

OS IMPACTOS DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES PODEM CAUSAR NA APRECIÇÃO DAS CONTAS CONSOLIDADAS (GOVERNO) PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

TIAGO RODRIGUES DE MORAIS:

Formado em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica do Tocantins.

DAGMAR ALBERTINA GEMELLI

(orientadora)

RESUMO: Esse trabalho apresenta termos e conceitos das Normas Gerais de Direito Financeiro no Brasil, de Receita e Despesa Orçamentária, dando ênfase as fases da Despesa, Restos a Pagar e Despesas de Exercícios Anteriores. Sendo demonstrada de diferentes maneiras a utilização de Despesas de Exercícios Anteriores - DEA pelos 139 municípios do Estado do Tocantins nos exercícios de 2013 a 2020. Foi abordado o Controle Externo Brasileiro, a competência e particularidades na emissão de Parecer Prévio em Contas Consolidadas (governo) dos Prefeitos Municipais. Demonstrou-se quais são as medidas adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins na busca pelas informações de natureza orçamentária, financeira e patrimonial fidedignas. Concluiu-se que medidas como capacitação, conscientização e até mesmo aplicação de sanções destinadas aos gestores e responsáveis pela adoção de medidas visando modificar resultados, são necessárias.

Palavras-chaves: Direito Financeiro. Despesas de Exercícios Anteriores. Impacto nas Contas Consolidadas. Medidas adotadas. TCE/TO.

ABSTRACT: This present work aims to introduce terms and concepts regarding the General Rules of Financial Law in Brazil and, more specifically, about Revenue and Budget Expenditure with emphasis in the phases of Expenses, Total Amount Owed and Expenses from Previous Years. Furthermore, this study demonstrates the ways of using Expenses from Previous Years – represented by the acronym DEA in Portuguese – by 139 Municipalities over the in the years of 2013 to 2020. Topics such as Brazilian External Control were approached, especially regarding to the competence and particularities in the issuance of Prior Opinion in Consolidated Accounts (government) of Municipal Mayors. It was demonstrated what are the measures adopted by the Court of Auditors of the State of Tocantins in the search of reliable information concerning budgets, finances and patrimony. As conclusion, measures like training, awareness and even application of sanctions aimed at managers and those responsible for adopting measures to modify results are required.

Key-words: Financial Law. Expenses from Prior Years. Impact on Consolidated Accounts. Measures taken. TCE/TO.

Sumário: 1. Introdução. 2. Normas Gerais de Direito Financeiro no Brasil. 2.1 Fases da Despesa Pública. 2.2 Restos a Pagar. 2.3 Despesas de Exercícios Anteriores – DEA. 2.4 “DEA” nos municípios Tocantinenses . 3. Controle Externo Brasileiro. 3.1 Emissão de Parecer Prévio em Contas Consolidadas de prefeitos. 4. Medidas adotadas pelo TCE/TO. 5. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

A Responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ações planejadas e transparentes, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, assim se inicia o art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Portanto, é responsabilidade dos gestores públicos efetuar o planejamento de suas receitas e despesas, visando o equilíbrio e o cumprimento dos limites legais estabelecidos.

Após destaque provocado pelas “pedaladas fiscais” em 2016, órgãos de controle tornaram-se mais criteriosos para eventuais práticas heterodoxas de natureza orçamentária, financeira e contábil, na busca por expor resultados positivos fictícios, indo na contramão aos princípios da moralidade e transparência.

Nesse sentido, as Despesas de Exercícios Anteriores - DEA, que deveriam ser utilizadas esporadicamente, acabaram tornando-se protagonistas na apuração de resultados “positivos” em todos os entes federados (União, Estados e Municípios).

O presente trabalho apresenta noções e definições elencadas no Direito Público Financeiro e os impactos das Despesas de Exercícios Anteriores - DEA na apreciação das contas consolidadas de prefeitos, além das medidas adotadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins - TCE/TO na busca por diminuir a utilização deste dispositivo.

Foram utilizados de maneira qualitativa e quantitativa os dados extraídos do Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública - SICAP, Módulo Contábil, dos 139 (cento e trinta e nove) municípios do Estado do Tocantins entre os exercícios de 2013 a 2020.

Dentro deste contexto, este artigo tem o objetivo de contribuir para ações e medidas na busca pela transparência na utilização de recursos públicos e na fidedignidade das informações.

2. NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO NO BRASIL

O direito financeiro brasileiro é organizado por regramentos contidos na Constituição Federal do Brasil, de 05 de outubro de 1988, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, na Lei Complementar nº 101/2000, além de outras Leis de

significante relevância, existem também leis locais de cada Ente Federado, que visam dar o cumprimento das metas governamentais estabelecidas, tais como a Lei do Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. Ademais, há princípios e normas estabelecidas que visam garantir a transparência, o cumprimento de aplicações em índices mínimos (ex: saúde, educação e FUNDEB) e estipular limites máximos (ex: despesas com pessoal e endividamento).

Também podem ser citados os princípios orçamentários previstos na CF/88 e outros normativos, além de estabelecidos pela própria doutrina, cuja finalidade é assegurar maior estabilidade à elaboração, execução e controle do orçamento público.

Foi definido pela Lei nº 4.320/1964 que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas. Em suplemento, a LC nº 101/2000 – LRF, ressaltou que a responsabilidade fiscal deve ser planejada, transparente e possibilitar prevenir riscos, além de corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas (receitas e despesas).

