



**INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO
TOCANTINS – CAMPUS PALMAS**

CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM GESTÃO PÚBLICA

Julia Grazyelle Brito de Oliveira

**A TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS E A DESPESA COM
PESSOAL MUNICIPAL SOB A ÓTICA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO TOCANTINS**

Palmas
2023

JULIA GRAZYELLE BRITO DE OLIVEIRA

**A TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS E A DESPESA COM
PESSOAL MUNICIPAL SOB A ÓTICA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO TOCANTINS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do Título de graduado em Gestão Pública do Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia do Tocantins, Campus Palmas.

Orientador: Prof. Esp. Dênis Luciano Pereira Araújo

Palmas
2023

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Bibliotecas do Instituto Federal do Tocantins**

O48t Oliveira, Julia Grazyelle Brito de
A TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS E A
DESPESA COM PESSOAL MUNICIPAL SOB A ÓTICA DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS / Julia
Grazyelle Brito de Oliveira. – Palmas, TO, 2023.
39 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Tecnólogo em Gestão Pública)
– Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins,
Campus Palmas, Palmas, TO, 2023.

Orientador: Dênis Luciano Pereira Araújo

1. TERCEIRIZAÇÃO. 2. SERVIÇOS CONTÁBEIS. 3. DESPESA
COM PESSOAL. I. Araújo, Dênis Luciano Pereira. II. Título.

CDD 350

A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio, deste documento é autorizada para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica do IFTO com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

JULIA GRAZYELLE BRITO DE OLIVEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do Título de graduação em Gestão Pública do Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia do Tocantins, Campus Palmas.

Orientador: Prof. Esp. Dênis Luciano Pereira Araújo

Aprovado em: 14/12/2023

BANCA AVALIADORA

Professo (a) Esp. Dênis Luciano Pereira Araújo - Orientador

IFTO – *Campus Palmas*

Professor (a) Dr^a Anna Paula Soares Rodrigues - Membro

IFTO – *Campus Palmas*

Professor(a) Esp. Raphaela Cristhyna Soares Bandeira - Membro

IFTO – *Campus Palmas*

RESUMO

Este trabalho tratou da questão da terceirização dos serviços contábeis e a despesa com pessoal municipal sob a ótica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. O objetivo geral foi conhecer o entendimento que o Tribunal de Contas do Estado do Tocantins tem a respeito da terceirização dos serviços contábeis, considerando o cálculo do limite de despesa com pessoal municipal. O problema da pesquisa se pautou em verificar o entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins com relação à questão da terceirização dos serviços contábeis deve ser inserido nos cálculos do limite da despesa com o pessoal do município. Para a realização deste estudo, de natureza qualitativa, utilizaram-se fontes de pesquisas bibliográfica e documental. Os dados necessários à pesquisa foram obtidos diretamente no Boletim Oficial do TCE/TO dos últimos cinco anos. Os resultados obtidos apontaram que, com relação à terceirização os serviços contábeis e despesa com pessoal devem ser considerados no cálculo da despesa com pessoal para todos os efeitos legais.

Palavras-chaves: Terceirização. Serviços Contábeis. Despesas com pessoal. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins.

ABSTRACT

This work dealt with the issue of outsourcing accounting services and expenditure on municipal personnel from the perspective of the Court of Auditors of the State of Tocantins. The general objective was to know the understanding that the Court of Auditors of the State of Tocantins has regarding the outsourcing of accounting services, considering the calculation of the limit of expenses with municipal personnel. The problem of the research was based on verifying the understanding of the Court of Auditors of the State of Tocantins regarding the issue of outsourcing accounting services, which must be included in the calculations of the expenditure limit on the municipality's personnel. To carry out this qualitative study, sources of bibliographical and documental research were used. The data needed for the research were obtained directly from the Official Bulletin of the TCE/TO for the last five years. The results obtained indicated that, with regard to outsourcing, accounting services and personnel expenses must be considered in the calculation of personnel expenses for all legal purposes.

Keywords: Outsourcing. Accounting Services. Personnel expenses. Court of Auditors of the State of Tocantins.

LISTA DE FIGURAS

Quadro 1. Limites legais de despesas com pessoal em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.	22
--	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 METODOLOGIA.....	10
3 REFERENCIAL TEÓRICO	11
3.1 CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	11
3.2 O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS.	12
3.2.1 Do Tribunal De Contas Do Estado Do Tocantins.....	16
3.3 DA DESPESA COM PESSOAL	18
3.3.1 Conceito	18
3.4 DO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL	21
3.5 MECANISMOS DE CONTROLE.....	23
3.6 A TERCEIRIZAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	25
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	28
4.1 A VISÃO DO TCE/TO SOBRE A TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS E A DESPESA COM PESSOAL	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas é um órgão concebido para auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo, quanto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, favorecendo sempre o bom funcionamento da Administração Pública a favor da sociedade, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Dentre as atribuições do Tribunal de Contas, destaca-se a árdua tarefa de fiscalizar o cumprimento da Lei Complementar nº 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conforme dispõe o art. 59 da própria lei, especialmente sobre o cumprimento do limite de despesa com pessoal pelos órgãos públicos.

