



Auditoria do FUNDEB em contexto de restrição documental: convergência informacional, cumprimento legal e lições para a governança municipal

FUNDEB Audit in a Context of Document Restriction: Information Convergence, Legal Compliance, and Lessons for Municipal Governance

Auditoría de FUNDEB en un contexto de restricción documental: convergencia de información, cumplimiento legal y lecciones para la gobernanza municipal

Grupo temático 02 - Finanças Públicas e Accountability

Clarice Pereira de Paiva Ribeiro, Universidade Federal de Viçosa
Suélem Viana de Macedo, FAGOC
Luiz Antônio Abrantes, Universidade Federal de Viçosa

RESUMO

Este relato técnico apresenta auditoria documental sobre a execução orçamentário-financeira dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) no município de Viçosa/MG, entre 2021 e 2022. A auditoria foi instaurada por solicitação do Poder Legislativo municipal e teve como foco verificar o cumprimento do limite mínimo de 70% destinado à remuneração dos profissionais da educação, a conformidade das despesas com a legislação vigente, a utilização das fontes orçamentárias e a convergência entre registros físicos e sistemas oficiais de controle. Foram analisados 4.612 documentos das pastas de empenho do FUNDEB, complementados por dados do TCEMG, SIOPE/FNDE e do portal da transparência municipal. Os resultados indicam crescimento das receitas e cumprimento formal dos limites legais, mas evidenciam fragilidades documentais, inconsistências classificatórias e divergências metodológicas que afetam a rastreabilidade das despesas. Conclui-se que a governança de transferências vinculadas depende do fortalecimento dos controles internos e da integridade informacional.

Palavras-chave: FUNDEB, auditoria pública, transferências vinculadas, gestão municipal.

ABSTRACT

This technical report presents a documentary audit of the budgetary and financial execution of resources from the Fund for the Maintenance and Development of Basic Education (FUNDEB) in the municipality of Viçosa, Minas Gerais, Brazil, between 2021 and 2022. The audit was initiated at the request of the Municipal Legislative Branch and focused on verifying compliance with the minimum 70% allocation for the remuneration of education professionals, the legal conformity of expenditures, the use of budgetary sources, and the convergence between physical records and official control systems. A total of 4,612 documents from FUNDEB commitment files were examined, complemented by data from TCEMG, SIOPE/FNDE, and the municipal transparency portal. The results indicate revenue growth and formal compliance with legal thresholds but reveal documentary weaknesses, classification inconsistencies, and methodological divergences affecting expenditure traceability. The findings suggest that the governance of earmarked intergovernmental transfers depends on strengthened internal controls and informational integrity.

Keywords: FUNDEB; public audit; earmarked transfers; municipal management.

RESUMEN

Este relato técnico presenta una auditoría documental sobre la ejecución presupuestaria y financiera de los recursos del Fondo de Mantenimiento y Desarrollo de la Educación Básica (FUNDEB) en el municipio de Viçosa/MG entre 2021 y 2022. La auditoría, solicitada por el Poder Legislativo municipal, verificó el cumplimiento del límite mínimo del 70% destinado a la remuneración de los profesionales de la educación, la conformidad de los gastos con la legislación vigente, el uso de las fuentes presupuestarias y la convergencia entre registros físicos y sistemas oficiales de control. Se analizaron 4.612 documentos de las carpetas de compromiso del FUNDEB, complementados con datos del TCEMG, del SIOPE/FNDE y del portal de transparencia. Los resultados muestran crecimiento de los ingresos y cumplimiento formal de los límites legales, aunque evidencian debilidades documentales e inconsistencias que afectan la trazabilidad de los gastos.

Palabras clave: FUNDEB; auditoría pública; transferencias vinculadas; gestión municipal.



1. Introdução

A consolidação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) como política permanente de financiamento da educação básica brasileira, após a Emenda Constitucional nº 108/2020 e a regulamentação promovida pela Lei nº 14.113/2020, ampliou o papel dos municípios na gestão de recursos educacionais vinculados, reforçando sua responsabilidade quanto à correta aplicação desses recursos e à observância dos limites legais estabelecidos. Esse arranjo institucional se situa dentro do modelo federativo brasileiro de descentralização das políticas públicas, no qual os municípios assumem papel central na execução de políticas sociais financiadas pelas transferências intergovernamentais vinculadas (Arretche, 2012; Afonso, 2018).

Em municípios de médio porte, como Viçosa/MG, o FUNDEB representa parcela relevante da arrecadação municipal e constitui eixo central do financiamento da educação básica. Nesse contexto, a adequada gestão desses recursos envolve não apenas o cumprimento dos limites legais, mas também a existência de estruturas administrativas capazes de assegurar transparência, controle e consistência informacional na execução das despesas.

No Município de Viçosa-MG, os exercícios financeiros de 2021 e 2022 ocorreram em contexto político-administrativo marcado por desafios relacionados a recomposição de despesas com pessoal da educação, à necessidade de equilíbrio fiscal após oscilações de arrecadação, à pressão por ampliação da oferta e da qualidade dos serviços educacionais e à intensificação das exigências de transparência pública. Neste cenário, foi realizada auditoria de conformidade sobre a execução dos recursos do FUNDEB nos exercícios de 2021 e 2022, com foco na verificação do cumprimento do limite mínimo de aplicação de 70% destinado à remuneração dos profissionais da educação, na adequação das classificações orçamentárias, na integridade da documentação comprobatória e na transparência das informações prestadas aos sistemas oficiais e ao portal institucional.

A auditoria teve como finalidade avaliar a conformidade dos gastos com a legislação vigente, identificar as fragilidades nos procedimentos para organização documental e dos mecanismos de controle interno, examinar a consistência entre registros físicos (documentos) e bases externas (TCMG e SIOPE/FNDE) e analisar a situação financeira do Fundo.

O problema público identificado não se limita ao cumprimento formal dos percentuais legais de aplicação, mas envolve robustez institucional da governança documental e informacional que sustenta execução do Fundo. Em políticas estruturadas por vinculações constitucionais, como o FUNDEB, a qualidade dos registros, a rastreabilidade das informações e a consistência entre documentação interna e dados reportados constituem dimensões substantivas da *accountability* fiscal.

Essas dimensões, de acordo com Abrucio & Loureiro (2004), são muito discutidas na literatura, sendo destacada a importância da integridade informacional e da transparência como elementos estruturantes da responsabilização institucional na gestão dos recursos públicos.

O objetivo geral deste Relato Técnico consiste em apresentar a experiência institucional da auditoria realizada, sistematizar os principais achados, identificando fragilidades na governança documental e propondo medidas estruturantes voltadas ao aperfeiçoamento da gestão fiscal e administrativa do Fundo.

O diagnóstico extraído do relatório de auditoria indica que, embora não tenham sido identificadas insuficiências financeiras no período examinado, subsiste a necessidade de aperfeiçoamento do planejamento orçamentário e dos mecanismos de controle interno, especialmente no que se refere à sistematização e padronização dos procedimentos documentais. Também foram identificadas limitações quanto a integração entre os setores administrativos e a transparências das informações disponibilizadas ao público. Tais aspectos podem comprometer a robustez informacional da gestão e ampliar riscos institucionais perante os órgãos de controle.

