcionam a representação do povo e os eleitores com as informações necessárias para julgar a propriedade e eficácia da conduta do governo.

Quanto à responsabilização dos governantes, Abrúcio e Loureiro (2004) discutem a existência de dois tipos de mecanismos de *accountability*: a) a *accountability* vertical, em que os governantes respondem diretamente ao povo e b) *accountability* horizontal, em que os governantes respondem indiretamente, por meio de controles e prestação de contas entre poderes. Ou seja, os poderes desenvolveram meios de controle em que há fiscalização dos governantes, por meio do Legislativo, Judiciário e outros órgãos estatais de forma continuada, no decurso de seus mandatos eletivos.

Além do voto, Abrúcio e Loureiro (2004) citam 03 tipos de mecanismos de responsabilização que agem de forma auxiliar, quais sejam: a) o controle parlamentar, que é fiscalização do executivo pelo legislativo; b) o controle administrativo, que é fiscalização por meio de tribunais de contas, auditorias, comissões de inquéritos; c) e controle social, exercido pela imprensa, sociedade civil através do monitoramento de políticas públicas com mediação do poder judiciário.

Há diversos atores externos que podem exigir a prestação de uma conta de um ator do setor público. Dessa maneira, os atores do setor público usualmente respondem a diversos fóruns de *accountability*, que exercem pressões simultâneas e apresentam demandas divergentes (ALEKSOVSKA; SCHILLEMANS, 2021).

Os múltiplos fóruns de *accountability* são vistos como problemáticos, pois geram expectativas conflitantes para os tomadores de decisão que são difíceis de satisfazer. Assim, há cinco problemas que prevalecem na literatura (SCHILLEMANS et al., 2021).

De acordo com Schillemans et al. (2021), as organizações públicas enfrentam, em primeiro lugar, o desafio de lidar com uma diversidade de mecanismos de prestação de contas, o que pode gerar dificuldades em atender a múltiplos mecanismos de *accountability* simultaneamente.

Um segundo problema recorrente na prestação de contas em organizações públicas é o *problem of many eyes*, no qual as agências governamentais e outros órgãos executivos enfrentam uma grande quantidade de fóruns de *accountability*. Esse cenário pode levar ao

problema comportamental de lidar com *account-holders* que podem não julgar o comportamento das organizações pelo mesmo padrão (SCHILLEMANS et al., 2021).

A terceira dificuldade na prestação de contas em organizações públicas é o *problem of many hands*. Isso ocorre porque a prestação de contas exige a colaboração de diferentes níveis do governo e as organizações públicas têm papéis distintos na execução das políticas públicas. Isso pode dificultar a identificação da responsabilidade e a definição de quem é responsável por determinado resultado (SCHILLEMANS et al., 2021).

A quarta questão, segundo Schillemans et al. (2021), que os gestores da administração pública enfrentam é o problema de *competing institutional logics*, o qual se caracteriza pela existência de lógicas institucionais concorrentes que criam conflitos de adequação.

Por último, o problema das expectativas conflitantes está associado a conflitos de objetivos e tensões entre as várias normas, o que leva à ambiguidade de metas com consequências importantes para a gestão dos órgãos públicos. O impacto sobre os tomadores de decisão organizacional pode gerar conflitos, tornando difícil tomar a decisão correta que satisfaça todas as expectativas legítimas da *accountability* (SCHILLEMANS et al., 2021).

Além disso, múltiplos fóruns de *accountability* também podem promover expectativas alinhadas. (SCHILLEMANS et al., 2021). Não há somente desvantagens na redundância da prestação de contas para agências distantes do governo central (SCHILLEMANS; BOVENS, 2011). Entre as vantagens apontadas é que a supervisão não fica restrita a um número limitado de tópicos, há mitigação da assimetria de informação inerente entre atores e fóruns e cria a oportunidade de incorporar valores diversos e importantes nas políticas públicas.

2.2. Apuração e controle de limites de educação

A Constituição Federal estabeleceu parâmetros para a garantia aos direitos à educação (art. 208), que delimitou as responsabilidades educacionais para as três esferas de governo. Na educação infantil, a responsabilidade pertence aos municípios, assim como o ensino médio é de responsabilidade dos estados e Distrito Federal. Já a oferta e o financiamento do ensino fundamental cabem aos municípios, estados e ao Distrito Federal (Constituição Federal, art. 211).

Em 1996 foi aprovada a Lei nº 9.394/96, que estabeleceu as diretrizes e bases da educação nacional (LDB), que em seu Título IV reafirmou a distribuição das competências da educação básica ao ensino superior (LDB, 1996).

O financiamento da educação no Brasil é regra constitucional. Os limites mínimos a serem aplicados encontram-se elencados no art. 212 da Constituição Federal, que estabelece a vinculação obrigatória de recursos oriundos de um percentual mínimo dos impostos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE). Ficou definido que a União deve aplicar no mínimo 18% dos recursos de impostos em gastos aceitos em educação (LDB, art. 70), enquanto os municípios, estados e o Distrito Federal devem aplicar o mínimo de 25% (Constituição Federal, 1988).

A apuração dos limites de educação é uma das maiores preocupações dos chefes do poder executivo, pois é uma das principais regras que geram reprovação de contas e inelegibilidade eleitoral (VIEIRA, 2023). Falta de planejamento educacional e eventos inesperados como aumento da arrecadação dificultam a aplicação dos recursos na educação. Com isso, os recursos são mal aplicados somente com a finalidade de atender mínimo e que não refletem em qualidade educacional.

Ademais, os Tribunais de Contas são divididos em uma camada técnica formada por auditores e uma judicante formada por ministros ou conselheiros. É discutido o grau de independência desses conselheiros e ministros e são mencionados casos de irregularidades e

má conduta envolvendo esses profissionais, que têm sido frequentemente divulgados pela imprensa nacional (AZAMBUJA, TEIXEIRA; NOSSA, 2018). Os resultados da pesquisa empírica mostram que a probabilidade de aprovação das contas municipais é maior quando os relatores são indicados por motivos políticos, mesmo na presença de irregularidades graves. Além disso, as irregularidades apontadas pela equipe técnica não são consideradas relevantes pelo Ministério Público ou pelos conselheiros, o que sugere que a auditoria governamental pode ser ineficaz.