A preocupação quanto ao crescimento das despesas com pessoal nas instituições pública tem sido crescente, razão pela qual a LRF dedica uma especial atenção ao limite e controle desta despesa (MEDEIROS *et al*, 2017, p.1760).

Ao estabelecer bases para o controle da despesa com pessoal, a LRF impôs parâmetros a serem cumpridos por cada ente federado, assim como por poderes e órgãos. Ainda, no que tange ao limite de gasto com pessoal, a citada Lei demonstra uma preocupação com a despesa com terceirização, ao estabelecer as bases para inclusão desta no cálculo daquela.

Um serviço de suma importância para a Administração Pública que vem sendo executado por meio de terceirização, especialmente nos entes municipais, é o de contabilidade, conforme registrou algumas Cortes de Contas, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins – TCE/TO. A relevância deste serviço está na sua natureza permanente, sendo essencial para demonstrar o patrimônio dos órgãos, evidenciar atos e fatos, inclusive aqueles relacionados à gestão financeira e patrimonial. Além do mais, a contabilidade é responsável por auxiliar os administradores na tomada de decisão (MARION, 2005, p.23).

Nota-se, portanto que, a terceirização do serviço de contabilidade pode ter impacto direto com cálculo do índice de despesa com pessoal, em razão da natureza desta despesa.

Diante da relevância do tema, a indagação que motivou essa pesquisa foi: Qual o entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins sobre a inclusão (ou não)

da terceirização dos serviços contábeis no cálculo do limite de despesa com pessoal municipal?

Para tanto, estabelece-se como objetivo geral identificar qual o entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins sobre a terceirização dos serviços contábeis no cálculo do limite de despesa com pessoal municipal.

Para melhor estruturação, este trabalho foi segmentado em seis partes: primeira, que trata da introdução apresenta o tema, problema, objetivos e metodologia; segunda, faz considerações sobre o controle externo da Administração Pública; terceira, traz um breve relato sobre a questão da despesa com pessoal; quarta, trata da terceirização; quinta, apresenta a visa do TCE/TO sobre a terceirização dos serviços contábeis e a despesa com pessoal; e, por último, tem-se as considerações finais.

2 METODOLOGIA

O trabalho de natureza qualitativa foi baseado na pesquisa bibliográfica e documental e métodos exploratório e descritivo.

Na visão de Denzin e Lincoln (2006), a pesquisa qualitativa é a abordagem que interpreta o mundo, o seu significado, pesquisadores. Se dedica a estudar coisas, cenários naturais de forma a compreender os fenômenos desses significados.

Com relação à pesquisa documental, de acordo com Fonseca (2002, p.32):

A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.

Já a pesquisa bibliográfica na visão de Marconi e Lakatos (1992) buscou o levantamento dos dados, a partir de bibliografia já publicada, adquirida pelos livros, revistas, artigos periódicos, publicações avulsas. O intuito foi de propiciar que o pesquisador tivesse contado direto com o material escrito, sobre o tema e que este suporte viesse a auxiliar nas pesquisas, análises das informações.

As informações foram obtidas diretamente no Boletim Oficial do TCE/TO, tendo como parâmetro de busca as expressões “terceirização”, “serviço públicos”, “serviços contábeis”, “contabilidade pública”, “limite de despesa com pessoal”, assim como variações e combinações, limitada aos últimos 5 (cinco) anos.

Secundariamente, as informações foram levantadas nos processos de prestação de contas autuados pelo TCE/TO, publicadas no site e-Contas, sistema oficial de tramitação processual adotado pela Corte de Contas Estadual. Posteriormente, os dados foram tratados e organizados segundo entendimento proferido pelo órgão de Controle.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com relação ao controle externo, pode-se dizer que é o controle dos controles, pois, “[...] lhe cabe controlar os próprios órgãos que realizam as outras formas de controle” (NAGEL, 1999, p.4).

O controle externo está presente nos estados democráticos de direito, porque trabalha para ajudar o Poder Legislativo a fiscalizar o patrimônio e riqueza do país; é um órgão da própria defesa da sociedade.

Segundo Rocha (apud 2020, p.4) citando Meirelles (1989, p.602) quando ao controle externo é “[...] por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira”.

O controle externo da administração pública no Direito pátrio é matéria constitucional, estando previsto no art. 70 da CF88 que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União 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, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
[...].

Segundo o texto constitucional, a titularidade do controle externo é do Poder Legislativo, sendo exercido por cada um dos legitimados em cada ente federado, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, conforme o art. 71 da CF88.

Logo, no exercício do controle externo brasileiro tem-se a atuação em conjunto, ou separada, do Poder Legislativo e do Tribunal de Contas, conforme a CF88.

Sobre esse assunto, Bulos (2003, p.868) afirma:

O controle externo é exercido pelo órgão diverso do controlado, é dizer, pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal, Câmaras Municipais, com auxílio dos respectivos Tribunais de Contas (art. 71). Sua natureza é técnica, realizando-se externa corporis, com a finalidade principal de fiscalizar. Excepcionalmente, perante situações de irregularidade, é acionado, mas com estrita observância aos casos especificados na legislação.