A relevância para o desenvolvimento deste Relato Técnico reside na premissa de que a boa gestão de recursos constitucionalmente vinculados exige padrão elevado de *accountability* e governança. Municípios de médio porte frequentemente enfrentam limitações estruturais que dificultam a institucionalização de rotinas formais e permanentes de controle interno, o que pode comprometer a segurança jurídica da gestão mesmo quando não há indícios de desvio de finalidade. Ao analisar



RELATO TÉCNICO

criticamente a experiência concreta de auditoria realizada em Viçosa-MG, busca-se contribuir tanto para o aprimoramento prático da Administração Pública municipal, quanto para o debate técnico-acadêmico sobre controle institucional, conformidade normativa e governança no financiamento educacional.

A auditoria realizada não teve como objetivo exaurir a análise das despesas do FUNDEB, mas identificar fragilidades metodológicas e contribuir para o aprimoramento dos controles internos relacionados à gestão desses recursos. Nesse sentido, o presente Relato Técnico busca transformar os achados da auditoria em aprendizado institucional, articulando o contexto político-administrativo, o diagnóstico do problema público e a proposição de recomendações voltadas ao fortalecimento da governança, da transparência e da eficiência na gestão educacional municipal

2. Contexto Institucional de Demanda

A auditoria foi instaurada a partir de solicitação formal de membro do Poder Legislativo municipal, que requereu análise detalhada das receitas e despesas do FUNDEB relativas aos exercícios de 2021 e 2022, formulando sete questões específicas a serem respondidas no âmbito da fiscalização.

O acesso à documentação ocorreu sob restrição, uma vez que o Poder Executivo disponibilizou exclusivamente as pastas referentes às despesas efetivamente pagas, encaminhadas mediante determinação judicial decorrente de mandado de segurança.

Foram recebidas cinco caixas físicas contendo 11 pastas de empenhos, segregadas nas frações “FUNDEB 70%” (duas caixas) e “FUNDEB 30%” (três caixas). O conjunto documental inicialmente totalizava 5.843 registros. Após procedimento de triagem, conferência e depuração — com identificação de documentos duplicados, folhas em branco e registros sem pertinência material — o universo validado para análise foi consolidado em 4.612 documentos efetivamente considerados no exame técnico.

3. Base teórico-normativa e procedimentos metodológicos

A investigação foi estruturada com base na auditoria de conformidade aplicada ao setor público, conforme as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 100 e ISSAI 400). A auditoria de conformidade constitui instrumento relevante para avaliação da governança e da integridade institucional, contribuindo para o fortalecimento dos mecanismos de controle e *accountability* nos órgãos públicos (Bovens, 2007). Os critérios utilizados foram extraídos da Constituição Federal, da Lei nº 14.113/2020 (Novo FUNDEB), da Lei nº 4.320/1964, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei nº 9.394/1996), das normas do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e das regras de execução orçamentária aplicáveis à administração municipal.

A pesquisa possui natureza aplicada, com abordagem predominantemente qualitativa e caráter analítico-descritivo, configurando-se como estudo de caso institucional centrado no Município de Viçosa-MG nos exercícios de 2021 e 2022. A delimitação temporal permitiu examinar dois ciclos completos de execução orçamentária, possibilitando identificar padrões administrativos, recorrências procedimentais e eventuais fragilidades estruturais.

O corpus empírico foi composto pelas pastas de empenho classificadas como “FUNDEB 70%” e “FUNDEB 30%”, além de demonstrativos contábeis e registros financeiros correspondentes. Esta distinção é metodologicamente relevante, pois envolve regimes jurídicos distintos de aplicação dos recursos, especialmente quanto à remuneração dos profissionais da educação. A estratégia metodológica foi estruturada considerando três critérios principais:

- relevância normativa: despesas que integram/impactam o cálculo dos limites constitucionais.
- materialidade financeira: representatividade dos valores executados na política educacional municipal.
- maturidade organizacional: grau de formalização e consistência dos procedimentos administrativos e dos mecanismos de controle interno da gestão analisada.

A análise documental foi conduzida em etapas sucessivas. Inicialmente, verificou-se a completude formal das pastas de empenho, examinando a presença das fases da despesa pública (empenho,



RELATO TÉCNICO

liquidação e pagamento) e dos documentos comprobatórios correspondentes. Em seguida, avaliou-se a adequação da classificação orçamentária das despesas e sua compatibilidade com a legislação do FUNDEB Posteriormente, foram examinados os saldos financeiros do Fundo e a gestão intertemporal dos recursos.

Também foi realizada a análise da coerência entre planejamento orçamentário e execução financeira, mediante confronto das previsões na Lei Orçamentária Anual e os valores efetivamente executados. Adicionalmente, procedeu-se a triangulação das informações municipais com os dados disponibilizados nos órgãos de controle externo, especialmente Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG) e Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE/FNDE), com a finalidade de verificar convergência informacional e consistência dos percentuais declarados.

No eixo relacionado à transparência e controle social, foram examinados aspectos institucionais referentes ao funcionamento do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACS-FUNDEB), incluindo a formalização da composição do conselho, a existência de regulamentação de funcionamento, a presença de página institucional específica e a divulgação de atas, relatórios e pareceres no portal da transparência.

A investigação incorporou ainda a avaliação de risco institucional. Considerando riscos fiscais, jurídicos e administrativos relacionados à gestão dos recursos vinculados. Os achados foram sistematizados por meio de matriz analítica estruturada a partir dos sete questionamentos que motivaram a auditoria, posteriormente organizadas em seis eixos temáticos, assim delimitados:

- i. Receita e Integridade Contábil: contempla as indagações relativas ao recebimento e à contabilização dos recursos, bem como à convergência com os sistemas oficiais, tratando da base financeira e informacional da execução;
- ii. Aplicação das Despesas e Cumprimento dos Limites: reúne as perguntas sobre cumprimento do mínimo de 70%, com a correta destinação das despesas e segregação das fontes, representando o núcleo normativo da política e de maior risco jurídico;
- iii. Planejamento e Sustentabilidade Fiscal: organiza os questionamentos sobre suficiência financeira e possibilidade de ampliação salarial, envolvendo a dimensão estratégica e a capacidade de manutenção da política educacional;
- iv. Transparência e Controle Social: composto pelas demandas relacionadas à transparência, convergência de dados e atuação do CACS-FUNDEB, refletindo a dimensão democrática da governança;
- v. Governança e Maturidade Organizacional: abrange as questões sobre padronização documental e controles internos; referindo-se à dimensão estrutural da capacidade institucional do Município
- vi. Regularidade e Integridade da Execução: consolida a verificação de indícios de irregularidade, avaliando a robustez estrutural da governança que sustenta a execução analisada (representa a síntese do diagnóstico institucional).

Cumprir registrar que a análise foi realizada com base nos documentos disponibilizados no âmbito da gestão municipal, o que delimita o alcance empírico da investigação (análise documental sob restrição de informações) e reforça a importância da institucionalização de rotinas documentais padronizadas e permanentemente auditáveis.