Existem diversas definições de receitas públicas, contudo a abordada neste trabalho é dada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (9ª Edição, 2021):

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Receita Pública, conforme Machado Jr. e Reis (2015, p. 31) pode ser definida como:

é um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o patrimônio, na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (passivos). Essas receitas resultam de leis, contratos, convênios, de tributos e lançamento direto e outros.

De igual maneira, diversas definições são atribuídas ao conceito de “despesa pública”. Neste artigo considerou-se que é “a despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade” (MCASP - 8ª Edição) e a conceituação formulada por Aliomar Baleeiro, segundo o qual é o “conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para funcionamento dos serviços públicos” ou “a aplicação, de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo” (BALEIRO, 2008, p. 83.).

Em síntese, receitas orçamentárias são recursos arrecadados mediante algum instrumento legal que se destinam ao cumprimento dos objetivos dos entes públicos, em forma de despesas orçamentárias.

2.1 FASES DA DESPESA PÚBLICA

A fixação é a primeira etapa ou estágio da despesa orçamentária, consiste em diversas etapas legais e técnicas que resultam na aprovação da Lei Orçamentária Anual - LOA, a qual determina as despesas que serão executadas no exercício seguinte. Trata-se da autorização legal dada pelo Poder Legislativo para que aquelas despesas sejam executadas.

A CF/88 determinou:

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

A Lei nº 4.320/1964 prevê que:

Art. 4º. A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Art. 5º. A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Ademais, a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Lei de Crimes fiscais), aborda que:

"Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:" (AC)

"Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos." (AC)

Portanto, resta claro que o ordenamento jurídico brasileiro somente permite que o gasto público ocorra mediante prévia autorização legislativa, consignada em lei específica, consagrando o princípio da legalidade.

O empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, respeitando os créditos orçamentários previamente autorizados, simbolizando a garantia para o fornecedor de que o ente público possui crédito orçamentário suficiente para o atendimento do compromisso.

Para Machado Jr. e Reis (2015, p. 157) trata-se de "uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais."

Existem três modalidades de empenho: Estimativo quando o montante não se possa determinar com precisão (ex: água, luz e telefone), Global quando o valor das despesas é conhecido, mas o pagamento será efetuado em parcelas (ex: aluguel, empréstimos e financiamentos) e o Ordinário que será efetuado quando o valor é certo e será pago em parcela única.

De acordo com o Decreto-Lei nº 201/1967, é tipificado como crime de responsabilidade dos Prefeitos ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes, o que vai de encontro ao estabelecido no art. 60 da Lei nº 4.320/1964, o qual veda a realização de despesa sem que ocorra o prévio empenho.

A etapa seguinte da execução da despesa orçamentária é a liquidação que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Tem a finalidade de apurar a origem, o objeto, a importância exata e a quem se deve pagar.

Para FEIJÓ, JORGE e CARLOS, 2015, p. 322, liquidação é o:

ato formal da Administração Pública que verifica o direito adquirido pelo credor com base nos documentos exigidos pela legislação e pelo contrato. Consiste numa lista de verificação de

condições a serem cumpridas pelo fornecedor para que se possa efetuar o pagamento.

Em resumo, liquidar é o procedimento que informa que determinado valor se encontra apto para pagamento, ou seja, o fornecedor ou prestador de serviço cumpriu sua obrigação.

O pagamento, última etapa da despesa pública, consiste na entrega de numerários ao credor, após a verificação do implemento de condição (liquidação).

2.2 RESTOS A PAGAR

Após abordar as fases do empenho, da liquidação e do pagamento, cabe destacar a existência dos restos a pagar, que são os empenhos que foram executados e não pagos durante o exercício corrente, ou seja, restou pendente a fase de liquidação ou a fase de liquidação e pagamento.

A Lei nº 4.320/1964 estipula em seu art. 36 que "consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas."

Para KOHAMA, 2013, p. 143, Restos a pagar podem ser entendidos como:

Entende-se como despesa não processada aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase da liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação; do ponto de vista da escrituração contábil orçamentária não está devidamente processada.

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo o empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou ou serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada "liquidada" por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada "despesa realizada", faltando apenas o processamento do pagamento.

Não ocorrendo a liquidação e/ou o pagamento até 31/12 do exercício corrente, as despesas são inscritas automaticamente em Restos a Pagar Não Processadas e Restos a Pagar Processadas, a depender da situação de cada empenho.

2.3 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - DEA

Despesas de Exercícios anteriores - DEA, como o próprio nome já diz, são despesas que ocorreram (fato gerador) em exercícios anteriores, contudo, por motivos específicos, deixaram de ser pagas no momento correto.

O art. 37 da Lei nº 4.320/1964 dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Nesse cenário, existem três “modalidades” de Despesas de Exercícios Anteriores, detalhadas pelo Decreto nº 62.115, de 15 de janeiro de 1968 e posteriormente pelo Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, veja-se:

Art. 22. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei nº 4.320/64, art. 37).

§ 1º O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei,

mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Com isso, Despesas de Exercícios Anteriores são provenientes de empenhos que foram anteriormente emitidos (via de regra) e cancelados ou de despesas que deveriam ter sido emitidas à conta de exercícios já encerrados.

Apesar de ter normativo e legislação específica que autorize a realização de DEA, o procedimento deve ser adotado em momentos excepcionais, pois foge dos princípios orçamentários, bem como, do planejamento orçamentário, financeiro e patrimonial.