Diante da estrutura do controle externo brasileiro, em que há atuação de dois órgãos distintos e autônomos envolvidos no processo, verifica-se que cada uma tem sua

atuação delimitada, tem um, o Poder Legislativo, um papel de controle com enfoque mais político e o outro, o Tribunal de Contas, um papel mais técnico (OLIVEIRA,2022).

Para Rocha (2020), o controle externo visa comprovar três aspectos: a) a probidade dos atos da Administração; b) a regularidade dos gastos, correto emprego dos bens e valores públicos e, c) a correta execução orçamentária.

Bernardoni (2010, p.143), por sua vez, entende-se que:

[...] controle externo tem o papel de avaliação dos resultados da execução orçamentária e financeira dos órgãos da administração pública, observando a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a aplicação das subvenções e as renúncias de receitas. Está mais voltado para a fiscalização da formalidade e da legalidade dos atos sem entrar no mérito da avaliação dos resultados.

Percebe-se que o controle externo é realizado por diversos órgãos em conjunto com os Tribunais de Contas, ainda de modo parcial, com ênfase nos aspectos formais com vistas à legalidade dos atos e despesas.

3.2 O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE EXTERNO

Os Tribunais de Contas têm papel relevante para a proteção do bem público. Em sua estrutura não está vinculado a qualquer um dos poderes, uma vez que é um órgão de auxílio do Poder Legislativo, que realiza o controle externo dos órgãos da administração direta e indireta.

Conforme mencionado, a instituição Tribunal de Contas é de natureza constitucional, tendo suas bases fixadas arts. 70 a 75 da CF88, sendo destinado ao Tribunal de Contas da União.

Porém, a história do TCU, e por consequência, dos demais Tribunais de Contas, iniciou há mais de um século, pelo empenho do patrono oficial Rui Barbosa, em criar na magistratura, um órgão de ação intermediária entre a administração e legislatura, embasado em princípios como autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância, (TCU, 2022).

Ainda no século XIX, o Brasil estava passando por diversas transformações devido à abrangência, cada vez maior, dos ideais liberais e com o surgimento das primeiras repúblicas. Com isto, houve crescimento nos órgãos administrativos do

governo, que ao mesmo tempo exigiam maior transparência de suas ações, surgindo então a Corte das Cortes. (TCU, 2022)

Por volta de 1890, a recém-criada República do Brasil concebeu o Tribunal de Contas por força do Decreto nº 966A, assinado por Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda do governo provisório de Deodoro Fonseca. No ano seguinte, o Tribunal passaria a ser disposto na primeira constituição republicana do Brasil (TCU,2022).

O Decreto n. 966A, de 7 de novembro de 1890, que criou o Tribunal de Contas para exame, revisão e julgamento de atos concernentes à receita e despesa da República, trouxe as seguintes atribuições:

[...] examinar mensalmente as contas e documentos apresentados, ou que solicitar movimento de receita e despesa, revendo anualmente os resultados mensais; conferir tais resultados com os que lhe forem apresentados pelo governo e repassando as informações para o poder legislativo; julgar anualmente as contas de todos os responsáveis por contas, independente do Ministério a que estejam vinculado, dando-lhe a quitação, condenação a pagar no caso de não cumprimento; estipular aos responsáveis por recursos públicos, prazo para apresentação de suas contas, conforme estabelecido em regulamento (DECRETO 966A, 1890).

Mesmo que já estivesse previsto no papel, o Tribunal ainda não existia de fato, devido à resistência do Presidente da República, Floriano Peixoto que temia perder seus poderes adquiridos com a nova república, a partir de a fiscalização de um órgão desta estirpe. Assim, o Tribunal só veio atuar plenamente em 17 de janeiro de 1893, a partir dos esforços fundamentais de Serzedello Corrêa, Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto. (TCU, 2022).

Percebe-se que o Tribunal de Contas passou por diversos momentos de estabilização até se consolidar no status que possui atualmente. A partir de sua criação, ficou responsável em examinar movimentações de receitas e despesas dos cofres públicos, informando com celeridade os resultados ao governo, e, a julgar a conta dos gestores de dinheiros públicos, podendo, a seu critério condená-los ou expedir-lhe quitação. (TCU, 2022).

Até chegar à atual Constituição Federal de 1988, o Tribunal de Contas passou por um longo período de evolução.

A CF de 1891 institucionalizou o Tribunal de Contas dando-lhe direitos para liquidar contas de receita e despesa, avaliar a legalidade, antes que esses documentos

fossem remetidos ao Congresso Nacional. Porém, não havia ainda, a questão do julgamento das contas dos responsáveis que administravam os recursos públicos.

Na CF 1934 o Tribunal de Contas conquistou maior relevância pois foi mencionado em capítulo próprio e foi a primeira vez que foram dispostas competências específicas. Precisamente no art. 101 CF 1934 foi disposta a questão do controle prévio dos contratos administrativos. O art. 102 atribuiu a emissão de parecer prévio sobre as contas do Presidente da República. (TCU, 2022).