A matriz analítica apresentada no Quadro 1 permitiu organizar os achados da auditoria em estrutura interpretativa integrada, articulando critérios normativos, evidências documentais e avaliação de risco institucional. Esse arranjo metodológico possibilita não apenas a análise da conformidade formal da execução do FUNDEB, mas também a avaliação da robustez institucional da governança municipal na gestão de recursos educacionais vinculados.



RELATO TÉCNICO

Quadro 1: Síntese dos eixos analíticos, seus critérios avaliados, procedimentos metodológicos e riscos institucionais associados da auditoria.

Eixo Temático	Dimensão analisada	Procedimento metodológico	Tipo de Evidência	Risco Institucional Associado	Ações Avaliadas	Nível do Risco
Eixo I: Receitas e Integridade Contábil	Conformidade normativa da arrecadação municipal	Confronto entre valores recebidos (portal transparência) e registros nos sistemas oficiais (TCEMG e SIOPE)	Demonstrativos contábeis, relatórios financeiros e sistemas externos	Risco de inconsistência informacional e responsabilização por registro inadequado	Recebimento correto dos repasses do FUNDEB	Médio
					Contabilização adequada nos códigos orçamentários	Médio
					Convergência entre registros municipais e registros nos órgãos TCEMG/SIOPE	Alto
					Registro tempestivo das receitas	Médio
Eixo II: Aplicação das Despesas e Cumprimento dos Limites	Conformidade na aplicação dos limites legais e destinação normativa	Confronto entre execução financeira e limites constitucionais	Empenhos e ordens de pagamento, relatório de folhas de pagamento, extratos bancários	Risco de responsabilização por descumprimento legal e insuficiência financeira em caso de desvio de finalidade	Cumprimento do mínimo legal de 70%	Alto
					Classificação correta das despesas (70% e 30%)	Alto
	Regularidade documental	Verificação das fases da despesa, preenchimento adequado dos documentos contábeis e comprovantes	Processos administrativos físicos e documentos digitais (TCEMG e SIOPE/FNDE)	Risco perante os órgãos de controle e execução financeira inadequada com ônus financeiro e jurídico	Pagamento de despesas vedadas	Alto
					Segregação as fontes e contas bancárias	Alto
Eixo III: Planejamento e Sustentabilidade Fiscal	Planejamento orçamentário	Análise comparativa entre LOA, receitas realizadas e despesas executadas	Peças orçamentárias e relatórios de execução e pastas de empenhos	Risco fiscal de médio e longo prazos	Coerência entre LOA e execução efetiva	Médio
					Planejamento do fluxo decenal dos repasses	Médio
	Gestão de saldos	Exame de saldos bancários, restos a pagar e registros contábeis	Extratos bancários e balanços financeiros (TCEMG e SIOPE/FNDE)	Risco de restrição financeira e perda de capacidade de investimento	Formação indevida de superávit	Médio
					Capacidade de aumento salarial sustentável	Baixo

Continua...



RELATO TÉCNICO

Eixo Temático	Dimensão analisada	Procedimento metodológico	Tipo de Evidência	Risco Institucional Associado	Ações Avaliadas	Nível do Risco
Eixo IV: Transparência e Controle Social	Transparência ativa e <i>accountability</i>	Verificação do portal institucional e convergência com sistemas externos	Portal da transparência da Prefeitura, relatórios públicos externos	Risco reputacional e fragilização do controle social	Disponibilização de dados no portal da transparência	Médio
					Sincronia entre os dados públicos e sistemas externos	Alto
					Funcionalidade da área do CACS-FUNDEB no portal,	Médio
					Publicidade ativa das informações	Médio
Eixo V: Governança e Maturidade Organizacional	Maturidade organizacional e controles internos	Análise qualitativa dos fluxos administrativos e integração setorial (contábil, financeiro, educacional)	Procedimentos internos (ordenamento das etapas de execução orçamentário-financeira), rotinas documentadas	Risco administrativo e reputacional	Padronização documental das pastas de empenho	Médio
					Integração entre os setores	Médio
					Capacidade preventiva do controle interno	Alto
					Formalização de rotinas administrativas	Médio
Eixo VI: Regularidade e Integridade da Execução	Regularidade geral da execução orçamentário-financeira	Consolidação dos achados e classificação em matriz de risco	Matriz de risco consolidada	Risco institucional sistêmico	Indicação de indícios de irregularidade	Alto
					Documentos duplicados ou ausentes	Médio
					Históricos genéricos ou incompletos nos empenhos	Médio
					Inconsistências classificatórias	Alto

Fonte: Elaboração dos autores.

Apartir desta estrutura analítica apresentada no Quadro 1 acima, apresentam-se em sequência a síntese dos principais achados da auditoria.



4. Achados da Auditoria e Diagnóstico da Execução do FUNDEB

4.1. Receitas e Saúde Financeira do Fundo

A análise das receitas do FUNDEB no Município de Viçosa/MG foi conduzida sob a perspectiva da auditoria de conformidade, tomando como critérios normativos a Constituição Federal, a Lei nº 14.113/2020, a Lei nº 4.320/1964 e as normas de registro e prestação de contas perante o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG) e o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE/FNDE). O exame concentrou-se na integridade contábil dos registros, na tempestividade da contabilização e na convergência informacional entre as bases municipais e os sistemas oficiais de controle.

No período analisado, as transferências do FUNDEB principal totalizaram R\$ 34.270.166,56 em 2021 e R\$ 39.789.141,42 em 2022. Incluídos os rendimentos financeiros decorrentes da aplicação bancária obrigatória dos recursos — R\$ 128.770,84 em 2021 e R\$ 408.214,35 em 2022 —, a receita total disponível alcançou R\$ 34.398.937,40 e R\$ 40.197.355,77, respectivamente. Verificou-se, portanto, crescimento nominal superior a 16% entre os exercícios, mantendo-se a participação do FUNDEB em aproximadamente 13,7% da receita orçamentária municipal, o que evidencia a relevância estrutural do Fundo no financiamento da política educacional local. O FUNDEB consolidou-se como principal mecanismo redistributivo do financiamento da educação básica no país, sendo um dos principais vetores na redução das desigualdades educacionais no Brasil (Pinto, 2014; Alves, Schneider & Silveira, 2024).

Para verificar a conformidade da arrecadação, procedeu-se ao confronto entre os valores divulgados no Portal da Transparência municipal e aqueles registrados nos sistemas oficiais do TCEMG e do SIOPE/FNDE. A análise não identificou divergências materiais relevantes entre as bases examinadas no escopo documental disponibilizado. No corpo documental analisado, não foram identificadas divergências materiais relevantes entre essas bases, indicando convergência informacional entre os registros municipais e os dados reportados aos órgãos de controle.

No que se refere à contabilização das receitas, verificou-se que os repasses do FUNDEB e seus rendimentos financeiros foram registradas em rubricas específicas compatíveis com a classificação prevista na legislação. A segregação das fontes de recursos mostrou-se formalmente adequada, não havendo indícios de registro em códigos genéricos ou incompatíveis com a natureza vinculada das transferências.

Quanto à tempestividade da contabilização, a análise indicou que os repasses decenais — realizados em três parcelas mensais — foram incorporados aos registros contábeis dentro do exercício financeiro correspondente, sem evidências de atrasos sistemáticos que pudessem comprometer a fidedignidade da informação orçamentária.