O MCASP (9ª Ed, 2021) aborda que o pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores, deve ocorrer em procedimento administrativo próprio, sendo necessário no mínimo: "a. Identificação do credor/favorecido; b. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado; c. Data de vencimento do compromisso; d. Importância exata a pagar; e. Documentos fiscais comprobatórios; f. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido; g. Motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria."

Analisando sistematicamente os conceitos de Restos a Pagar e Despesas de Exercícios Anteriores, a principal diferença entre eles é o reconhecimento/registro da obrigação no momento correto, visto que para o primeiro houve o comprometimento (reserva de dotação) no momento da realização da despesa. Em direção oposta, as Despesas de Exercícios Anteriores são aquelas despesas que ocorreram, mas não houve registro nem foi reservada dotação orçamentária à época (se houve, foi cancelado).

Como o Estado não pode, sob pena de enriquecimento ilícito, se negar a cumprir obrigações anteriormente criadas, mesmo que de gestões passadas, cabe ao gestor atual elaborar processo administrativo próprio, efetuar o levantamento do valor devido, reconhecer a dívida e efetuar o pagamento em elemento de despesa específico (x.x.xx.92).

2.4 "DEA" NOS MUNICÍPIOS TOCANTINENSES

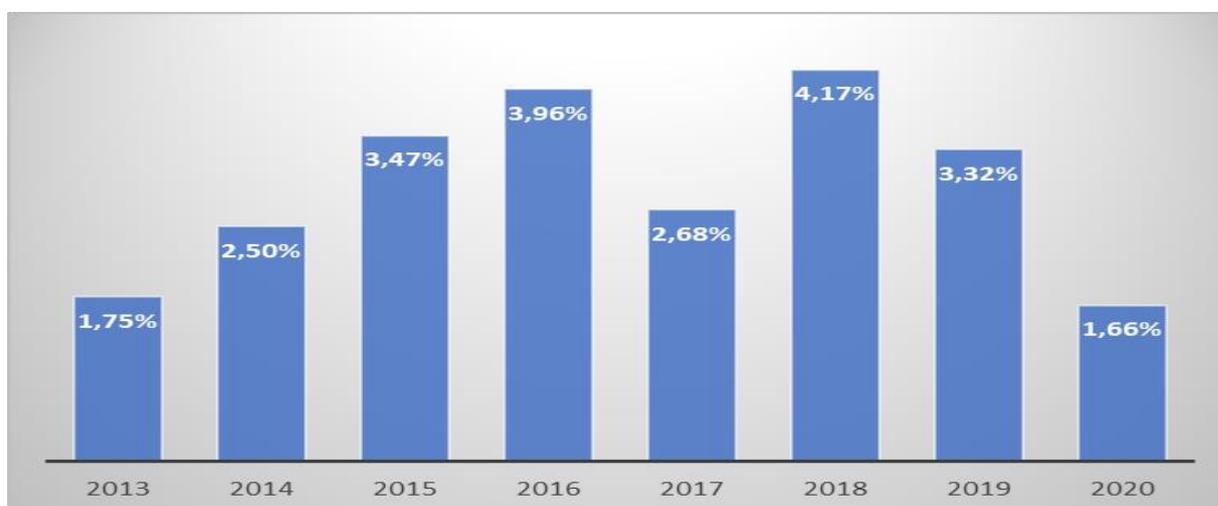
Em levantamento realizado com base nos dados prestados pelos 139 (cento e trinta e nove) municípios do Estado do Tocantins, por meio do Sistema Integrado de Controle Auditoria Pública - SICAP, módulo Contábil - Municipal (TCE/TO), entre 2013 a 2020, foi possível elaborar o comparativo entre o total da despesa executada e a utilização de Despesa de Exercício Anterior, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Registro de Despesas de Exercícios Anteriores entre 2013 a 2020:

Ano	Total de Despesa Executada (R\$)	Total de "DEA" (R\$)	Percentual do Orçamento (%)
2013	2.636.533.319,07	46.135.696,55	1,75%
2014	3.150.092.007,41	78.715.053,12	2,5%
2015	3.342.539.875,58	115.902.940,87	3,47%
2016	3.749.718.475,49	148.332.184,30	3,96%
2017	3.928.011.781,58	105.144.731,37	2,68%
2018	4.397.246.105,34	183.277.071,96	4,17%
2019	4.690.809.708,35	155.877.157,43	3,32%
2020	5.507.381.759,36	91.524.910,39	1,66%

Fonte: Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública - Módulo Contábil - Municipal - TCE/TO.

Gráfico 1 - Percentual de Despesas de Exercícios Anteriores entre 2013 a 2020:



Fonte: Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública - Módulo Contábil -
Municipal - TCE/TO.

Nota-se crescente utilização de registros no elemento de despesa x.x.xx.92 - Despesa de Exercício Anterior entre o exercício de 2013 a 2018, chegando a representar 4,17% do total de despesas empenhadas no exercício, tendo diminuído consideravelmente nos anos de 2019 e 2020.

Motivos que podem ter influenciado no aumento da utilização da DEA são diversos, podendo citar momentos adversos na economia brasileira, tocantinense e até regional, falta de planejamento e até mesmo medidas visando a omissão de despesas as quais poderiam gerar resultados orçamentários, financeiros, patrimoniais e legais deficitários.