A CF de 1937 abordou os tribunais de forma rápida, apenas mencionando-os em um artigo e direcionando sua regulamentação a normativos infraconstitucionais. A CF de 1946 inseriu ao texto “com auxílio do Tribunal de Contas” deixando o controle externo federal a cargo do Congresso Nacional. Ou seja, Congresso Nacional e Tribunal de Contas agindo de forma conjunta. Essa Carta Magna também delegou à Corte de Contas o julgamento da legalidade das contas dos responsáveis por recursos e outros bens público. A CF de 1967 suspendeu a necessidade do controle prévio dos contratos administrativos. (TCU, 2022).

Nos dias atuais, as atribuições do TCU foram significativamente ampliadas, além de ser uma instituição de destaque no controle da administração pública.

Considerando as bases da federação brasileira, o modelo do TCU é reproduzido nos entes federados, especialmente, nos estados e Distrito Federal, considerando a limitação dos municípios em criar e manter uma Corte de Contas.

Assim como o TCU, são órgãos autônomos e independentes, inclusive financeira e administrativa.

No Brasil, os Tribunais de Contas possuem 33 (trinta e três) unidades, divididas em três níveis: União, o TCU; Estados (presentes nas 26 capitais e Distrito Federal); dos municípios, presentes nos Estados da Bahia, Goiás e Pará; e Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, os únicos da federação.

Observa-se que dentre as competências e atuação dos tribunais de contas tem a missão de assegurar e efetivar a fiscalização dos recursos públicos, a favor da coletividade. É visto como um dos principais órgãos que aproxima o controle fiscalização da sociedade, principalmente porque suas funções não podem ser cerceadas pelos Poderes, já que são fundamentais para a garantia da República e da Democracia plena.

Conforme a CF88, a função maior dos Tribunais de Contas é efetivar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial dos órgãos da Administração Pública (direta, indireta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista), em auxílio ao controle externo a cargo do Poder Legislativo.

De acordo com Cabral (2020, p. 239) “O Tribunal de Contas da União, instituição centenária no Brasil, é órgão que atua, conjuntamente com o Poder Legislativo, no exercício do controle externo da Administração Pública.”

Ao dispor do controle externo, a CF88 fixou as seguintes competências ao tribunal de Contas da União:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. [...].

Além das competências de natureza constitucional, os tribunais de contas possuem atribuições de natureza infraconstitucionais, dentre as quais, destaca-se a árdua tarefa de fiscalizar o cumprimento da Lei Complementar nº 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conforme dispõe o art. 59 da própria lei, especialmente sobre o cumprimento do limite de despesa com pessoal pelos órgãos públicos.

Assim, nos moldes do TCU, os Tribunais de Contas Estaduais (TCE), o Tribunal de Contas do Distrito Federal, os Tribunais de Contas Municipais e os poucos Tribunais de Contas Municipal são essenciais ao controle externo dos entes subnacionais, haja vista que são responsáveis por fiscalizar as despesas e receitas, dentre outras atribuições.

3.2.1 Do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins

O Tribunal de Contas do Estado foi criado em 23 de janeiro de 1989, por meio da Lei n. 001, devido à separação do Estado de Goiás, onde fora criado o Estado do Tocantins. (TOCANTINS, 2022).

Seguindo as bases do TCU, o TCE tem suas competências inseridas na Constituição Estadual de 1989 – CE89, a qual, mudando que que dever ser mudado, segue as mesmas linhas da CF88.

Conforme a Lei Estadual nº 1.284/01, que dispõe da Lei Orgânica, o TCE/TO “tem jurisdição própria e privativa, em todo o território estadual, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência”, o que abrange:

- I - qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso II do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado ou Município responda, ou que, em nome destes assumam obrigações de natureza pecuniária;
- II - aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário;
- III - os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio do Estado, de Município ou de outra entidade pública estadual ou municipal;
- IV - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;
- V - todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei;
- VI - os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado ou Município, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;

VII - os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido, nos termos do inciso XLV

do art. 5º da Constituição Federal;

VIII- os representantes do Estado ou de Municípios na assembléia geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital o Estado ou os Municípios participem, solidariamente, com os membros dos conselhos fiscal e de administração, pela prática de atos de gestão ruínosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades. (TOCANTINS, 2001)

Do citado, nota-se que o TCE tem jurisdição tanto no Estado do Tocantins, como nos entes municipais, o que demonstra a sua plenitude como órgão técnico de auxílio do Poder Legislativo, seja na esfera estadual como na municipal.

Assim, como o TCU, o TCE/TO possui funções que são exercidas com a finalidade de contribuir como sua missão institucional, que é “[...] satisfazer as necessidades da sociedade, quanto à correta aplicação dos recursos públicos, garantindo um transparente, eficiente e eficaz sistema de fiscalização da gestão pública (TOCANTINS, 2002).

Ao mesmo tempo que o TCE/TO exerce sua função julgadora (inciso II do art. 33 da CE89), por vezes, acaba exercendo tanto a função sancionadora (inciso VII, do art. 33 da CE88), como pedagógica (inciso XIX, do art. 1º, da Lei Estadual nº 1.284/01).

Na função pedagógica, a atuação do TCE/TO tem um “caráter preventivo ou de eventual providência a ser adota pela administração”, conforme estabelece o art. 8º, inciso III da Resolução Normativa nº 02/2002, a qual dispõe do Regimento Interno do TCE/TO – RITCE/TO.