Em relação à transparência da prestação de contas, os autores Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) conduziram uma pesquisa sobre a transparência e a prestação de contas dos municípios brasileiros com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Os resultados indicam que muitos municípios ainda não cumprem a exigência de divulgação de informações pelos órgãos públicos, e que a transparência está relacionada com o tamanho da população do município e com o grau de desenvolvimento da região em que está localizado. Além disso, a análise também demonstra que a gestão fiscal responsável está associada ao maior nível de transparência e à existência de conselhos de controle social.

Adicionalmente ao mínimo constitucional em educação, os governos devem preocupar-se com outro controle constitucional de gastos vinculados em educação, chamado Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica. Esse fundo foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006, regulada inicialmente pela Lei federal nº 11.494/2007 e pelo Decreto Federal nº 6.253/2007.

Em linhas gerais, o Fundeb é uma redistribuição de recursos entre os entes da federação, a serem aplicados exclusivamente em educação básica, conforme disposição do art. 2º da EC nº 53/2006:

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

O Fundeb originado pela EC tem vigência de 14 anos e também estabeleceu que os recursos dos fundos aplicados pelos estados e municípios deveriam pertencer aos respectivos âmbitos de atuação prioritária, ou seja, aos municípios, compete o ensino fundamental e a educação infantil, enquanto aos estados e o Distrito Federal compete o ensino fundamental e o ensino médio.

Em 2020, por meio da Emenda Constitucional nº 108/2020, o Fundeb se tornou permanente uma das principais fontes de financiamento da educação e aumentou em 13% os recursos da União à educação. De acordo com a emenda, a participação aumentará de forma gradual até 2026. Também foram inseridas as expressões “qualidade” e “equidade” como objetivos a serem alcançadas pelos sistemas de ensino. O novo Fundeb permanente, que necessitava de regulamentação para ser implementado, foi aprovado através da Lei nº 14.113/2020 e que atualmente possui sua regulamentação disposta no Decreto nº 10.656/2021.

A fiscalização dos gastos em educação cabe tanto aos Tribunais de Contas, quanto ao Ministério da Educação.

Ao Ministério da Educação, os chefes do poder executivo precisam comprovar a aplicação mínima dos recursos em educação, até a data de 30 de janeiro de cada ano, de que o ente federativo aplicou, no exercício anterior, o percentual mínimo de 25% da sua receita na

manutenção e desenvolvimento do ensino em atendimento ao disposto no art. 212 da Constituição Federal e no art. 25, § 1º, inciso IV, alínea "b" da LRF.

Cabe ao próprio ente federativo inserir os dados referentes ao último exercício encerrado no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), mantido pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). O SIOPE então, com base nos dados informados, calcula o percentual aplicado.

A fiscalização da utilização dos recursos também é realizada pelos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios e, quando há recursos federais na composição do fundo em um determinado Estado, é realizada pelo TCU e pela CGU. A aplicação no ensino é prioridade na fiscalização das contas públicas conforme disposta na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional:

> Art. 73. Os órgãos fiscalizadores examinarão, prioritariamente, na prestação de contas de recursos públicos, o cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal, no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e na legislação concernente.

Vale ressaltar que o Ministério Público, mesmo não sendo instância de fiscalização de forma específica, também tem a atribuição de zelar pelo efetivo e pleno cumprimento da lei, complementando a atuação dos Tribunais de Contas.

2.3. Divergências de entendimento entre STN e TCs

No Brasil, o controle da *accountability* é realizada pelo Legislativo com a assistência dos Tribunais de Contas (CF, 1988). Atualmente há 33 Tribunais de Contas, desses: 01 Tribunal do Distrito Federal (TC-DF); 26 Tribunais de Constas dos Estados (TCE) e 02 dois Tribunais de Contas Municipais (TCM) dos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro; e 03 Tribunais de Contas de nível municipal que fiscalizam exclusivamente os municípios da Bahia, de Goiás e do Pará (BELOTE, 2022). Na esfera federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) fiscaliza o orçamento e os recursos federais, além de supervisionar a aplicação desses recursos que foram transferidos para os estados, distrito federal e os municípios (OECD, 2020).

Como padrão, os Tribunais de Contas seguem o modelo Napoleônico, formados por uma camada técnica representada pelos auditores e por uma camada judicante representada por ministros e conselheiros (AZAMBUJA; TEIXEIRA; NOSSA, 2018).

De acordo com os arts. 31, 70 e 71 da Constituição Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial tanto da administração direta e indireta, será exercida por meio do controle externo do Poder Legislativo com a assistência dos Tribunais de Contas e pelo controle interno de cada Poder (LINO, 2015).

O não cumprimento das obrigações legais pode fazer com que os municípios tenham as contas reprovadas pelo parecer dos Tribunais de Contas, o que consequentemente pode fazer com que as contas sejam rejeitadas pelo Legislativo (BELOTE, 2022).

A reprovação das contas gera consequências imediatas ao município. De acordo com os arts. 22 e 23 da LRF, em que o município pode ficar impossibilitado de: aumentar, reajustar ou adequar a remuneração a qualquer título (art. 22, inc. I); criar cargos, empregos ou funções (art. 22, inc. II); alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa (art. 22, inc. III); prover cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título (art. 22, inc. IV); contratar de hora extra (art. 22, inc. V); receber transferências voluntárias (art. 23, § 3º, inc. I); obter garantia, direta ou indireta, de outro ente (art. 23, § 3º, inc. II); e

contratar operações de crédito (art. 23, § 3º, inc. III). Aos prefeitos que tiverem as contas recusadas, esses poderão ficar inelegíveis (LC 135, art. 1º, inc. I, alínea g).