Observa-se na Tabela 2, os Municípios que tiveram maior percentual do orçamento comprometido com Despesas cujo o fato gerador ocorreu em exercício anterior.

Tabela 2 - Municípios com maior percentual do orçamento comprometido com "DEA" entre 2013 a 2020:

Exercí o	Nome do Município	Total de Despesa Executada (R\$)	Total de "DEA" (R\$)	Percentua l do Orçament o (%)
2015	Praia Norte	3.473.424,59	17.233.501,49	20,16
2013	Arapoema	1.501.937,55	10.737.759,18	13,99
2015	Jaú do Tocantins	1.708.292,88	13.109.301,43	13,03
2018	Araguatins	7.765.642,20	60.460.952,16	12,84
2019	São Sebastião do Tocantins	1.607.535,09	13.136.560,99	12,24
2015	Peixe	4.013.760,55	33.130.012,35	12,12

2019	Ipueiras	1.240.366,16	10.654.055,87	11,64
2015	Ponte Alta do Bom Jesus	1.022.993,06	8.802.524,33	11,62
2019	Palmeirante	2.306.389,03	20.361.634,12	11,33
2019	Augustinópolis	4.213.554,93	37.275.954,83	11,30
2016	Rio da Conceição	958.420,73	8.509.070,63	11,26
2020	São Sebastião do Tocantins	1.700.881,57	15.130.757,84	11,24
2016	Ponte Alta do Bom Jesus	1.114.411,08	10.219.436,06	10,90
2015	Araguanã	1.214.254,28	11.218.934,04	10,82
2016	Peixe	3.976.317,16	37.584.169,53	10,58
2015	Araguatins	4.816.548,14	47.111.714,75	10,22
2013	Rio da Conceição	627.531,48	6.238.197,23	10,06
2016	Itaguatins	1.374.564,75	3.686.247,18	10,04
2016	Araguatins	5.733.993,11	57.118.319,26	10,04

Fonte: Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública - Módulo Contábil - Municipal - TCE/TO.

Dos 139 (cento e trinta nove) Municípios, Praia Norte foi o destaque durante o período de análise, chegando a 20,16%, o que significa que 1/5 do seu orçamento durante o exercício de 2015 foi para reconhecer e pagar despesas ocorridas em exercícios anteriores, possivelmente em 2014.

O município de Araguatins também merece destaque, visto que houve comprometimento acima de 10% do seu orçamento durante os exercícios de 2015, 2016 e 2018, sendo possível notar a falta de planejamento para executar suas despesas.

Este trabalho também destaca outros municípios que atingiram percentual acima de 10% de seus orçamentos.

A seguir, apresenta-se os valores executados no município de Palmas, durante o período de 2013 a 2020:

Tabela 3 - Execução de DEA no município de Palmas entre 2013 a 2020:

Exercício	3.1.XX.92 "Despesa com Pessoal"	3.3.XX.92 "Outras despesas Correntes"	4.4.XX.92 "Investimentos"	Total DEA	Valor das Despesas Totais	% de Dea
2013	58.306,34	1.839.893,01	2.268.281,92	4.166.481,27	570.568.459,50	0,73
2014	350.616,58	4.541.977,63	2.038.014,03	6.930.608,24	763.647.032,99	0,91
2015	131.798,29	18.769.735,81	3.399.393,97	22.300.928,07	796.728.134,73	2,80
2016	11.865.262,87	34.373.023,68	5.826.259,07	52.064.545,62	878.762.616,41	5,92
2017	5.376.735,17	35.910.201,63	7.726.153,05	49.013.089,85	933.901.803,89	5,25
2018	22.558.266,91	40.927.013,04	7.608.533,20	71.093.813,15	988.019.589,33	7,20

2019	7.835.595, 57	48.063.44 1,48	3.372.006,4 1	59.271.043,46	1.044.274.5 93,90	5,68
2020	4.146.163, 61	10.950.26 7,34	737.216,16	15.833.647,11	1.186.605.0 53,69	1,33

Fonte: Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública - Módulo Contábil - Municipal - TCE/TO.

É possível notar a crescente utilização de DEA até o exercício de 2018, chegando a 7,20% do orçamento executado, revelando que R\$ 71.093.813,15 deixaram de impactar orçamentariamente, financeiramente e patrimonialmente o exercício correto, nesse caso, 2017. Houve considerável redução nos exercícios de 2019 e 2020 na utilização de DEA, decorrente de provável planejamento mais eficiente.

Em relação ao exercício de 2020, dos 139 (cento e trinta e nove) Municípios, em 37 (trinta e sete) - 27% do total - as Despesas com Pessoal (servidores, encargos previdenciários e outros direitos) representam mais que 50% do executado como DEA. Em 54 (cinquenta e quatro) Municípios - 39% do total - Outras Despesas Correntes (fornecedores, prestadores de serviços, manutenção da máquina pública, dentre outras), representam mais que 50% do executado como DEA. Em apenas 2 (dois) Municípios (1,4%), Despesas com Investimentos (obras, construções, compra de equipamentos, dentre outras), representam mais que 40% do executado como DEA. Portanto, é possível verificar que durante o exercício de 2020, foram adimplidas mais despesas correntes, seguidas de despesas com pessoal oriundas do exercício anterior.