Conforme as normas aplicadas, observa-se que, no exercício do controle externo, a Corte de Contas Estadual atua por meio de apreciação e julgamento de contas, realização de fiscalizações, respondendo consultas, ou simplesmente por meio da realização de capacitações, com o escopo “a vigilância e orientação prévias e correções posteriores de atos, decisões e atividades materiais da administração, tendo em vista o cumprimento dos princípios constitucionais e administrativos” (TOCANTINS, 2002).

No que concerne às competências, seguindo as bases da CF88, a CE89, no art. 33, estabelece um rol a cargo do TCE/TO no exercício do controle externo, dentre as quais destaca-se: a apreciação de contas dos chefes do Poder Executivo Estadual e municipais (I); o julgamento de contas de administradores (II); apreciação para registro de atos de pessoal (III); realização de fiscalizações (IV e V); prestação de informações ao Poder Legislativo (VI); aplicação de sanções (VII); fixação de prazo para cumprimento da lei (VIII).

Conforme mencionado, o TCE/TO ainda tem a incumbência de fiscalizar o cumprimento das disposições da LRF, o que inclui a despesa com pessoal, conforme previsão do art. 59.

Nota-se, portando, que, independentemente da forma de atuação, o TCE/TO deve adotar uma postura que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública, seja no âmbito estadual ou municipais, informado e orientado seus jurisdicionados, conforme fixa o RITCE/TO, veja-se:

§ 1º - O Tribunal de Contas deverá manter os Poderes públicos informados das irregularidades e ilegalidades apuradas, ensejando a adoção de medidas saneadoras com vistas a evitar ou reduzir o dano à administração pública, sem prejuízo da aplicação das sanções previstas em lei e neste Regimento, aos responsáveis ou interessados.

§ 2º - O Tribunal de Contas deverá orientar seus jurisdicionados a respeito da aplicação de normas relativas à administração financeira, contábil, orçamentária e patrimonial, sem prejuízo da fiscalização prevista em lei e neste Regimento. (TOCANTINS, 2002).

Observa-se que o Tribunal de Contas tem importantes missões, sendo as mais expressivas manter o equilíbrio das contas dos poderes, controlando suas ações, irregularidades, apurando qualquer tipo de ilegalidade e adotando todas as medidas necessárias para o fiel cumprimento dos atos da Administração Pública como um todo.

3.3 DA DESPESA COM PESSOAL

3.3.1 Conceito

A despesa na Administração Pública é constituída pela obrigação de desembolso financeiro por parte dos cofres do Estado, objetivando financiar as ações do governo (despesas orçamentárias), bem como cumprir outras determinações impostas por leis, contratos (caução, fianças) etc. (despesa extraorçamentária), a seguir definidas. (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA/CGU, 2022)

Numa posição mais pragmática, Silva (2002, p.113) define despesa pública como:

[...] todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

A Constituição Federal de 1988, em redação dada pela Emenda Constitucional n. 109, de 2021, art. 169 determina que as despesas com pessoal (ativo e inativo), pensionistas de todos os níveis (Federal, Estadual, Municipal, Distrito Federal) não podem ultrapassar os limites apresentados e estipulados em lei complementar.

Na visão de Helena; Sambosuke (2009, p.4):

A Constituição de 1988, art. 169, ao atribuir às LDOs a competência para conter a autorização de qualquer aumento de gasto com pessoal, exceto a revisão geral prevista no art. 37, X, transformaram-nas no instrumento por excelência do controle dos gastos com pessoal.

A despesa com pessoal é definida pela LRF (art. 17) como sendo a soma dos gastos de determinada entidade da federação com ativos, inativos, pensionistas, servidores em mandato eletivo, incorporados em funções, empregos, gratificações, sejam eles civis ou militares ou membro dos poderes, desde que se tenha remuneração, como vencimentos, vantagens fixas ou temporárias, qualquer tipo de adicional, subsídios, proventos de aposentadoria, pensões, reformas, horas extras, encargos sociais e outras modalidades de contribuições recolhidas pelas instituições.

A LRF 101/2000 também prevê a contratação por tempo determinado, lançado nas despesas para atendimento à necessidade temporária dos estados e municípios, desde que de forma excepcional e atendendo ao interesse público, conforme previsto na legislação de cada ente da Federação, inclusive com o recolhimento das obrigações patronais e outras despesas variáveis, quando preciso for. (BRASIL, 2022).

Sobre esse assunto BRASIL (2022, p.23) afirma:

Outro importante avanço na área das finanças públicas foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal. A LRF estabeleceu, ainda, a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas¹. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Ou seja, os gastos elevados com pessoal e funcionalismo público poderia impactar na capacidade de os governos oferecerem serviços públicos básicos,

extremamente necessários, como a educação, a saúde, a segurança público, melhoria na infraestrutura em geral e outros.

De acordo com o § 1º, art. 18 da LRF preconiza acerca dos valores dos contratos de terceirização de mão de obra, inclusive quanto à substituição de servidores e/ou empregados públicos que serão contabilizados no índice de outras despesas de pessoal.