No contexto brasileiro referente ao controle externo da administração pública, além dos Tribunais de Contas, há também o Legislativo, Ministério Público, Tribunal Superior Eleitoral e a Controladoria Geral da União (LINO; AQUINO, 2018), e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A STN é um órgão da administração pública direta criada pelo Decreto nº 92.452/1986 e que define regras e coleta informações contábeis e fiscais dos entes (Estados e Municípios) para a consolidação nacional das contas da federação e emissão anual de um balanço consolidado nacional (BELOTE, 2022). Além disso, analisa a capacidade financeira dos governos para autorização de operações de créditos, e também realiza o acompanhamento das informações fiscais conforme as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (STN, 2021).

Dessa forma, os Tribunais de Contas e a STN podem ser considerados *account-holders* pois referem-se aos órgãos que possuem competência legal para receber e fiscalizar a informação contábil/financeira, ou seja, Tribunais de Contas e STN (BELOTE, 2022). Por outro lado, os municípios são considerados *account-givers* e devem prestar contas aos órgãos de controle e articular, no caso de rejeição dos resultados, suas defesas junto aos *account-holders* (SILVA; MORETTO, 2018).

As divergências dos Tribunais de Contas com a STN dificultam a parametrização das informações do sistema contábil do município com relação ao sistema de coleta dos *account-holders*, pois as informações são cobradas de formas distintas entre os órgãos reguladores (BELOTE, 2022). Dessa maneira, isso revela que os municípios estão sujeitos a diferentes critérios na fiscalização das contas entre os órgãos de controle (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020).

Os diferentes métodos de coleta e tratamento dos dados acarretam sobrecarga aos municípios, principalmente devido a amplitude de sua atuação e encarregado pela compilação dos dados nos entes (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022). O marco foi a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que elevou a importância dos Tribunais de Contas no monitoramento fiscal de governos (LOUREIRO et al., 2009). Antes dessa legislação, os tribunais atuavam principalmente na análise de legalidade de atos de pessoal, orçamentários e de contratação e no julgamento das contas anuais de governo (AQUINO; LINO; AZEVEDO, 2022).

Os Tribunais de Contas e a STN, encarregada de emitir normas de consolidação contábil das contas públicas, têm a obrigação de trazer legitimidade ao processo de auditoria das contas públicas, mas ambos estão desalinhados na auditoria externa e em suas interpretações da LRF, e entre outras normas, causando problemas em suas interpretações e sobrecarga administrativa aos governos locais (AZEVEDO, AQUINO, 2019).

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1. Tipologia da pesquisa

A metodologia aplicada quanto ao objetivo será a pesquisa descritiva, devido a investigação que será realizada por meio de levantamento de dados, a fim de que se concebida uma maior compreensão e entendimento do fato. Raupp e Beuren (2006, p.81) retratam:

> (...) a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto ao problema, a pesquisa será classificada como qualitativa, pois de acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 93) a abordagem quantitativa é constantemente utilizado em pesquisas descritivas e pretendem descobrir e classificar relações entre variáveis e causalidade de fenômenos.

Por se tratar de uma análise quanto ao percentual e gastos para fins de aplicação constitucional, foram utilizados dados levantados diretamente dos portais dos tribunais de contas estaduais e do governo federal, complementadas por informações solicitadas via Lei de Acesso à Informação (LAI). A pesquisa analisou as informações de todos os municípios da região Sudeste durante o período de 2018 a 2021. O estudo conceituou a classificação adotada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa utiliza fontes diferentes de informação, quais sejam: levantamento de dados, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

3.2. Seleção dos dados

Em uma planilha eletrônica, foram organizadas informações dos 1.668 municípios da região Sudeste a partir de cinco fontes de informações públicas. Dos 04 (quatro) Tribunais de Contas estaduais, do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) e do IBGE: (i) códigos dos municípios; (ii) nome dos municípios; (iii) estado da federação; (iv) população; faixa da população; (v) porcentagem de gasto com educação e (vi) gastos com educação para fins de limite constitucional.

A coleta de dados realizada teve como objetivo obter informações sobre o percentual de educação dos municípios brasileiros, utilizando fontes diferentes. Foram coletados dados do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e dos Tribunais de Contas (TCs) da região sudeste do país. A análise dos dados revelou que apenas os TCs do Espírito Santo e de São Paulo disponibilizam os dados em formato aberto, enquanto o Tribunal de Contas de Minas Gerais informou que os dados estão disponíveis apenas no portal de dados abertos do órgão, de forma organizada e detalhada por município. Ressalta- se que embora o Tribunal de Contas de Minas Gerais possua um portal de dados abertos, esse não disponibilizou as informações devido à estrutura do site. O TC de Minas Gerais respondeu que os dados estavam disponíveis no site para atender de forma organizada e detalhada as informações por município, mas que sugestões de melhoria poderiam ser solicitadas por meio do portal de atendimento ao cidadão.

Já o Tribunal de Contas do Rio de Janeiro não disponibilizou inicialmente os dados abertos, mas atendeu a um pedido formalizado por meio da Lei de Acesso à Informação (LAI) e forneceu as informações solicitadas.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A apresentação dos resultados é realizada pela apresentação dos resultados das divergências existentes nas informações encaminhadas pelos municípios aos Tribunais de Contas e ao SIOPE.

4.1. Divergências nas informações de educação

A Tabela 1 apresenta descritivas gerais das divergências apuradas entre os percentuais de aplicação em educação, comparando-se as informações encaminhadas aos Tribunais de Contas com as informações encaminhadas ao SIOPE federal. A Tabela 1 apresenta informações sobre as divergências entre o percentual de aplicação mínima em educação apurado pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) e pelo Tribunal de Contas nos anos de 2018 a 2021 para os estados do Espírito Santo (ES), Rio de Janeiro (RJ) e São Paulo (SP). Para cada ano, a tabela apresenta o número de municípios analisados em cada estado (N), a média das diferenças absolutas entre os percentuais apurados pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas para cada estado e o respectivo desvio padrão.

Em geral, observa-se que as diferenças absolutas entre os percentuais apurados pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas são maiores para o estado do Rio de Janeiro em comparação com os estados de São Paulo e Espírito Santo. Além disso, a média dessas diferenças absolutas tende a diminuir ao longo dos anos para os três estados, indicando uma possível melhora na consistência das informações reportadas pelos municípios. Porém, é importante destacar que o desvio padrão das diferenças absolutas ainda é alto, indicando que há uma variação considerável entre os valores reportados pelos municípios.