Ressalta-se que o registro de "DEA" não está sempre relacionado a falta de planejamento orçamentário, financeiro, patrimonial e contábil, visto que existem diversos motivos alheios que podem causar o referido registro. As principais razões que podem ser elencadas é a troca de gestão, períodos de campanha eleitoral, deficiência na arrecadação, dentre outros. Portanto, não é por que existiu o registro de "DEA" que automaticamente os responsáveis tinham o objetivo de "maquiar" resultados do exercício corrente. Cada caso, cada Município e cada gestão devem ser analisados de forma individual.

3. CONTROLE EXTERNO BRASILEIRO

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União/Estado/DF/Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional/Assembleia

Legislativa/Câmara de Vereadores, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Deverá prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União/Estado/DF/Município responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária, conforme estabelecido no parágrafo único do art. 70 da CF/88.

O Controle Externo no sistema jurídico brasileiro é exercido pelo Congresso Nacional/Assembleia Legislativa/Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas da União/Tribunal de Contas Estadual/Municipal, se houver.

Jacoby Fernandes conceitua sistema de controle externo como “o conjunto de ações de controle desenvolvida por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos” (FORUM, 2005, p. 30.)

Para LIMA, p. 10, 2018:

O controle externo da Administração Pública, realizado pelas instituições a quem a Constituição atribuiu essa missão, é exigência e condição do regime democrático, devendo, cada vez mais, capacitar-se tecnicamente e converter-se em eficaz instrumento da cidadania, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.

A função das Cortes de Contas no controle da coisa pública passou por uma profunda transformação na história. De órgão burocrático e puramente formal, passou a representar um “[...] órgão garantidor dos valores político-constitucionais do Estado Democrático de Direito, ou seja, porque exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicano e democrático [...]” (MOREIRA NETO, 2008).

3.1 EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO EM CONTAS CONSOLIDADAS DE PREFEITOS

Segundo a Constituição Federal, o órgão competente para emitir Parecer Prévio acerca das contas prestadas anualmente pelo chefe do Poder Executivo, é o Tribunal de Contas, conforme exposto no art. 71, inc. I.

Sobre o termo “prévio”, este traduz a ideia de que o Parecer é emitido antes do julgamento, pelo Poder Legislativo, das contas prestadas anualmente pelo Poder Executivo (SILVA, 2003).

Existem doutrinadores e historiadores que entendem que a emissão de parecer prévio pelos Tribunais de Contas é a função mais importante dos referidos órgãos, pois trata-se da análise técnica da gestão global anual dos chefes do Poder Executivo, abarcando todas as Unidades Gestoras/órgãos e Poderes do Município.

Para fins de emissão de parecer prévio das contas prestadas pelos Prefeitos (governo), é necessária a atenção a regramento específico de natureza normativa, legal e procedimental.

No Estado do Tocantins, pode ser citada a Instrução Normativa TCE/TO nº 02, de 15 de maio de 2019, que versa sobre como as contas consolidadas devem ser prestadas ao Tribunal de Contas, e a Instrução Normativa TCE/TO nº 02, de 15 de maio de 2013, que dispõe sobre os critérios que serão observados para fins de apreciação do colegiado.

Ressalta-se que a análise efetuada em contas consolidadas é diferente da efetuada em contas de ordenador de despesa, visto que questões de macro gestão são examinadas na primeira, como as aplicações de recursos na saúde, educação, FUNDEB, índices alcançados no IDEB, se o repasse ao poder legislativo foi feito de acordo com os limites estabelecidos, se não houve descumprimento do limite máximo com despesa com pessoal, resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais, dentre outras informações relevantes.

Uma vez prestadas as contas, com toda documentação e demonstrativos exigidos, cabe ao corpo técnico efetivo elaborar o Relatório de Análise de Prestação de Contas Consolidadas, no qual constam diversas informações relevantes para a instrução processual, como dados a respeito dos responsáveis, elaboração e execução orçamentária, a respeito das receitas e de inscrições em dívida ativa, das despesas. Além disso, são detalhadas diversas formas de análise a respeito das alterações orçamentárias ocorridas (anulações, suplementações, créditos especiais, extraordinários).

Também são analisados os principais demonstrativos contábeis (Balanço Orçamentário - que compara as receitas e despesas orçamentárias; Balanço Patrimonial - que informa os valores de bens e direitos, bem como das obrigações e do patrimônio líquido, e ainda apura o resultado financeiro do exercício; Balanço Financeiro - que informa a movimentação financeira e patrimonial que influenciaram no "caixa" e "equivalente de caixa" e a Demonstração das Variações Patrimoniais - que, como o nome já diz, compara as variações positivas e negativas durante o exercício).

Por fim, também são analisados alguns Demonstrativos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO e Relatório de Gestão Fiscal - RGF), nos quais são apurados os limites mínimos

aplicados na Saúde, na Educação e no FUNDEB, além da Receita Corrente Líquida e o Demonstrativo de Despesa com Pessoal, e demais informações relevantes.

Posteriormente à instrução inicial pelo corpo técnico, o processo é encaminhado ao(à) Conselheiro(a) relator(a) das contas, de acordo com o sorteio efetuado em plenário, das listas de unidades jurisdicionadas vinculadas a cada Relator, conforme previsto no art. 163 da Lei nº 1.284, de 17 de dezembro de 2001 (Lei Orgânica) e art. 191 do Regimento Interno do TCE/TO.

Após instrução processual completa, o relator promove a abertura do contraditório e da ampla defesa, determinando a citação do(s) responsável(is) pelas possíveis irregularidades eventualmente verificadas.