A análise integrada dos dados de matrículas e arrecadação revelou dinâmica relevante para a compreensão da saúde financeira do Fundo. Entre 2021 e 2023, houve leve redução das matrículas na rede municipal, passando de 5.151 alunos em 2021 para 5.143 em 2022 e 5.120 em 2023. Apesar dessa retração marginal, a receita do FUNDEB apresentou evolução consistente, alcançando R\$ 40.591.549,91 em 2023. Esse comportamento indica que a evolução das receitas esteve mais associada à dinâmica das bases tributárias que compõem o Fundo e aos mecanismos nacionais de redistribuição do que à expansão da rede municipal de ensino.

A síntese dos resultados da análise das receitas do FUNDEB, é apresentada na Tabela 1, que reúne os principais indicadores financeiros e educacionais de 2021 a 2023. Os dados evidenciam que, apesar da leve redução do número de matrículas, houve aumento do volume total de recursos disponíveis e, consequentemente, do valor médio de financiamento por estudante. A receita do FUNDEB por aluno passou de aproximadamente R\$ 6.678 em 2021 para cerca de R\$ 7.928 em 2023, indicando ampliação da capacidade de financiamento educacional no período.

No plano federativo, verificou-se que o Município não recebeu complementação da União nas modalidades VAAT e VAAR no período analisado, tendo inclusive deixado de se habilitar ao cálculo do VAAR em 2023 em razão do não atendimento ao indicador relacionado à redução das desigualdades

RELATO TÉCNICO

educacionais socioeconômicas e raciais. Embora tal situação não configure irregularidade contábil, ela evidencia dimensão estratégica da gestão educacional que pode impactar a ampliação futura das receitas vinculadas.

Tabela 1: Resultados sobre Receitas e Saúde Financeira do FUNDEB (2021–2023)

Indicador	2021	2022	2023	Análise Sintética
FUNDEB Principal	R\$ 34.270.166,56	R\$ 39.789.141,42	R\$ 40.591.549,91	Crescimento contínuo das transferências do Fundo, com maior variação entre 2021 e 2022
Receita Total com rendimentos	R\$ 34.398.937,40	R\$ 40.197.355,77	—	Ampliação da receita total disponível do Fundo
Participação na receita municipal	13,72%	13,69%	—	Estabilidade percentual, evidenciando relevância do FUNDEB no financiamento da educação
Matrículas	5.151 alunos	5.143 alunos	5.120 alunos	Redução marginal no período
Receita do FUNDEB por aluno	R\$ 6.678,00 por aluno	R\$ 7.816,00 por aluno	R\$ 7.928,00 por aluno	Crescimento do valor disponível por estudante, devido ao aumento das transferências do Fundo
Dedução para Formação do Fundo	R\$ 18.026.648,71	R\$ 20.901.743,76	R\$ 22.170.906,27	Crescimento das contribuições municipais ao FUNDEB
Complementação VAAT/VAAR	Não recebeu	Não recebeu	Não habilitado ao VAAR	Município não contemplado pelas complementações no período

Fonte: Elaboração dos autores com base nos dados do TCEMG, SIOPE/FNDE e Portal da Transparência.

De forma geral, os resultados indicam que as receitas do FUNDEB foram contabilizadas em conformidade com a legislação vigente e registradas de maneira consistente nos sistemas oficiais de controle. Não foram identificadas inconsistências relevantes no escopo documental analisado, ressalvada a limitação decorrente da ausência de acesso a bases consolidadas que permitissem verificar, de forma completa, eventuais superávits financeiros provenientes de exercícios anteriores.

Em síntese, os achados apontam cenário de suficiência financeira do Fundo no período analisado, acompanhado da necessidade de aprimoramento estratégico da gestão educacional municipal, especialmente no que se refere à ampliação das condições de elegibilidade às complementações federais e ao fortalecimento da governança informacional na gestão do FUNDEB.

4.2. Execução das Despesas do FUNDEB e Cumprimento do Limite Constitucional de 70%

A auditoria examinou as despesas constantes nas pastas físicas classificadas como “FUNDEB 70%” e “FUNDEB 30%” com fundamento nos critérios estabelecidos no art. 26 da Lei nº 14.113/2020, na Lei nº 4.320/1964, na Instrução Normativa TCEMG nº 08/2003 e nas orientações técnicas do FNDE. A metodologia adotada compreendeu a identificação, numeração sequencial, rubrica e catalogação de 4.612 páginas, preservando-se a ordem original dos documentos encaminhados pelo Poder Executivo. Na sequência, procedeu-se à verificação formal e material dos registros, avaliando-se legibilidade, integridade documental, correspondência entre empenhos, subempenhos, ordens de pagamento e comprovantes bancários, correta classificação orçamentária e adequado enquadramento nas hipóteses legais de aplicação dos recursos vinculados.

As despesas foram organizadas eletronicamente segundo as frações de 70% e 30%, distinguindo-se remuneração de docentes e demais profissionais da educação, encargos patronais, retenções legais/consignações e demais despesas admitidas pela legislação.

Com base exclusivamente nas despesas efetivamente pagas e comprovadas nas pastas físicas, apurou-se que, em 2021, o montante destinado à remuneração dos profissionais da educação básica foi de R\$ 24.535.849,79, correspondendo a 69,74% da receita disponível do FUNDEB no exercício. Em 2022, o valor alcançou R\$ 28.038.781,54, representando 71,33% da receita disponível. Para fins de prudência metodológica, foram realizados ajustes na base analisada, incluindo a exclusão de despesas consideradas



RELATO TÉCNICO

desenquadráveis segundo o manual do FNDE, bem como desconsideração de documentos listados como pagos nos exames aritméticos, mas não localizados nas pastas físicas (R\$ 8.690,61 em 2021 e R\$ 1.242.729,27 em 2022).

Entretanto, ao confrontar os percentuais apurados na base física com aqueles divulgados pelos sistemas oficiais de controle externo, verificaram-se valores superiores, conforme demonstrado na tabela 2, em razão de metodologia distinta de cálculo.

Tabela 2: Comparação do limite constitucional de 70% do FUNDEB (2021–2022)

Exercício	Receita disponível do FUNDEB (R\$)	Despesa com profissionais da educação (R\$)	Percentual apurado (base física)	Percentuais nos sistemas oficiais	
				TCEMG	SIOPE
2021	34.398.937,40	24.535.849,79	69,74%	75,01%	73,75%
2022	40.197.355,77	28.038.781,54	71,33%	75,01%	72,05%

Fonte: Pastas de empenhos do Poder Executivo (2021–2022); dados do TCEMG e SIOPE/FNDE.

A diferença entre os percentuais decorre principalmente dos critérios de consolidação utilizados pelos sistemas oficiais. Enquanto a auditoria considerou apenas as despesas efetivamente pagas e comprovadas nas pastas físicas, os sistemas de controle incluem também restos a pagar processados vinculados à remuneração dos profissionais da educação. Como a documentação completa desses registros não estava disponível nas pastas analisadas, optou-se pela adoção de critério conservador baseado apenas nas despesas comprovadas. A síntese dos principais achados relacionados à aplicação das despesas do FUNDEB pode ser visualizada na tabela 3.