Tabela 1. Descritiva das divergências entre SIOPE e Tribunal de Contas, por ano e municípios dos estados

Ano		Municípios dos estados analisados		
		ES	RJ	SP
2018	N	78	91	644
	Média	1,07	1,89▲	0,82
	Desvio Padrão	1,68	2,12	1,38
	Min	0,00	0,00	0,00
	Max	10,02	10,34	16,55
2019	N	78	89	641
	Média	0,89	2,06▲	0,71
	Desvio Padrão	1,40	2,01	1,16
	Min	0,00	0,01	0,00
	Max	7,11	11,94	12,74
2020	N	78	88	640
	Média	0,82	2,29▲	0,70
	Desvio Padrão	1,38	2,69	1,00
	Min	0,00	0,01	0,00
	Max	10,06	14,69	13,30
2021	N	77	86	634
	Média	0,44	1,82▲	0,80
	Desvio Padrão	0,84	1,90	1,32
	Min	0,00	0,00	0,00
	Max	4,76	8,20	17,17

Nota. Os números indicam o valor absoluto diferença entre o percentual apurado pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas e o símbolo "▲" representa o maior valor das médias obtidas nos anos em análise.

A tabela também destaca os valores mínimo e máximo das diferenças absolutas para cada estado. É possível observar que em alguns casos as diferenças podem ser bastante expressivas, chegando a valores acima de 10 pontos percentuais, como no caso do estado do Rio de Janeiro em 2019. Essas informações evidenciam a importância da fiscalização do cumprimento do percentual mínimo de aplicação em educação pelos órgãos competentes, bem como a necessidade de aprimoramento dos sistemas de informação utilizados pelos

municípios para prestação de contas. Com base nos dados da tabela, podemos observar que há diferenças significativas entre os três estados em relação às divergências entre os dados do SIOPE e do Tribunal de Contas.

Em relação ao Espírito Santo, podemos observar que os valores médios de divergência em relação aos percentuais apurados pelo SIOPE são relativamente baixos, sendo 1,07 em 2018, 0,89 em 2019, 0,82 em 2020 e 0,44 em 2021. O desvio padrão também é baixo, variando de 1,38 a 1,68, indicando que os valores de divergência estão próximos da média. Além disso, os valores mínimos e máximos também são relativamente baixos, variando de 0,00 a 10,02 em 2018, 0,00 a 7,11 em 2019, 0,00 a 10,06 em 2020 e 0,00 a 4,76 em 2021. Isso sugere que o estado tem um bom controle na gestão dos recursos destinados à educação. Cabe mencionar que o TCE-ES aprovou em 2021 a Instrução Normativa 76 que estabeleceu os critérios para a Corte de Contas verificar a aplicação mínima pelo Estado e municípios dos 25% dos seus impostos em Educação, conforme determina a Constituição Federal. Os critérios de apuração estabelecidos na Instrução Normativa foram observados a partir das prestações de contas relativas ao exercício de 2021. A fiscalização feita pelo TCE-ES observou a metodologia, critérios e orientações constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), da Secretaria do Tesouro Nacional, da Secretaria Especial da Fazenda do Ministério da Economia. A nova norma também revogou a anterior que tratava do tema, a Resolução TC 238 de 2012.

Em relação ao Rio de Janeiro, podemos observar que os valores médios de divergência são relativamente altos em comparação com o Espírito Santo, sendo 1,89 em 2018, 2,06 em 2019, 2,29 em 2020 e 1,82 em 2021. O desvio padrão também é alto, variando de 1,90 a 2,69, o que indica que os valores de divergência estão mais distantes da média. Além disso, os valores mínimos e máximos são mais elevados, variando de 0,00 a 10,34 em 2018, 0,01 a 11,94 em 2019, 0,01 a 14,69 em 2020 e 0,00 a 8,20 em 2021. Isso sugere que há uma gestão menos eficiente dos recursos destinados à educação no estado. Vale ressaltar que em 2022, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) ajustou a Nota Técnica Nº 05 para definir nova metodologia de cálculo do percentual mínimo a ser aplicado pelos gestores em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE). As mudanças incluem a inclusão de despesas com merendeiras, nutricionistas e serviços relacionados à alimentação de alunos, gastos com higienização, ensino remoto e fornecimento de uniformes.

Em relação a São Paulo, podemos observar que os valores médios de divergência são relativamente baixos em comparação com o Rio de Janeiro, mas um pouco mais elevados do que o Espírito Santo, sendo 0,82 em 2018, 0,71 em 2019, 0,70 em 2020 e 0,80 em 2021. O desvio padrão varia de 1,00 a 1,38, o que indica que os valores de divergência estão mais próximos da média. Além disso, os valores mínimos e máximos variam de 0,00 a 16,55 em 2018, 0,00 a 12,74 em 2019, 0,00 a 13,30 em 2020 e 0,00 a 17,17 em 2021. Isso sugere que o estado tem uma gestão razoavelmente eficiente dos recursos destinados à educação, embora haja algumas discrepâncias em relação aos valores máximos.

Em suma, verifica-se que as divergências da tabela podem indicar diferenças nas metodologias utilizadas pelos tribunais de contas estaduais e pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). As diferenças podem refletir variações nas prioridades de cada estado em relação à educação e orçamentárias de cada um.

É importante ressaltar que o Tribunal de Contas de cada estado emite resoluções ou instruções normativas específicas que estabelecem as diretrizes e procedimentos para o cálculo do limite constitucional em educação, garantindo a aplicação correta dos recursos e o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal.

Por fim, conclui-se que existem metodologias de cálculo para apuração do limite constitucional em educação que divergem entre os estados e o SIOPE. Essas divergências

podem ocorrer em relação à exclusão ou não de determinadas receitas e despesas. Dessa maneira, é importante que os gestores públicos estejam cientes das especificidades de cada metodologia para garantir a correta aplicação dos recursos públicos em educação.

A Tabela 2 apresenta informações sobre divergências entre os percentuais apurados pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas, separadas por ano e porte dos municípios.