Após os responsáveis apresentarem suas alegações de defesa a respeito das possíveis irregularidades apontadas, o corpo técnico analisa essas justificativas e se manifesta conclusivamente a respeito da apreciação dessas contas, sendo pela "Aprovação" ou "Rejeição".

O processo segue para o Ministério Público de Contas, os qual emite seu parecer conclusivo, a respeito do possível julgamento.

Por fim, aporta aos Conselheiros Relatores para análise, os quais elaborarão seu voto a respeito do processo. Em seguida, será apresentado em Câmara específica da Corte de Contas, ocasião em que será debatido e apreciado pelos demais conselheiros presentes (total de 3 Conselheiros em cada Câmara), conforme prevê os arts. 292, 295 e 331 do Regimento Interno. Podendo a emissão do Parecer Prévio ser pela "Aprovação" ou "Rejeição". Sendo pela Rejeição, os responsáveis podem solicitar o Reexame da matéria, que será apreciada e votada em Plenário (total de 7 Conselheiros), conforme exposto nos arts. 34, 291, 302 do mesmo dispositivo.

Apesar do referido parecer ter natureza opinativa, somente deixará de prevalecer, se 2/3 dos membros votarem em sentido oposto, visto que cabe ao Poder Legislativo Municipal a competência de julgar as referidas contas, conforme art. 31 da Constituição Federal, *in verbis*.

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Pela sua própria definição, o Parecer do TCE/TO é emitido previamente, porque dele deve derivar o julgamento final de competência exclusiva do Poder Legislativo, tal pronunciamento não é vinculante, conforme previsto no § 2º do art. 31 e inc. I do art. 71 da CF/88. Os representantes do povo encontrarão auxílio preciso e imprescindível para julgar político-administrativamente o Chefe do Poder Executivo local.

Ressalta-se que, apesar de opinativo, irregularidades verificadas podem ser objeto de abertura de processos apartados dentro da Corte de Contas, visando a averiguação dos motivos que ensejaram tal conduta, podendo levar a sanções pecuniárias aos responsáveis, conforme art. 28 do Regimento Interno do TCE/TO.

4. MEDIDAS ADOTADAS PELO TCE/TO

Existem diversos momentos na elaboração do Relatório de Análise de Prestação de Contas - Consolidadas, emitido pelo corpo técnico do TCE/TO, em que as Despesas de Exercícios Anteriores tiveram destaque. Inicialmente na análise da execução orçamentária, na qual expõe a execução de Despesa de Exercício Anterior em cada Grupo de Natureza de Despesa do exercício anterior, do exercício em análise e do exercício seguinte, conforme ilustração a seguir:

Imagem 1 - Exposição do registro de Despesas de Exercícios Anteriores

Quadro 14 - Despesas de Exercícios Anteriores			
Categoria Econômica / Grupo de Despesas	2018	2019	2020
3.1__92 - Pessoal e Encargos	3.608,16	0,00	0,00
3.2__92 - Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00	0,00
3.3__92 - Outras Desp. Correntes	424.561,65	1.001,13	867,60
4.4__92 - Investimentos	0,00	0,00	0,00
4.5__92 - Inversões Financeiras	0,00	0,00	0,00
4.6__92 - Amortização da Dívida	0,00	0,00	0,00
TOTAL	428.169,81	1.001,13	867,60

Fonte: Arquivo Empenho de cada Exercício

Fonte: Relatório de Análise de Prestação de Contas Consolidadas - TCE/TO.

Nota-se que neste caso, "aparentemente", a gestão de 2018 e 2019 se preocupou com o planejamento orçamentário e financeiro do município em análise, visto que não houve comprometimento do orçamento do exercício seguinte, oriundos de obrigações passadas.

Posteriormente, também na análise da execução orçamentária, especificamente quanto ao resultado (superávit ou déficit) orçamentário do exercício, foi inserida em local específico a execução orçamentária de Despesas de Exercícios Anteriores, registradas no exercício seguinte, para fins de apuração de resultado

fidedigno. Exemplo: Ao analisar o resultado orçamentário do exercício de 2019, é levada em consideração a execução de "DEA" no exercício de 2020. Portanto, se o resultado inicial aponta para superávit orçamentário de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), busca-se no exercício seguinte o valor de R\$ 850.000,00 (oitocentos e cinquenta mil reais) executado como DEA, para se apurar como resultado orçamentário do exercício de 2019, o valor de (R\$ 500.000,00 - R\$ 850.000,00) R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais), de déficit orçamentário.

O Balanço Patrimonial deve demonstrar o ativo financeiro e permanente, passivo financeiro e permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação, além de apurar o superávit financeiro do exercício, conforme exposto no art. 43, § 2º, da Lei nº 4.320/1964. O superávit financeiro é a diferença entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se os créditos adicionais transferidos e as operações de créditos a eles vinculadas.

Portanto, ao se apurar superávit financeiro, são levadas em consideração suas obrigações empenhadas e não pagas no exercício (Restos a Pagar), contudo, ao se deixar de registrar essas obrigações tempestivamente, o Relatório de Análise é emitido no sentido de que o resultado financeiro não é real, visto que considerando a execução de DEA no exercício seguinte, pode-se apurar na realidade um déficit financeiro do exercício, na medida em que, apesar de não pagas, aquelas obrigações deveriam estar registradas como Restos a Pagar.