Na visão de Cruz (2001, p.74), sobre esse assunto infere que:

No tocante ao entendimento do que seja terceirização de mão de obra que se refira à substituição de servidores e empregados públicos, cria-se uma interpretação polêmica. Uma corrente defende que sejam considerados apenas os cargos e funções que não constem expressamente no quadro do pessoal do Ente ou Poder. Outra entende que se o serviço terceirizado é de caráter permanente, deveria, mesmo inexistindo o cargo terceirizado, ser computado como "outras despesas com pessoal".

De forma complementar, Nascimento (2003, p.4) acrescenta que é preciso ter esclarecimento quanto a forma de se contabilizar essa despesa, no sentido de identificar corretamente no plano de contas. E que a:

[...] Terceirização consiste na contratação de empresas prestadoras de serviços, e atualmente emprega-se este vocábulo para designar a prática adotada por muitas empresas de contratar serviços de terceiros para as suas atividades-meio.

Ademais, a terceirização de serviços da Administração Pública exige delegação a outra empresa, pessoas, para executar atividades, serviços, processos de trabalho de forma indireta. (NASCIMENTO, 2003). Observa-se que a terceirização de mão de obra se efetiva com a contratação de empresas, profissionais prestadores de serviço, sem vínculo jurídico funcional com o poder público. Sendo assim considerados como agentes públicos, sem integrar o quadro de pessoal ativo.

Sobre esse ponto, os arts. 18 e 19 da LRF deixam claro que não integram os gastos com pessoal alguns tipos de despesas, como: indenizações por demissão de servidores/empregados; para arcar programas de demissão voluntária, convocação do Congresso Nacional, decisão judicial em período inferior a 12 meses; inativos, ou arcadas com fundos financeiros específicos. Para o cálculo da despesa de pessoal deve ser considerado o período de 12 meses.

3.4 DO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL

O gasto com despesa com pessoal á um tema que muito preocupa a sociedade, assim como o legislador brasileiro.

Diante dessa preocupação, a CF88 fixou a necessidade de estabelecimento de limite de gastos com pessoal (art. 169), sem, contudo, indicar os valores.

Coube à LRF a fixação dos percentuais a serem observado por cada poder e órgão públicos.

A preocupação quanto ao crescimento das despesas com pessoal nas instituições públicas tem sido crescente. Segundo Medeiros et al. (2017, p.1760), para tentar enquadrar as finanças subnacionais “[...] a LRF objetiva assegurar o equilíbrio entre receita e despesa nas três esferas, dedicando especial atenção no limite e controle dos gastos com pessoal”.

Um dos pontos altos abordados pela LRF certamente é a determinação de limites para a despesa de pessoal ativo, inativo (de todos os entes da Federação), em cumprimento ao art. 169 da Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar 101/2000).

Segundo Souza (2004, p.21):

Dessa forma, a sobredita Lei Complementar regulamentou a norma constitucional de forma mais rígida que a regra transitória do art. 38 do ADCT, na medida que reduziu duplamente o limite de comprometimento das despesas com pessoal em relação à receita, ao baixar o percentual de 65% para 60% e, concomitantemente, determinar que o cálculo 21 desse percentual seja sobre a receita corrente líquida e não mais sobre o total da receita corrente

Assim, com relação ao limite de gasto com pessoal, em conformidade com a LRF (art. 19) a despesa todos com o pessoal não pode exceder os percentuais relativos à Receita Líquida, sendo União 50% para a União; 60% para os Estados e Municípios. De acordo com o art. 20 da LRF tais limites foram divididos entre os Poderes (Legislativo, Judiciário, Executivo e Ministério Público).

O controle de quanto cada administração pública pode gastar com pessoal em sua gestão é fundamental para que haja equilíbrio das contas públicas, e possibilidade de aplicação de recursos em demandas da população, com saúde, educação, moradia, transporte, lazer, e outras necessidades fundamentais para a vida humana.

Diante dessa necessidade de limitação do gasto com pessoal, a LRF fixou os percentuais que cada ente, poderes e órgãos podem gastar em suas respectivas esferas de governos, atrelados à receita corrente líquida, conforme apresentado no quadro abaixo:

Quadro 1. Limites fixados pela LRF de despesas com pessoal

	União Federal	Estados	Municípios
Total da RCL	50%	60%	60%
Poder Legislativo (Incluído TC)	2,50%	3% ** Se existir Tribunais de Contas dos Municípios, há um acréscimo de 0,4%, o qual é deduzido do Poder Executivo	Cálculos específicos deverão ser realizados, de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da RCL, verificados os três últimos exercícios financeiros. Há ainda, as regras indicadas pela emenda constitucional 25.
Poder Judiciário	6%	6%	*****
Ministério Público	0,60%	2%	*****
Poder Executivo	40,90% ** 3% é destinado para o custeio do DF e ex-territórios.	49%	54%

Fonte: Martynychen (2020).

Ressaltar que, de acordo com o art. 19 da LRF, os percentuais do gasto com pessoal são convergentes com a receita corrente líquida, defendida por Wander (2003, p.55) como aquela que “será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas duplicidades”.