Observa-se que, em geral, os municípios com mais de 500 mil habitantes apresentaram uma maior média de divergência entre os dados do SIOPE e do Tribunal de Contas em comparação com os municípios de menor porte. Essa tendência é observada em todos os anos apresentados na tabela. Adicionalmente, observa-se que as divergências são maiores nos municípios com população acima de 500 mil habitantes, com média de diferença de 1,34 em 2018, 1,25 em 2019, 1,64 em 2020 e 1,40 em 2021.

Em comparação com os municípios de menor porte, a média de divergência para os municípios com mais de 500 mil habitantes foi de 1,34, enquanto para os municípios com até 50 mil habitantes foi de 0,91. Em 2019, as médias foram de 1,25 e 0,81, respectivamente. Em 2020, as médias foram de 1,64 e 0,81, respectivamente. E em 2021, as médias foram de 1,40 e 0,76, respectivamente.

Tabela 2. Descritiva das divergências entre SIOPE e Tribunal de Contas, por ano e porte dos municípios

Ano		Municípios por porte		
		Até 50 mil	Entre 50 e 500 mil	Acima de 500 mil
2018	N	624	173	16
	Média	0,91	1,12	1,34▲
	Desvio Padrão	1,39	1,90	2,50
	Min	0,00	0,00	0,00
	Máx	16,55	11,79	10,02
2019	N	622	170	16
	Média	0,81	1,09	1,25▲
	Desvio Padrão	1,22	1,79	1,41
	Min	0,00	0,00	0,00
	Máx	8,20	12,74	5,42
2020	N	622	168	16
	Média	0,81	1,08	1,64▲
	Desvio Padrão	1,23	1,93	1,23
	Min	0,00	0,00	0,00
	Máx	13,30	14,69	13,30
2021	N	615	166	16
	Média	0,76	1,28	1,40▲
	Desvio Padrão	1,33	1,55	1,47
	Min	0,00	0,00	0,01
	Máx	17,17	8,20	4,76

Nota. Os números indicam o valor absoluto diferença entre o percentual apurado pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas e o símbolo "▲" representa o maior valor das médias obtidas nos anos em análise.

No geral, a análise dessa tabela sugere que há uma tendência de maior divergência entre os dados do SIOPE e do Tribunal de Contas para os municípios de maior porte. No entanto, é importante ressaltar que é necessário realizar uma análise mais aprofundada, considerando outras variáveis, para entender melhor essa relação.

Em relação aos municípios com população entre 50 mil e 500 mil habitantes, a média de diferença fica em torno de 1,12 em 2018, 1,09 em 2019, 1,08 em 2020 e 1,28 em 2021. Já

nos municípios com população até 50 mil habitantes, a média de diferença fica em torno de 0,91 em 2018, 0,81 em 2019 e 2020, e 0,76 em 2021.

Além disso, é importante destacar que os municípios de médio porte (entre 50 e 500 mil habitantes) apresentaram um desvio padrão maior em comparação com os municípios de menor e maior porte. Isso indica que houve uma maior variação entre os valores de divergência para os municípios de médio porte. Essa tendência é observada entre os anos de 2019 a 2021.

Também podemos observar que, em geral, as divergências são maiores nos municípios com população acima de 500 mil habitantes, seguidos pelos municípios com população entre 50 mil e 500 mil habitantes, e menores nos municípios com população até 50 mil habitantes. Esse padrão se mantém ao longo dos anos. Ou seja, em geral, os municípios com maior porte apresentam médias maiores de diferença entre os percentuais apurados, indicando maiores discrepâncias nos investimentos em educação. Além disso, há uma tendência de aumento das diferenças entre 2018 e 2021, especialmente nos municípios com mais de 500 mil habitantes e em relação aos municípios de menor porte, a tabela indica que também há divergências, porém em menor escala, com médias menores em todos os anos analisados. No entanto, é importante destacar que mesmo pequenas discrepâncias podem ter um impacto significativo nas políticas públicas, especialmente em municípios com recursos financeiros limitados.

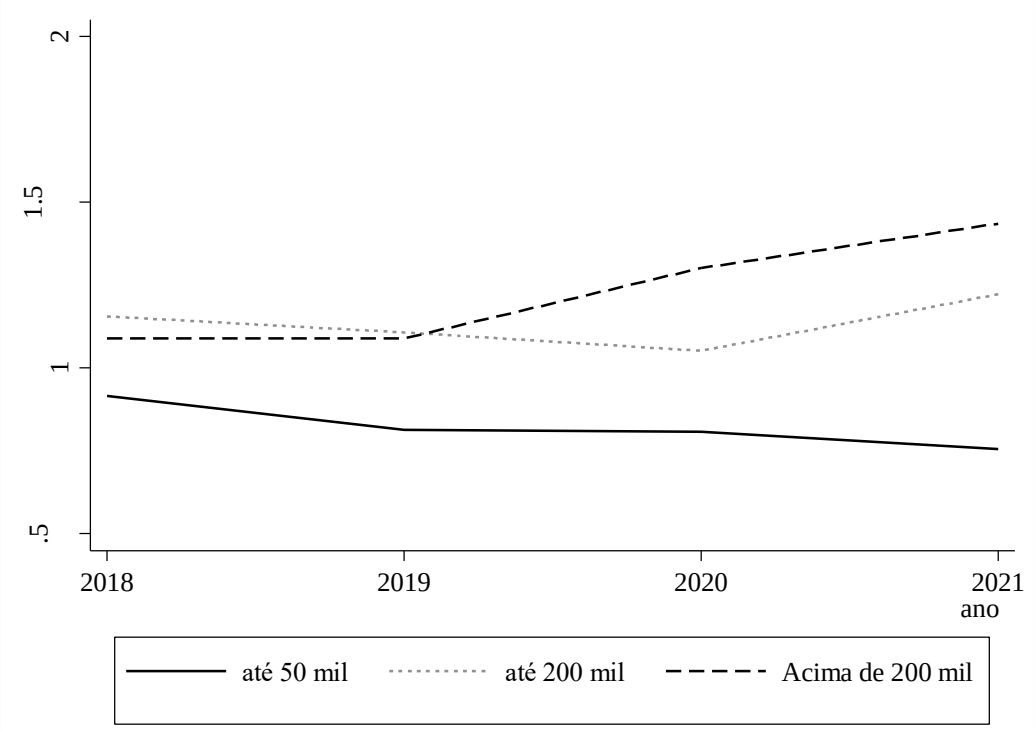
É importante destacar que a tabela apresenta valores absolutos de diferenças entre os percentuais apurados pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas, o que dificulta a interpretação dos resultados. Entretanto, é possível afirmar que a tabela 3 mostra que as divergências entre as informações fornecidas pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas são maiores nos municípios com população acima de 500 mil habitantes, e menores nos municípios com população até 50 mil habitantes.