Na análise da Demonstração das Variações Patrimoniais, cujo o objetivo é evidenciar as alterações ocorridas no Patrimônio durante o exercício, resultantes ou independentes da Execução Orçamentária e indicar o Resultado Patrimonial do exercício, após confrontar as Variações Patrimoniais Aumentativas com as Variações Patrimoniais Diminutivas apura-se o resultado patrimonial do exercício. Contudo, também é efetuada a busca da existência de DEA na execução do orçamento do exercício seguinte, visto que as referidas obrigações deveriam ter impactado as Variações Patrimoniais Diminutivas no exercício em análise. Com isso, é apurado novo resultado patrimonial.

Ressalta-se que o entendimento a respeito de ressalvar ou manter irregularidades oriundas de resultados deficitários não é unanimidade dentro da Corte de Contas do Tocantins, nada obstante, o tema vem sendo debatido e abordado a cada Sessão (Câmara e Plenário), podendo tão logo haver um entendimento majoritário no sentido de não relevar a falta de planejamento e responsabilidade orçamentária, financeira e patrimonial por parte dos gestores.

5.CONCLUSÃO

Abordou-se as partes conceituais das Normas Gerais do Direito Financeiro no Brasil, a responsabilidade fiscal e o equilíbrio entre receitas e despesas durante o

exercício, bem como foram demonstrados os registros da DEA nos municípios tocantinenses de 2013 a 2020 e, por último, elencadas as medidas que o Tribunal de Contas do Estado do Tocantins vem tomando no sentido de inibir a utilização deste artifício como forma de maquiar resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais do exercício.

O tema demonstra ter grande importância na busca do cumprimento dos princípios da transparência e da legalidade na gestão pública.

Foi ressaltado que a DEA pode estar sendo utilizada como mecanismo para transferir impactos de despesas orçamentárias, evitando, com isso, a demonstração de desequilíbrios orçamentários, financeiros e patrimoniais nos municípios.

Não obstante dispositivos legais e normativos permitirem sua utilização, a DEA deve ser utilizada em caráter excepcional, após formalização de processo administrativo específico, devidamente justificado por autoridade competente.

Pode-se concluir que independentemente de sua motivação, a utilização da DEA gera impactos consideráveis nos resultados orçamentários, financeiros, patrimoniais e até mesmo no cumprimento de limites legais e constitucionais, ensejando indicadores fictícios no ano anterior, retardando, portanto, a percepção dos agentes econômicos da real situação das contas públicas.

Apesar de não ser regra, a utilização deste artifício no sentido de ocultar resultados indesejados. É possível concluir que cabe ao Tribunal de Contas como órgão fiscalizador e orientador, capacitar de forma direta os gestores e responsáveis pelas prestações de contas municipais a respeito da correta utilização da Despesa de Exercício Anterior e dos possíveis impactos que podem gerar.

Nesse sentido, o TCE/TO emitiu decisões (Acórdãos e Pareceres Prévios) recentes no sentido de que os responsáveis adotem medidas visando um planejamento mais eficiente, demonstrando os impactos orçamentários-financeiros fidedignos, além de se posicionar pela “Reprovação de Contas Consolidadas” e aplicar sanção, conforme segue:

Acórdão TCE/TO Nº 955, de 21 de janeiro de 2022 - Primeira Câmara

ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado, reunidos em Sessão da 1ª Câmara, ante as razões expostas pelo Relator, em: (...) 8.2. Determinar à atual gestora do Fundo Municipal de Assistência Social de Lizarda - TO que adote as medidas necessárias para que as impropriedades apontadas nos autos não voltem a ocorrer, destacando-se: (...) c) na realização de despesas cumpram o disposto nos artigos 59 e 60 Lei nº 4.320/64 e arts. 15 a 17 e art. 50, II, ambos da Lei Complementar

nº 101/2000, de modo que seja realizado o controle do impacto orçamentário-financeiro da despesa e que a contabilidade demonstre com fidedignidade todas as transações que impactam no patrimônio e na execução do orçamento público. Assim, o reconhecimento de despesas de exercícios anteriores deve ter caráter excepcional, e desde que cumpridos os requisitos do artigo 37 da Lei nº 4.320/64, de modo a evitar o reconhecimento posterior de despesas cujo fato gerador já era passível de mensuração e registro contábil à época dos fatos ocorridos, itens 8.5.5 a 8.5.7 do voto.

Parecer Prévio TCE/TO Nº 80, de 08 de dezembro de 2021 - Segunda Câmara:

8.2. Determine ao atual Gestor do Município de Dueré -TO, que:
(...) 20) Determine que nas próximas contas as despesas relativas a folha de pagamento e encargos previdenciários (não pagas no exercício) sejam registradas (empenhadas/liquidadas) no exercício de sua competência, evitando a utilização do Elemento de Despesa: "92 - Despesas de Exercícios Anteriores", cumprindo os Princípios Contábeis e os artigos 83 a 100 da Lei Federal nº 4.320/64. Quanto ao 13º Salário, a Lei Federal nº 4.090/62 e a Lei Federal nº 4.749/65, regulamentadas pelo Decreto Federal nº 57.155/65 estabelece que a sua totalidade deve ser paga (empenhada e liquidada) até 20 de dezembro do ano corrente;