Wander (2003, p.21) ainda complementa sobre a receita corrente líquida a título de orientação:

No âmbito do município, a Receita Corrente Líquida é obtida pelo somatório das receitas correntes de todos os órgãos, inclusive daqueles que possuem autonomia administrativa e financeira, excluídas apenas as contribuições dos servidores para o sistema próprio de previdência e assistência social, se houver, e as compensações previstas no artigo 201, § 9º, da Constituição Federal, ou seja, os valores que o município vier a receber de outros sistemas políticos de previdência (INSS, por exemplo) a título de compensação de aposentadoria por ele concedidas a servidores que no passado contribuíam para esses sistemas.

Como se pode observar, a receita corrente líquida nos municípios é obtida por meio das receitas correntes de todos os órgãos que compõem a Administração Pública municipal, inclusive os que detêm autonomia administrativa e financeira, com exceção

das contribuições dos servidores para o regime próprio previdenciário. Ou seja, a receita líquida corrente advém da tributação, de contribuições diversas, de fundo patrimonial, agropecuária, industrial, serviços e/ou transferências correntes e outras.

Depois de apurada a receita corrente líquida é necessário comparar os gastos com pessoal, a fim de verificar o percentual que está sendo comprometido da receita corrente líquida em comparação ao gasto com pessoal. Todos os municípios brasileiros estão submetidos a essa importante Lei. E por isto, os municípios precisam cumprir todas as exigências legais, agir com transparência, otimizar os canais de gestão administrativa pública, demonstrando à sociedade como é relevante a participação nessas questões, inclusive quanto à fiscalização, e controle social.

O objetivo maior da LRF foi dar freio, cautela no sentido de que, se os Poderes e órgãos ultrapassarem o limite máximo, conforme o art. 22, estarão impedidos de realizar diversas operações, como: conceder aumento aos servidores, reajustes, vantagens e tampouco pagar horas extras, criar novos cargos a não ser que venham ser vagos (vacância) em áreas consideradas chaves da Administração Pública e oferece serviços essenciais como educação, saúde, segurança pública.

3.5 MECANISMOS DE CONTROLE DA DESPESA COM PESSOAL

A questão do controle das contas públicas é muito importante para a equilíbrio fiscal do setor público. Antes da LRF esse controle era meramente legal, ou substancial, porém, com a aprovação da referida Lei passou a ser mais efetivado. (NAGEL, 1999).

No que tange ao controle da despesa com pessoal, a LRF estabeleceu tanto uma metodologia de controle por parte dos entes legitimados, especialmente ao Tribunal de Contas, como fixou restrições àqueles que desrespeitarem os limites imposto.

Nesse sentido, a norma ficou que, quando o município ultrapasse o limite de despesa com pessoal em 90% do limite estabelecido o Tribunal de Contas emite um alerta informando ao poder público que foi superado tal limite, de modo a manter a gestão pública informada, e ao mesmo tempo, buscar os cuidados necessários para não ultrapassar o limite máximo permitido, nos termos do art. 59, §1º, da LRF.

Caso o poder ou órgão ultrapasse a 95% do limite de gastos com pessoal (art. 23), a LRF preconiza que o excedente seja eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro.

Para tanto, os responsáveis adotarão, dentre outras medidas, a “redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança”, exoneração de servidores não estáveis e até mesmo o estável, conforme previsão do art. 169, §3º, da CF88.

Além dessa necessidade de adoção de medidas para retorno ao limite, a LRF estabeleceu medidas restritivas a quem ultrapassar o limite de 95%, o chamado limite prudencial (CAMPOS; COLVERO, 2020), sendo vedado:

- I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
- II - criação de cargo, emprego ou função;
- III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2001).

Nos termos da LRF, a despesa com pessoal, além de ser controlada, deve ser divulgada periodicamente pelos poderes e órgãos dos entes federados, por meio do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), um dos instrumentos de transparência da gestão fiscal (BRASIL, 2000).

Juntamente com o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, o RGF é essencial para a transparência das contas públicas e para o “fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários” (BRASIL, 2022).

De acordo com o art. 55, §2º da LRF, o RGF é publicado quadrimestralmente ou semestralmente, no caso dos municípios com menos de 50 mil habitantes (art. 63), trinta dias após o encerramento de cada periodicidade indicada.

Divulgado por cada um dos Poderes e órgãos relacionados pela LRF, é por meio do RGF que os titulares daqueles informam à sociedade o comparativo dos limites, indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites e apresenta os demonstrativos de caixa, restos a pagar inscritos e execução da despesa (BRASIL, 2022).

No que tange à despesa com pessoal, conforme o padrão definido pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (BRASIL, 2022), o RGF apresenta um demonstrativo no qual apresenta a despesa dos últimos 12 (doze) meses de referência, separando as

despesas com pessoal ativo dos inativos, trazendo a apuração do limite da despesa total com pessoal do Poder ou órgão, tendo como base a receita corrente líquida, do mesmo período de referência.

Assim, observa-se que a LRF estabeleceu mecanismos capazes de controlar o limite de despesa com pessoal, além de nomear o Tribunal de Contas como órgão legitimado para fiscalizar o cumprimento dos limites impostos pelo legislador.

3.6 A TERCEIRIZAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A terceirização de atividades está sendo bastante utilizada nos negócios de diversos segmentos e, muitas vezes, a empresa deixa de exercer determinadas funções, delegando a terceiros, atividades próprias para se tornar mais competitiva ou produtiva no mercado (CAMPOS, 2018).