As divergências são relevantes e merecem atenção por parte dos gestores públicos e órgãos fiscalizadores, e seria interessante investigar as causas dessas divergências em estudos futuros. Em um contexto mais amplo, a análise dessas divergências é importante para garantir a transparência e a efetividade da política pública de educação, uma vez que os recursos destinados à área podem ser comprometidos caso haja inconsistências nas informações. Portanto, essa análise é relevante para identificar possíveis falhas no sistema de coleta e análise de dados e para aprimorar a gestão pública da educação no país.

Com base nessa análise, sugere-se a realização de estudos mais aprofundados sobre as causas das divergências entre os percentuais de investimento em educação apurados pelo SIOPE e pelo Tribunal de Contas, assim como sobre as consequências dessas discrepâncias para a qualidade da educação oferecida aos alunos. Além disso, é necessário avaliar possíveis medidas para reduzir essas divergências e garantir que os recursos destinados à educação sejam devidamente aplicados.

A Figura 1 apresenta a evolução das divergências apuradas entre SIOPE e os Tribunais de Contas em relação ao porte dos municípios.

Figura 1. Evolução das divergências apuradas entre SIOPE e Tribunal de Contas, por porte de município



Nota. Referem-se a informações de municípios dos Estados de São Paulo, Espírito Santo e Rio de Janeiro.

Uma correlação significante entre dados analisados indica que há uma relação estatisticamente significativa entre esses dados. Isso significa que a variação em uma variável é associada a uma variação na outra variável, ou seja, elas estão relacionadas de alguma forma.

De acordo com Triola (2017), a correlação é medida por um coeficiente de correlação, como o coeficiente de Pearson, que varia de -1 a 1. Um valor de 0 indica que não há correlação entre as variáveis, enquanto um valor próximo de -1 indica uma correlação negativa forte e um valor próximo de 1 indica uma correlação positiva forte. A significância da correlação é determinada pelo valor p, que indica a probabilidade de que a correlação observada tenha ocorrido por acaso. Geralmente, um valor p menor que 0,05 é considerado significativo.

No caso da Figura 1, em relação ao porte dos municípios, foi verificada uma correlação significante a 1% (0,0911) entre população do município e a divergência apurada entre SIOPE e os Tribunais de Contas.

A Figura 1 apresenta três linhas que representam a evolução das divergências apuradas entre SIOPE e Tribunal de Contas para municípios de diferentes portes nos estados de São Paulo, Espírito Santo e Rio de Janeiro, no período de 2018 a 2021. A linha tracejada representa municípios com população acima de 200 mil, a linha pontilhada representa municípios com população entre 50 e 200 mil, a linha contínua representa municípios com população até 50 mil.

Pode-se observar que a divergência apurada entre SIOPE e Tribunal de Contas é significativa ao longo dos anos para municípios de todos os portes, porém, a tendência é que as divergências sejam maiores para os municípios com população acima de 200 mil. A linha tracejada apresenta uma tendência crescente mais acentuada, o que indica que as diferenças

apuradas entre SIOPE e Tribunal de Contas aumentaram de forma mais significativa nesse grupo de municípios.

Para os municípios com população até 50 mil habitantes (linha contínua), a divergência apurada variou entre 0,5% e 1% ao longo dos anos, com uma leve queda em 2021 em comparação com 2020.

Para os municípios com população entre 50 e 200 mil habitantes (linha pontilhada), a divergência apurada variou entre 1% e 1,5%, com uma tendência de estabilidade ao longo dos anos. Com exceção em 2021, em que a divergência apurada foi a maior de todos os anos para esse porte de municípios.

Para os municípios com população acima de 200 mil habitantes (linha tracejada), a divergência apurada variou entre 1% e 1,5%, com um aumento mais acentuado ao longo dos anos, especialmente entre 2019 a 2021, onde houve um aumento de quase 0,5% na divergência apurada. Dessa forma, é possível concluir que há uma correlação significante entre a população do município e a divergência apurada entre SIOPE e Tribunal de Contas, e que os municípios com maior população apresentam uma tendência de aumento mais acentuada nas divergências apuradas ao longo do tempo.

Em resumo, pode-se concluir que apesar de haver uma correlação positiva entre a população do município e a divergência apurada entre SIOPE e Tribunal de Contas, as diferenças apuradas são significativas para todos os portes de municípios ao longo dos anos, sendo mais acentuadas para as cidades maiores. Essa análise é importante para avaliar a qualidade das informações fornecidas pelo SIOPE e aprimorar as políticas públicas voltadas para os municípios.

4.2. Discussão dos resultados

A pesquisa revelou divergências nas informações de educação entre os percentuais de aplicação relatados pelo SIOPE e pelos Tribunais de Contas nos estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo. Essas divergências apontam possíveis problemas na consistência dos dados reportados pelos municípios, o que ressalta a importância da fiscalização e do aprimoramento dos sistemas de informação para a prestação de contas A literatura discute conceitos e mecanismos de *accountability*, incluindo a obrigação de explicar e justificar condutas, bem como a relação entre agentes responsáveis e fóruns de *accountability* (BOVENS, 2010). De acordo com Schillemans et al. (2021), problemas e desafios relacionados aos múltiplos fóruns de *accountability*, como diversidade de mecanismos de prestação de contas e dificuldade de identificar responsabilidades pode gerar obstáculos para atender múltiplos mecanismos de *accountability*, ou seja, o que pode explicar as diferenças significativas encontradas entre os estados em relação às divergências entre o SIOPE e Tribunais de Contas.