Parecer Prévio TCE/TO Nº 76, de 18 novembro de 2021 - Segunda Câmara

8.1 Recomendar a REJEIÇÃO das Contas Anuais Consolidadas do Município de Palmeirópolis - TO, referentes ao exercício financeiro de 2017, gestão do Senhor Fábio Pereira Vaz, Prefeito à época, nos termos dos artigos 1º inciso I; 10, III e 103 da Lei Estadual nº 1.284/2001 c/c artigo 28, do Regimento Interno, sem prejuízo do julgamento das contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores, relativas ao mesmo período, em razão de: 1) No exercício de 2018 foram empenhados até 28 de fevereiro de 2018 o montante de R\$ 595.279,84 de Despesas de Exercício Anteriores. Considerando que até 28/02/2018 foram empenhados R\$ 6.972.740,72, o percentual de 8,54% das despesas empenhadas referem-se a Despesas de Exercícios Anteriores, o que descumpra o art. 60 da Lei Federal nº 4.320/64. (Item 5.1.2 do Relatório de Análise);

Acórdão TCE/TO Nº 351, de 02 de junho de 2021 - Segunda Câmara

I. Julgar Irregulares a Prestação de Contas de Ordenador de Despesas do Fundo Municipal de Assistência Social de Santa Tereza do Tocantins, exercício de 2019, de responsabilidade da Senhora Elizangela Silva Santos, à época Gestora, Juliana Lustosa Araújo, à época responsável pelo Controle Interno e Danilo Corado Lopes, à época Contador, nos termos do art. 85, II, da LO-TCE/TO, c/c art. 76, § 2º, do RI-TCE/TO. II. Aplicar multa a Sra. Elizangela Silva Santos, à época Gestora à época, no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), sendo R\$ 1.000,00 para cada irregularidade descrita, com base nos arts. 37 e 39, II da Lei nº 1.284/2001 c/c os arts. 156, I, 157, § 1º, 159, II, do Regimento Interno, a ser recolhida à conta do Fundo de Aperfeiçoamento Profissional e Reequipamento Técnico do TCE, referente a seguinte impropriedade constante no teor do Voto. b) No exercício em análise, foram realizadas despesas de exercícios anteriores no valor de R\$ 34.471,49, em desacordo com os arts. 18, 43, 48, 50, 53 da LC nº 101/2000 e arts. 37, 60, 63, 65, 85 a 106 da Lei nº 4.320/64. (Item 4.1.2. do relatório).

Este trabalho buscou demonstrar a importância no planejamento orçamentário-financeiro eficiente e controlado, bem como da gestão registrar suas obrigações tempestivamente, ou seja, de acordo com o fato ocorrido, bem como nos possíveis impactos contábeis e consequências na utilização de DEA de forma habitual e não excepcional. Destaco também que cabe analisar cada prestação de contas de forma individual, pormenorizando os motivos que ensejaram a execução de despesas em momentos posteriores, cabendo inclusive, em casos específicos, a aplicação de sanções aos responsáveis, quando comprovado que houve deliberada tentativa de burla aos resultados.

REFERÊNCIAS

SILVA, Cleber Demetrio de Oliveira da (2003). Considerações sobre os sujeitos do Parecer Prévio dos Tribunais de Contas e seus reflexos jurídicos e políticos. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4717/consideracoes-sobre-os-sujeitos-do-parecer-previo-dos-tribunais-de-contas-e-seus-reflexos-juridicos-e-politicos>> . Acesso em: 11/10/2021.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno. Rio de Janeiro: Fórum, 2008.

MAUSS, César Volnei. Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A Lei nº 4.320 Comentada e Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista e Atualizada por Heraldo da Costa Reis. 35. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2015.

LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas. 7ª ed. rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique; PINTO, Jorge de Carvalho Júnior; RIBEIRO, Carlos Eduardo. Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. 1ª ed. Brasília: Gestão Pública, 2015.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito constitucional descomplicado. 14. ed. São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11/10/2021.

BRASIL. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2020. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10028.htm>. Acesso em 05/10/2021

Tribunais de Contas do Brasil - Jurisdição e Competência. 2ªed. ver., atual. e aml. Belo Horizonte. Fórum, 2005.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 9ª. ed. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2021. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>>. Acesso em: 12/03/2022.

BRASIL. 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. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 04/10/2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 04/10/2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm>. Acesso em: 08/10/2021.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 10/10/2021.

TOCANTINS. Lei nº 1.284, de 17 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins e dá outras providências. Disponível em: <<https://app.tce.to.gov.br/scl/publico/app/index.php>>. Acesso em: 12/03/2022.

TOCANTINS. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Regimento Interno. Disponível em <<https://app.tce.to.gov.br/scl/publico/app/index.php>> - Legislação - Regimento Interno>. Acesso em: 12/03/2022.

TOCANTINS. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Instrução Normativa nº 02, de 15 de maio de 2019. Versa sobre apresentação das contas anuais consolidadas prestadas pelos chefes dos poderes executivos municipais. Disponível em <<https://app.tce.to.gov.br/scl/publico/app/index.php> - Legislação - Instrução Normativa>. Acesso em: 12/03/2022.

TOCANTINS. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Instrução Normativa nº 02, de 15 de maio de 2013. Estabelece critérios que devem ser observados para apreciação e julgamento das contas anuais de Governo e gestão no âmbito deste Tribunal de Contas. Disponível em <<https://app.tce.to.gov.br/scl/publico/app/index.php> - Legislação - Instrução Normativa>. Acesso em: 12/03/2022.