Tabela 3: Evidências da auditoria sobre aplicação das despesas do FUNDEB (2021–2022)

Aspecto Analisado	Resultado Observado	Observação técnica
Percentual de aplicação na remuneração dos profissionais da educação (base física)	69,74% em 2021, e 71,33% em 2022	Percentuais calculados com base apenas nas despesas pagas e comprovadas
Percentuais registrados nos sistemas oficiais	Entre 72% e 75%	Percentuais superiores aos apurados na auditoria documental
Classificação das despesas	Majoritariamente compatível com a legislação	Ajustes pontuais identificados nas pastas analisadas
Regularidade documental	Ausência de alguns documentos e inconsistências pontuais	Limitações na rastreabilidade documental

Fonte: Elaboração própria com base na auditoria documental das despesas do FUNDEB (2021–2022).

A interpretação técnica evidencia que o cumprimento do limite constitucional de 70% depende diretamente da metodologia de cálculo adotada. Sob a ótica estritamente documental, baseada apenas nas despesas pagas e comprovadas, houve insuficiência marginal em 2021 e cumprimento formal em 2022. Já na metodologia adotada pelos sistemas oficiais, que incorpora restos a pagar legalmente permitidos, os percentuais superam o mínimo constitucional em ambos os exercícios.

No tocante à aplicação dos recursos da fração de até 30%, destinada às demais despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino, a auditoria analisou as despesas efetivamente pagas e comprovadas nas pastas físicas. Em 2021, as despesas pagas totalizaram R\$ 8.047.247,48 (23,39% da receita disponível), e em 2022, R\$ 8.636.084,54 (21,48%), permanecendo abaixo do limite máximo legal de 30%. Observa-se que, em ambos os exercícios, as despesas pagas com recursos da fração de até 30% permaneceram abaixo do limite máximo legal (sem considerar eventuais restos a pagar vinculados ao Fundo), conforme demonstrado na tabela 4. Entre as despesas executadas com recursos do FUNDEB, observou-se predominância de gastos com remuneração e encargos da educação básica, seguidos por subvenções sociais destinadas a entidades filantrópicas conveniadas.



RELATO TÉCNICO

Tabela 4: Aplicação da fração de até 30% do FUNDEB com base na auditoria documental

Ano	Receita disponível do FUNDEB	Limite máximo legal (30%)	Despesas pagas com recursos do FUNDEB	Percentual aplicado	Folga financeira no limite (30%)
2021	R\$ 34.398.937,40	R\$ 10.319.681,22	R\$ 8.047.247,48	23,39%	R\$ 2.272.433,74
2022	R\$ 40.197.355,77	R\$ 12.059.206,73	R\$ 8.636.084,54	21,48%	R\$ 3.423.122,79

Fonte: Elaboração própria com base na auditoria das pastas de empenho do FUNDEB 30% (2021–2022).

Em 2021, o total pago foi de R\$ 32.583.097,27, frente a uma arrecadação de R\$ 34.398.937,40, resultando em saldo financeiro de R\$ 1.815.840,13. Em 2022, a arrecadação totalizou R\$ 40.197.355,77, enquanto as despesas pagas alcançaram R\$ 36.674.866,08, gerando saldo de R\$ 3.522.489,69.

No que se refere às subvenções sociais, foram identificados repasses a 12 entidades filantrópicas, totalizando R\$ 4.172.670,96 em 2021 e R\$ 5.566.399,32 em 2022. Entretanto, não foi possível verificar integralmente, nos documentos disponibilizados, o atendimento aos requisitos previstos no art. 7º, §4º, da Lei nº 14.113/2020, nem acessar os respectivos termos de convênio nos portais oficiais consultados.

De forma geral, não foram identificadas despesas que se enquadrassem nas vedações expressas do art. 29 da Lei nº 14.113/2020 ou do art. 71 da LDB. As principais fragilidades observadas concentram-se na governança documental, na ausência de documentação complementar (especialmente restos a pagar e convênios) e na limitação de acesso aos dados analíticos da folha de pagamento, aspectos que impactam a robustez informacional, mas não evidenciam desvio material de finalidade dos recursos.

A diferença decorre da metodologia adotada pelos órgãos de controle externo, que consideram, para fins de apuração do limite constitucional, não apenas as despesas pagas no exercício, mas também os restos a pagar legalmente vinculados à remuneração dos profissionais da educação básica. Como a auditoria não teve acesso integral à documentação comprobatória dos restos a pagar relacionados ao FUNDEB, a apuração limitou-se às despesas efetivamente pagas e comprovadas nas pastas físicas, o que explica a divergência observada. A consolidação interpretativa do achado pode ser sintetizada no quadro a seguir.

Tabela 5: Síntese do achado da auditoria sobre aplicação das despesas do FUNDEB (Eixo II)

Elemento analisado	Evidência da auditoria	Implicação institucional
Cumprimento do limite mínimo de 70% (base física)	Percentual de 69,74% em 2021, e 71,33% em 2022, considerando apenas despesas pagas	Cumprimento formal em 2022; insuficiência marginal em 2021 sob metodologia documental restrita
Metodologia de apuração do limite legal	Sistemas oficiais consideram restos a pagar vinculados à remuneração	Diferença metodológica altera o resultado da apuração
Classificação das despesas	Identificação de ajustes pontuais	Possível impacto na consistência das informações reportadas
Organização documental	Ausência de alguns documentos comprobatórios	Fragilidade na governança documental

Fonte: Elaboração dos autores com base na auditoria documental (2021–2022).

A interpretação técnica do achado evidencia que o cumprimento do limite constitucional de 70% depende diretamente da metodologia de apuração adotada. Sob a perspectiva estritamente documental, baseada apenas nas despesas pagas e comprovadas nas pastas físicas, houve insuficiência marginal em 2021 e cumprimento formal em 2022. Sob a metodologia oficial que incorpora restos a pagar legalmente permitidos, os percentuais superam o mínimo constitucional em ambos os exercícios.

O risco institucional associado a esse eixo é classificado como elevado, por envolver obrigação constitucional expressa e potencial responsabilização em caso de descumprimento ou erro metodológico. Contudo, no escopo analisado, não foram identificados indícios de desvio relevante de finalidade dos recursos. As fragilidades observadas concentram-se na organização documental e na consistência informacional, aspectos que afetam a transparência e a segurança jurídica da gestão do FUNDEB.

Adicionalmente, foram examinados aspectos relacionados à utilização das fontes orçamentárias e à movimentação das contas bancárias vinculadas ao FUNDEB. Verificaram-se divergências pontuais



RELATO TÉCNICO

entre os valores contábeis registrados nas pastas físicas de empenho — adotadas como referência documental nesta auditoria — e aqueles disponibilizados nas bases eletrônicas do TCEMG e do SIOPE/FNDE. Tais discrepâncias não indicam aplicação indevida dos recursos, mas podem decorrer de diferenças metodológicas de consolidação dos dados, como critérios distintos de registro das despesas, inclusão de restos a pagar ou inconsistências na classificação das fontes de recursos.