Na legislação, em especial a Constituição Federal (arts. 208, 211 e 212), é abordada a apuração e controle dos limites de educação, destacando a responsabilidade das esferas de governo na oferta e financiamento da educação, incluindo a criação do Fundeb pela Emenda Constitucional nº 53/2006. Os resultados da pesquisa mostram divergências nas informações de educação entre os percentuais de aplicação mínima relatados pelos municípios aos Tribunais de Contas e ao SIOPE. O que demonstra que a aplicação dos recursos na educação é um desafio, e a transparência e o cumprimento das obrigações legais variam entre os municípios, afetando a qualidade educacional. Os estudos realizados por Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015), revelaram que uma parcela significativa dos municípios não cumpre a exigência de divulgação de informações pelos órgãos públicos e que a transparência

na gestão municipal está relacionada ao tamanho da população e ao grau de desenvolvimento da região.

Pode-se observar que os resultados da pesquisa e a literatura convergem para a discussão das divergências e problemas relacionados à fiscalização e prestação de contas na administração pública. Um aspecto relevante destacado é a existência de divergências entre os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional, o que dificulta a parametrização das informações contábeis dos municípios (BELOTE, 2022). Essas divergências não apenas impõem uma sobrecarga administrativa aos governos locais, mas também revelam uma falta de alinhamento na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal e outras normas (AZEVEDO, AQUINO, 2019), como já apontado por Nunes, Marcelino e Silva (2019).

Nesse contexto, se destaca a importância da convergência e cooperação entre os órgãos de controle, visando garantir uma maior *accountability* e transparência na gestão pública. A busca por uma maior compatibilidade nas interpretações, métodos de coleta de dados e fiscalização contribuirá para reduzir as divergências e promover uma administração mais eficiente e responsável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no objetivo proposto, nas coletas de dados e nos resultados obtidos, fica evidente a urgência de promover mudanças significativas no sistema de gestão pública da área educacional. A existência de diferentes metodologias de cálculo utilizadas pelos Tribunais de Contas Estaduais e pelo Tesouro Nacional para apurar os investimentos em educação gera dificuldades na alocação e execução dos recursos, resultando em consequências legais, como a reprovação das contas municipais e a intervenção estadual. A pesquisa buscou identificar o impacto da existência de múltiplos fóruns de prestação de contas na apuração do limite de gastos constitucionais em educação dos municípios, comparando informações transmitidas a diferentes *stakeholders*, como Tribunais de Contas e o Ministério da Educação.

Em relação à questão da transparência na gestão pública, referente à coleta dos dados, é fundamental que se aprimore a disponibilização dos dados pelos Tribunais de Contas em formato aberto e padronizado, de modo a facilitar a análise e comparação entre os municípios e estados brasileiros. A falta de padronização na disponibilização dos dados dificulta a análise e a comparação entre os municípios e estados brasileiros, o que prejudica a tomada de decisões e a fiscalização da aplicação dos recursos públicos. É necessário que os Tribunais de Contas disponibilizem os dados de forma aberta e acessível, possibilitando estudos e análises mais precisos sobre a aplicação dos recursos públicos nos municípios brasileiros.

Em relação aos resultados da Tabela 1, que analisa as divergências entre o SIOPE e o Tribunal de Contas em relação aos gastos em educação nos municípios dos estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo, os resultados indicam que pode haver falhas no registro ou na fiscalização dos gastos por parte dos órgãos competentes, o que pode levar a uma utilização inadequada dos recursos públicos. A relevância do tema se dá pela importância dos gastos em educação para o desenvolvimento social e econômico do país, além de ser um direito constitucional dos cidadãos.

Sendo assim, sugere-se uma investigação mais detalhada das causas das divergências, bem como uma análise mais ampla de outros estados brasileiros, a fim de garantir o cumprimento da legislação e o direito à educação de qualidade para todos os cidadãos.

Em relação aos resultados da Tabela 2, que apresenta uma descrição das divergências entre o SIOPE e os Tribunais de Contas por ano e porte dos municípios, os resultados indicam que as divergências são maiores em municípios com população acima de 500 mil habitantes, em relação aos municípios com população entre 50 e 500 mil e até 50 mil habitantes. A média

das diferenças também varia por porte dos municípios e por ano, sendo que em geral, a média é maior em municípios com população maior. As diferenças podem ter implicações para a alocação e distribuição de recursos para a educação nos municípios, e por isso, é importante entender suas causas e buscar formas de reduzi-las.

Uma sugestão de pesquisa seria investigar as possíveis causas para essa maior divergência entre os dados do SIOPE e do Tribunal de Contas para os municípios de maior porte. Por exemplo, poderia investigar se esses municípios têm uma maior complexidade orçamentária em comparação com os municípios de menor porte, o que poderia dificultar a precisão dos dados do SIOPE.

Em relação aos resultados da Figura 1, a análise da figura indica que há uma correlação significante entre a população do município e a divergência apurada entre o SIOPE e o Tribunal de Contas. Além disso, é possível observar que a correlação é maior à medida que a população do município aumenta, sendo mais elevada em municípios com população superior a 200 mil habitantes.

Esses resultados sugerem que pode haver uma relação entre o porte do município e a capacidade de gerenciamento dos recursos públicos. Portanto, é importante que as autoridades responsáveis pelo controle e fiscalização dos recursos públicos sejam atentas às particularidades dos municípios de diferentes portes, a fim de garantir a correta aplicação dos recursos. Ademais, a análise da relação entre porte do município e divergência apurada entre SIOPE e Tribunal de Contas pode contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e da fiscalização dos recursos públicos em nível municipal.

Como sugestão de pesquisa, seria interessante avaliar se a correlação entre porte do município e divergência apurada entre SIOPE e Tribunal de Contas é observada em outras regiões do país e em diferentes períodos. Além disso, seria importante investigar quais fatores podem influenciar a capacidade de gerenciamento dos recursos públicos em municípios de diferentes portes. Outra sugestão de pesquisa seria identificar se as causas se devem a problemas na coleta e registro de informações pelos municípios ou pelos órgãos responsáveis pela fiscalização, ou se há diferenças metodológicas entre as duas fontes de dados que explicam essas divergências.

Por fim, o estudo evidencia a importância da necessidade de conciliação dos métodos de cálculo entre os diferentes *stakeholders* e o STN, pois essa conformidade é essencial para a verificação da consistência e confiabilidade dos dados, evitando divergências e incoerências na apuração dos investimentos em educação. Além disso, a padronização dos métodos permite uma comparação mais precisa dos dados entre diferentes municípios e estados, possibilitando a identificação de possíveis desigualdades na distribuição de recursos e a adoção de medidas para corrigir essas distorções.

Portanto, é fundamental que haja uma colaboração estreita entre os Tribunais de Contas e o SIOPE, buscando uma convergência dos métodos de cálculo utilizados para a apuração dos investimentos em educação, a fim de garantir a transparência, eficiência e efetividade do investimento público na área educacional. Essa medida contribuirá para eliminar ambiguidades e divergências na interpretação das normas, proporcionando maior segurança jurídica aos gestores públicos e evitando eventuais sanções decorrentes do não cumprimento das obrigações constitucionais.

Em suma, a garantia do direito à educação e o adequado investimento público nessa área exigem a convergência dos métodos de cálculo, a transparência na gestão dos recursos e a efetividade do controle externo. Por meio dessas medidas será possível promover uma educação de qualidade, igualitária e alinhada aos princípios constitucionais.

REFERÊNCIAS

ABRÚCIO, F; LOUREIRO, M R. Finanças públicas, democracia e accountability. In C. Biderman, & P. Arvate (Orgs.), **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Elsevier, 2004.

ALEKSOVSKA, M.; SCHILLEMANS, T. Dissecting multiple accountabilities: A problem of multiple forums or of conflicting demands? **Public Administration**, v. 99, n. 2, 2021.

AQUINO, A. C. B. de.; LINO, A. F.; AZEVEDO, R. R. de. Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 33, n. 88. 2022.

AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; NOSSA, S. N. Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. e149212. 2018.

AZEVEDO, R. R. de.; AQUINO, A. C. B. de. Eu resisto, eu Postergo, eu Aceito: Efeitos da Complexidade Institucional na Adoção de Novas Práticas de Reporting em Municípios. **In XIX USP International Conference in Accounting**. São Paulo/SP. 2019.

BELOTE, G. S. **Divergências normativas de múltiplos fóruns de Accountability: estratégias contábeis e fiscais nas prestações de contas de municipios**. 2022. 114 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022.

BOVENS, M. Two concepts of accountability: Accountability as a virtue and as a mechanism. **West European Politics**, v. 33, n. 5, p. 946-967. 2010.

CRISÓSTOMO, V. L., CAVALCANTE, N. S. C. e; FREITAS, A. R. M. C. A LRF no trabalho de controle de contas públicas—Um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**, 7(1), 233–253. 2015.

FERNANDES, G. A. A; TEIXEIRA, M. A. C. Prestação de Contas ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunal de Contas: examinando diferentes visões sobre o papel das agências reguladoras nos municípios brasileiros. **Revista de administração e contabilidade da Unisinos**, v. 17, n. 3. 2020.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças, Ribeirão Preto**, v. 29, n. 76, p. 26-40. 2018.

LINO, A. F. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, 43(4), 739-772, 2009.

NUNES, S. P. P., MARCELINO, G. F.; SILVA, C. A. T. (2019). Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, 13, e145151. 2019.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua nova: Revista de Cultura e Política**, p. 27-54, 1998.

OECD. Auditoria de Políticas Públicas Descentralizadas no Brasil: Abordagens Colaborativas e Baseadas em Evidências para Melhores Resultados, **OECD Publishing**, Paris. 2020.
OLSEN, J. P. Accountability democrática, ordem política e mudança: explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia. **Revista do Serviço Público - ENAP**, 68(4). 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: **Atlas**, p. 76-97, 2006.

SCHILLEMANS, T.; BOVENS, M. **The challenge of multiple accountability: does redundancy lead the overload**. 2011.

SCHILLEMANS, T.; OVERMAN, S.; FAWCETT, P.; FLINDERS, M.; FREDRIKSSON, M.; LAEGREID, P.; MAGGETTI, M.; PAPADOPOULOS, Y.; RUBECKSEN, K.; RYKKJA, L. H.; SALOMONSEN, H. H.; SMULLEN, A.; VERHOEST, K.; WOOD, M. Conflictual Accountability: Behavioral Responses to Conflictual Accountability of Agencies. **Administration & Society**, v. 53, n. 8, p. 1232–1262. 2021.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Boletim de finanças dos entes subnacionais. 2021. **Área Pública**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2021/114?ano_selecionado=2021>. Acesso em: 13 de abr. 2023.

SILVA, F. A.; MORETTO, L. N. Trajetórias institucionais, Controle Social e Rejeições de Contas Municipais. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro**, v. 13, n. 2. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Instrução Normativa nº 76, de 10 de agosto de 2021. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2021/08/InstrucaoNormativa76-2021-7.pdf>. Acesso em: 09 abr. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Nota Técnica nº 05/2022, de 13 de abril de 2022. **Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**, 2022. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/portal-tce-webapi/api/arquivos/e3f36d59-6288-4e27-d1b1-08da59c1290a/download>. Acesso em: 08 de abr. de 2023.

TRIOLA, M. F. **Elementary statistics**. Pearson, 2007.

VIEIRA, B. M. Auditoria do TCM diz que Ricardo Nunes não investiu o mínimo em educação em 2021; contas do prefeito foram aprovadas. **G1**, 2022. Disponível em: < https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2022/06/29/tcm-reconhece-que-ricardo-nunes-nao-

investiu-o-minimo-em-educacao-em-2021-r-15-bilhao-tera-de-ser-executado-ate-2023.ghtml >. Acesso em: 09 de fev. de 2023.