No tocante à utilização das fontes orçamentárias e das contas bancárias vinculadas ao FUNDEB, a auditoria identificou registros indevidos em códigos distintos da destinação legal, bem como a presença de documentos classificados na Destinação de Recursos 100 (DR 100) inseridos em pastas do FUNDEB. Também foram constatadas impropriedades na distinção classificatória entre a fração de 70% — destinada à remuneração dos profissionais da educação básica — e a fração de 30% — relativa às demais despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino. Tais ocorrências indicam fragilidade na segregação técnica das fontes e na padronização dos lançamentos contábeis, com potencial impacto sobre a apuração de limites legais, consistência dos dados declarados aos sistemas oficiais e a rastreabilidade da execução financeira.

Em termos técnicos, o risco identificado concentra-se na dimensão da governança contábil e da consistência informacional, e não na materialidade financeira da execução. Recomenda-se, para mitigação dessas fragilidades, o aprimoramento das rotinas de classificação orçamentária, a padronização dos critérios de consolidação dos dados, a realização de conferências prévias antes do envio das informações aos sistemas externos e o fortalecimento da capacitação técnica das equipes responsáveis pela gestão, registro e publicização dos recursos do FUNDEB.

4.3. Convergência Informacional com Órgãos de Controle

A verificação da transparência ativa e da confiabilidade das informações públicas sobre a execução do FUNDEB foi conduzida a partir do marco normativo da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), da Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência) e do art. 48 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelecem o dever de divulgação ativa de informações relativas à execução orçamentária e financeira da administração pública. Também forma consideradas as disposições específicas do regime jurídico do FUNDEB, principalmente a Portaria Conjunta STN/FNDE nº 02/2018, que reforça a necessidade de publicidade e rastreabilidade da movimentação financeira do FUNDEB, em consonância com comandos já previstos na legislação do Fundo (Lei nº 14.113/2020) e no Decreto nº 7.507/2011, que reforçam a necessidade de publicidade, rastreabilidade e consistência informacional na gestão dos recursos educacionais vinculados.

Nesse contexto, a transparência do FUNDEB foi tratada como dimensão substantiva de *accountability* pública: não se limitando à mera existência de dados dispersos, mas também exigindo sua acessibilidade, inteligibilidade e convergência entre a documentação interna municipal e os sistemas oficiais de controle. E, a transparência é uma condição necessária para efetividade do controle social e para fortalecimento da legitimidade das políticas públicas (Filgueiras, 2011; Michener & Bersch, 2013).

A auditoria realizou consulta sistemática a três bases públicas: o Portal da Transparência do Poder Executivo municipal, o “Fiscalizando com o TCE” (TCEMG) e o SIOPE/FNDE. As consultas ocorreram entre 01/07/2024 e 25/09/2024, e os dados coletados foram arquivados em pastas eletrônicas categorizadas por natureza e finalidade, permitindo a comparação entre receitas, despesas orçamentárias e extraorçamentárias, consignações, demonstrativos de execução, saldos bancários e disponibilidade de caixa, além dos percentuais declarados de aplicação do FUNDEB.

Para fins de teste de conformidade e consistência informacional, a auditoria adotou como referência primária os dados constantes das pastas físicas de empenhos, compreendendo que, no escopo disponível, elas constituíam a evidência documental interna mais direta para validação dos registros digitais.

Os resultados evidenciaram que, embora as três plataformas consultadas disponibilizem dados sobre a execução municipal, há inconsistências pontuais que comprometem a plena convergência informacional entre as bases físicas e os sistemas eletrônicos. A comparação entre as pastas de empenhos, os relatórios do TCEMG e os relatórios do SIOPE apontou divergências quanto à classificação das despesas, à indicação da fonte de recursos e à composição dos valores declarados,



RELATO TÉCNICO

especialmente quando se contrapõem valores brutos e líquidos, ou quando se observa a presença de critérios distintos de consolidação.

Além disso, foram identificados documentos listados como pagos em relatórios internos e planilhas de controle que não estavam fisicamente presentes nas pastas examinadas, totalizando aproximadamente R\$ 1,4 milhão, o que reforça a existência de fragilidade na cadeia de evidências necessária para assegurar rastreabilidade plena e segurança jurídica na comprovação dos gastos perante os órgãos de controle.

Do ponto de vista metodológico, essas inconsistências ajudam a explicar por que os percentuais e totais apresentados nos sistemas oficiais podem divergir daqueles extraídos diretamente da documentação física, sobretudo em razão de diferenças de critério — como consolidação por competência, liquidação ou pagamento, além da inclusão de restos a pagar — influenciam diretamente os resultados apresentados.

Ainda que as divergências observadas não indiquem, por si, desvio de finalidade, elas ampliam o risco institucional associado à transparência da gestão do FUNDEB (Eixo IV), na medida em que reduzem a confiabilidade pública dos dados, fragilizam o controle social e podem gerar recomendações do Tribunal de Contas ou repercussão reputacional negativa, especialmente quando o cidadão não consegue reconstruir, com clareza e facilidade, o percurso do recurso do FUNDEB desde o recebimento até a destinação final.

No que se refere especificamente à transparência ativa no Portal da Transparência municipal, constatou-se que é possível localizar dados orçamentários gerais dos exercícios de 2021 e 2022, incluindo receitas, despesas e notas individualizadas de empenho. Contudo, no recorte específico do FUNDEB, não foram identificados relatórios consolidados ou demonstrativos sintéticos que permitam compreender de forma clara e acessível a aplicação dos recursos do Fundo. Também não foram localizados, com facilidade, documentos complementares relacionados à movimentação financeira ou aos instrumentos de cooperação utilizados em repasses a entidades filantrópicas.

Em termos práticos, o resultado foi a existência de transparência parcial: há dados disponíveis, mas a ausência de organização e de relatórios específicos enfraquece a inteligibilidade e limita o exercício efetivo do controle social.

Essa conclusão é reforçada pelo próprio regime jurídico do FUNDEB. A Lei nº 14.113/2020 estabelece que registros contábeis e demonstrativos gerenciais mensais relativos aos recursos recebidos e às despesas realizadas devem permanecer à disposição dos conselhos responsáveis e dos órgãos de controle interno e externo, com ampla publicidade, inclusive por meio eletrônico, e que os dados contábeis, orçamentários e fiscais devem conter detalhamento específico relacionado ao Fundo e à manutenção e desenvolvimento do ensino. Assim, a transparência exigida pela legislação do FUNDEB não se satisfaz com a presença de lançamentos isolados; pressupõe detalhamento, consistência e padronização informacional. Ademais, mesmo antes das alterações recentes na LDB, a LAI e a LRF já impunham o dever de divulgação ativa; e, a partir de 16/10/2024, a Lei nº 15.001 reforçou requisitos mínimos de transparência pública educacional, determinando a publicação específica de dados relativos à gestão e execução do FUNDEB, inclusive nos sítios eletrônicos dos órgãos gestores da educação pública de cada ente subnacional.

O achado do Eixo IV evidencia que, embora existam mecanismos formais de divulgação de informações, persistem fragilidades relevantes de transparência ativa e convergência informacional na gestão do FUNDEB em Viçosa/MG. Para tornar didática a síntese do achado do Eixo IV, esta é apresentada na tabela 6, integrando critérios de auditoria, evidências analisadas, achados da auditoria e implicações institucionais.



Tabela 6: Síntese dos achados: transparência, convergência informacional e controle social do FUNDEB

Critério de auditoria	Evidência analisada	Achado da auditoria	Implicação institucional
Disponibilização de dados no portal transparência	Consulta ao Portal da Transparência municipal (2021–2022)	Há dados orçamentários gerias, mas sem relatórios específicos do FUNDEB	Transparência parcial, baixa inteligibilidade dos dados para o cidadão
Sincronia entre bases internas e sistemas oficiais (TCEMG/SIOPE)	Comparação entre pastas físicas de empenhos, relatórios do TCEMG e dados do SIOPE	divergências pontuais na classificação das despesas, indicação das fontes e composição dos valores	Redução de confiabilidade informacional e aumento do risco de responsabilização externa.
Convergência documental (cadeia da comprovação das despesas)	Confronto entre listas internas de pagamentos e documentos físicos da pasta de empenhos	Identificação documentos listados como pagos não localizados fisicamente (~R\$ 1,4 milhão)	Fragilidade na rastreabilidade da execução financeira e risco jurídico-administrativo
Transparência ativa e controle social	Verificação da organização e acessibilidade dos dados	Dificuldade de reconstrução clara do ciclo do recurso do FUNDEB	Limitação do controle social e risco reputacional para a gestão pública

Fonte: Elaboração dos autores, a partir de consultas ao Portal da Transparência do município de Viçosa/MG, relatórios do TCEMG (“Fiscalizando com o TCE”), dados do SIOPE/FNDE e análise das pastas físicas de empenhos (consultas realizadas de 01/07/2024 a 25/09/2024).

As inconsistências observadas, principalmente, entre documentação interna e sistemas oficiais, elevam o risco institucional não por indicarem desvio de finalidade dos recursos, mas por comprometerem a rastreabilidade, a segurança jurídica e a efetividade do controle social, dimensões essenciais para a *accountability* fiscal em políticas educacionais.

4.4. Transparência e Controle Social do FUNDEB: análise da página do CACS-FUNDEB

No âmbito da transparência e do controle social, verificaram-se as informações disponibilizadas no portal eletrônico oficial da Prefeitura Municipal de Viçosa/MG sobre o Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACS-FUNDEB). A análise buscou identificar evidências públicas de sua atuação e funcionamento, em conformidade com a Lei nº 14.113/2020, especialmente o art. 33, e com os princípios de publicidade e transparência previstos na Lei nº 12.527/2011.

O CACS-FUNDEB constitui órgão colegiado responsável pelo acompanhamento e controle da repartição, transferência e aplicação dos recursos do Fundo, além da supervisão do Censo Escolar e da análise da proposta orçamentária anual do Poder Executivo. No Município de Viçosa/MG, o Conselho foi instituído pela Lei Municipal nº 1.833/2007, posteriormente atualizada pelas Leis nº 2.542/2016, nº 2.894/2021 e nº 2.909/2021, e possui composição definida por meio das Portarias nº 478/2021, nº 623/2021 e nº 027/2023, contemplando representantes do Poder Executivo, profissionais da educação, pais de alunos, estudantes e entidades da sociedade civil, conforme previsto na legislação federal.

Contudo, ao acessar a página eletrônica destinada ao Conselho no site institucional do Município, constatou-se que, embora existam campos indicativos de organização e funcionamento — como secretaria executiva, regimento interno, orientações aos conselheiros, cronograma de reuniões, atas e resoluções — os respectivos links encontravam-se inativos no momento da consulta, não direcionando o usuário a qualquer conteúdo informacional. Em razão disso, não foi possível localizar atas, relatórios de fiscalização, pareceres sobre prestações de contas ou outros documentos que evidenciassem publicamente a atuação do Conselho nos exercícios analisados. A ausência de documentação acessível por meio eletrônico dificulta a verificação externa do funcionamento do órgão e limita o exercício do controle social sobre a aplicação dos recursos do FUNDEB.

Do ponto de vista técnico, a situação indica a existência de estrutura institucional formalmente constituída, porém com transparência ativa insuficiente quanto à divulgação das atividades do CACS-FUNDEB. Tal circunstância não permite afirmar inexistência de atuação, mas impede sua comprovação pública por meio do sítio eletrônico oficial do Município. Diante desse cenário, recomenda-se o aprimoramento da transparência ativa, com a disponibilização regular de atas, relatórios, cronogramas



RELATO TÉCNICO

de reuniões e demais registros das atividades do Conselho, a fim de assegurar efetividade ao controle social e aderência às exigências legais aplicáveis à gestão do FUNDEB.

4.5. Fragilidades na Governança Documental do FUNDEB

Na continuidade da identificação de possíveis irregularidades na execução das despesas do FUNDEB em Viçosa/MG, procedeu-se ao exame dos documentos constantes das pastas de empenhos organizadas pelo Poder Executivo sob as denominações “FUNDEB 70%” e “FUNDEB 30%”, referentes aos exercícios de 2021 e 2022. Para orientar a extensão dos testes, consideraram-se critérios de relevância documental, materialidade financeira e maturidade organizacional das rotinas de gestão e arquivamento. O escopo assumiu caráter situacional, limitado ao acervo documental disponibilizado à equipe técnica e às normas aplicáveis à execução da despesa pública.

Os procedimentos consistiram no reconhecimento, catalogação e análise de 11 pastas encaminhadas pelo Poder Executivo, totalizando 4.612 documentos, correspondentes a pagamentos realizados entre 01/01/2021 e 31/12/2021 (2.611 documentos) e 01/01/2022 e 31/12/2022 (2.001 documentos). Não foram identificados, nas pastas analisadas, relatórios consolidados, demonstrativos financeiros ou documentação complementar que ampliasse a análise para além das notas de empenho, ordens de pagamento e respectivos anexos, o que reforçou a centralidade da análise documental como principal parâmetro de verificação.

Como referência normativa, consideraram-se as diretrizes de organização documental estabelecidas pela Instrução Normativa TCEMG nº 08/2003, que orienta o correto agrupamento da documentação da manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como os conceitos da Lei nº 4.320/1964 relativos às fases da despesa pública (empenho, liquidação e pagamento). Esses parâmetros foram utilizados para verificar a suficiência documental para comprovação da regularidade das despesas.

A partir da catalogação do corpo documental, foram elaboradas planilhas de apoio e matrizes de registro das inconsistências, organizadas cronologicamente por tipo de ocorrência e por fração do FUNDEB (70% e 30%). Observou-se que determinados problemas se repetiam em um mesmo documento, razão pela qual o número total de ocorrências registradas superou o número de documentos analisados. Documentos duplicados ou indevidamente classificados nas pastas do FUNDEB, como os casos com Destinação de Recursos Próprios (DR 100), que foram segregados e desconsiderados da base de cálculo das despesas, evitando distorções na apuração dos resultados.

No conjunto analisado, as fragilidades documentais mais recorrentes consistiram na ausência de comprovantes de despesa ou pagamento, inexistência de recibos, históricos genéricos ou incompletos, documentos duplicados, páginas em branco e falhas de legibilidade decorrentes de reprografia inadequada. Também foram identificadas impropriedades classificatórias relevantes, incluindo situações em que despesas de natureza indenizatória foram registradas como se integrassem remuneração apta ao câmputo na fração de 70%, bem como registros em códigos distintos da destinação legal e inserção de documentos classificados na DR 100 no conjunto do FUNDEB. Tais ocorrências fragilizam a rastreabilidade do gasto público e a consistência informacional da prestação de contas, principalmente na distinção prática entre as frações de 70% e 30% do Fundo.

Sob a ótica da gestão de riscos, as fragilidades identificadas foram agrupadas em três categorias principais. O risco operacional refere-se à desorganização do fluxo documental e à ausência de padronização de procedimentos, que comprometem a eficiência do controle interno. O risco informacional decorre da baixa qualidade dos registros e da insuficiência de evidências que permitam conciliar os documentos com os fatos administrativos correspondentes, dificultando a transparência e a comparabilidade das informações. Já o risco legal está associado ao descumprimento de requisitos normativos relativos à comprovação da despesa e ao enquadramento adequado das despesas nas frações do FUNDEB.

Em síntese, o conjunto de fragilidades observadas indica vulnerabilidade procedimental na governança documental do FUNDEB no período analisado. Embora não configure, por si só, evidência de desvio material de finalidade, essa situação pode afetar a confiabilidade dos relatórios, a consistência das apurações de limites legais e a capacidade de defesa institucional do Município perante órgãos de



RELATO TÉCNICO

controle. Os achados devem, portanto, ser compreendidos como subsídio para o aprimoramento das rotinas administrativas, fortalecimento do controle interno e padronização dos procedimentos de organização e arquivamento das pastas do FUNDEB.

5. Lições aprendidas, recomendações técnicas e contribuições para outros municípios

A análise dos exercícios de 2021 e 2022 evidenciou que o cumprimento dos percentuais constitucionais do FUNDEB não assegura, isoladamente, robustez institucional da gestão. Afonso (2010) destaca que a conformidade normativa deve ser acompanhada por estruturas institucionais capazes de garantir integridade informacional, coordenação administrativa e capacidade de controle.

A conformidade formal depende da qualidade da documentação, da correta classificação orçamentária e da consistência entre registros físicos e sistemas oficiais. Verificou-se, ainda, que divergências metodológicas — especialmente quanto à inclusão de restos a pagar e aos critérios de consolidação das despesas (empenho, liquidação ou pagamento) — podem alterar significativamente os resultados apurados e influenciar a interpretação do cumprimento do limite mínimo de 70%.

Constatou-se que a gestão de transferências vinculadas exige cadeia documental íntegra e padronizada, com adequada segregação das frações de 70% e 30% e correta identificação das fontes de recursos. Observou-se também que a convergência entre documentação interna e bases externas (TCEMG e SIOPE) não ocorre de forma automática, podendo ser comprometida por inconsistências classificatórias ou diferenças de critério. As fragilidades documentais identificadas ampliam riscos reputacionais e de responsabilização administrativa, não por indicarem utilização irregular dos recursos, mas por reduzirem a confiabilidade e a capacidade de defesa da gestão perante os órgãos de controle.

A partir desses achados, foram identificadas medidas institucionais capazes de mitigar as fragilidades observadas. Recomenda-se a implementação de manual interno de padronização documental, com definição clara de fluxos e critérios de arquivamento das despesas do FUNDEB. Também, sugere-se a revisão periódica da classificação orçamentária e das destinações de recursos, a fim de evitar impropriedades na segregação das frações legais. Além disso, destaca-se a necessidade de maior integração entre os setores contábil e educacional, especialmente na consolidação das informações da folha de pagamento e na apuração dos percentuais aplicados.

Outra medida recomendada consiste na realização de conferência prévia antes do envio de dados aos órgãos de controle externo, como forma de prevenir divergências metodológicas entre registros municipais e sistemas oficiais. O fortalecimento do controle interno municipal deve ser tratado como ação estruturante, aliado à digitalização e indexação eletrônica dos processos de despesa, garantindo rastreabilidade, preservação documental e maior eficiência na prestação de contas.

Por fim, a metodologia adotada — baseada na auditoria de conformidade, na comparação entre bases físicas e sistemas oficiais e na utilização de matriz de risco documental — mostrou-se passível de replicação em outros municípios, especialmente em contextos de restrição documental, elevada dependência de transferências vinculadas e necessidade de aprimoramento dos mecanismos de controle interno. A matriz de risco demonstrou ser útil para identificar fragilidades recorrentes, orientar prioridades de correção administrativa e fortalecer a governança fiscal e educacional nos municípios.

Agradecimentos

Agradecimentos à Câmara Municipal de Viçosa/MG pelo acesso às informações e documentos e pela colaboração institucional que viabilizou a pesquisa.

Agradecimentos à Universidade Federal de Viçosa (UFV) pelo apoio acadêmico e pelo ambiente propício ao desenvolvimento do pós-doutoramento e da produção científica.

Referências:

Abrucio, F. L. (2010). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, 44(2), 27–43. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000200002>



RELATO TÉCNICO

- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2004). Finanças públicas, democracia e accountability. *Revista de Administração Pública*, 38(5), 713–735.
- Arretche, M. (2012). *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*. Editora FGV.
- Afonso, J. R. (2018). Descentralização fiscal, transferências e autonomia municipal no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 52(4), 601–620. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170285>
- Alves, T., Schneider, G., & Silveira, A. D. (2024). Financiamento das escolas públicas em condições de qualidade: Fundeb e Custo-Aluno Qualidade. *Revista Cocar*, 18(36), 1–25.
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Brasil. (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. (1996). Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm
- Brasil. (2020). Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l14113.htm
- Filgueiras, F. (2011). Além da transparência: accountability e política da publicidade. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, (84), 353–384. <https://doi.org/10.1590/S0102-64452011000300010>
- Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2021). Manual de orientações do FUNDEB: perguntas e respostas. <https://www.fnde.gov.br>
- Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. (2023). Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) [Base de dados]. <https://www.fnde.gov.br/siope>
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. (2023a). Censo Escolar da Educação Básica 2021/2022: Resultados. <https://www.gov.br/inep>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2017). *ISSAI 100: Fundamental principles of public-sector auditing*. INTOSAI. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019). *ISSAI 400: Compliance audit principles*. INTOSAI. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/>
- Michener, G., & Bersch, K. (2013). Conceptualizing the quality of transparency. *Information Polity*, 18(3), 233–242. <https://doi.org/10.3233/IP-130299>
- Peters, B. G., & Pierre, J. (2012). *The SAGE handbook of public administration* (2nd ed.). SAGE.
- Pinto, J. M. R. (2014). Financiamento da educação básica no Brasil: avanços e desafios. *Educação & Sociedade*, 35(129), 1037–1054. <https://doi.org/10.1590/ES0101-73302014142945>
- Prefeitura Municipal de Viçosa. (2024). Documentação administrativa da execução do FUNDEB: Pastas de empenho (frações 70% e 30%), exercícios 2021–2022 [Arquivo institucional].
- Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. (2003). Instrução normativa nº 08, de 2003. <https://www.tce.mg.gov.br>
- Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. (2023). Sistema Informatizado de Contas dos Municípios (SICOM) [Base de dados]. <https://www.tce.mg.gov.br>