O termo terceirização (*outsourcing*, também conhecido como parceria, ou, ainda, subcontratação) é uma técnica gerencial que visa otimizar a produção ao transferir para terceiros a realização de determinadas tarefas, originalmente aplicada pelas organizações privadas e hoje comum também nas organizações públicas (KIAN, 2006).

Sobre a terceirização Martins (2009, p.176) afirma:

Fala-se em terceirização, subcontratação, filialização, desverticalização, exteriorização do empregado, focalização, parceria, etc. Consiste a terceirização na possibilidade de contratar terceiro para atividades que não constituem o objeto principal da empresa. Essa contratação pode compreender tanto a produção de bens, como de serviços, como ocorre na necessidade de contratação de empresa de limpeza, de vigilância ou até para serviços temporários.

Di Pietro (2002) entende terceirização como a contratação de serviços realizados por empresas especializadas, por meio de terceiros, com a finalidade de executar atividades-meio. Ou seja, a terceirização consiste em transferir a pessoas físicas ou jurídicas serviços executados dentro da própria empresa.

Para Belmonte et al. (2005), a terceirização de determinados setores das empresas é colocada em prática para reduzir custos operacionais e melhorar as condições de competitividade no mercado. Desta forma, algumas empresas passam a focar em atividades que possam agregar valor ao seu negócio e transferem a terceiros serviços complementares, menos relevantes.

Em geral, são designadas tarefas menos complexas, auxiliares para empresas terceirizadas.

Segundo Faria (1994) em geral a terceirização é colocada em prática por três motivos: diminuir custos; melhorar a eficiência das empresas por meio de tarefas terceirizadas e preservar nível aceitável de lealdade com a empresa, por meio da participação de novos parceiros que realizam atividades terceirizadas.

Segundo Sá et al. (1997) a terceirização das atividades é realizada quando as empresas precisam reduzir custos operacionais, melhorando suas operações e funcionar de forma mais sistematizada. É uma ferramenta que pode ser utilizada no realinhamento da estrutura da empresa que tem como objetivo o crescimento, desenvolvimento e manutenção no mercado.

Embora a manutenção seja vista por algumas pessoas como essencial, e por isto foi incluída na estratégia das empresas, a corrente favorável à terceirização defende que analisando as ações e viabilidades, custos, qualificação dos técnicos da manutenção pode ser vantajosa para a empresa.

Além de se preocupar com o lucro as empresas que visam à terceirização também procuram parceiros que estejam alinhados com os objetivos estratégicos da organização, sendo este fato um dos pontos principais quando terceirizar. Nem sempre a empresa está preocupada com a capacidade técnica dos terceirizados, e sim em como irão investir para que a empresa, o negócio possa se manter no mercado de forma competitiva e em crescimento. Por isso, para que a terceirização de setores como manutenção, é fundamental haver capacidade técnica dos empregados que realizam os procedimentos a fim de que as máquinas e equipamentos estejam sempre seguros e confiáveis ao trabalho.

Tendo como origem o setor privado, a terceirização vem sendo adotada também pela Administração Pública, em todo o mundo. A terceirização dos serviços públicos no Brasil teve origem ainda na década de 1990. Vale a pena recorrer aos ensinamentos de Di Pietro (2004) quando afirma que serviços públicos podem ser entendidos como atividade material que a lei atribui ao Poder Público, para que de forma direta ou por pessoas delegadas, sejam realizadas atividades de interesse público, sob o regime jurídico total ou parcialmente público.

Ou seja, a terceirização dos serviços públicos significa repassar, a entidades ou instituições privadas, de competências as atividades desempenhadas diretamente pelo

Estado, com a finalidade de reduzir os gastos públicos, aumentando-se a qualidade na prestação dos serviços, conseqüentemente a eficiência.

Em se tratando de terceirização pode-se afirmar que é uma tendência da gestão e tem sido bastante aplicada em organizações a partir de 1967 quando foi feita a primeira tentativa para tal. O primeiro texto trazia uma reforma com vistas a Administração Pública ser mais eficiente, com a delegação de funções a terceiros. Em outra ocasião, por força da Lei n. 5.646, de 1970, recomendou que as atividades de transporte, conservação, custódia, limpeza fossem realizadas por empresas privadas, a partir de um contrato com o poder público (KIAN, 2006).

Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 19, de 1998 (EC 19/1998) houve alterações importantes na gestão pública como: descentralização, contratação de parcerias com o setor privado, tentativas para melhorar a qualidade dos serviços públicos e reduzir a burocracia excessiva à época, surgindo então as parcerias firmadas entre empresas estatais de economia mista com supervisão dos governos estaduais/municipais em diversos ramos de atuação. A busca pela eficiência dos serviços públicos ressurgiu depois, como princípio, expresso no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988).

A LRF, no art. 18, §1º, considera como outras despesas de pessoal aquelas decorrentes de contratos de terceirização, onde podem ser pagos salários e outros encargos a agentes terceirizados, quando em substituição de mão de obra de servidores ou empregados públicos, ou outras formas de remuneração a partir de contratação de mão de obra terceirizada, em conformidade legal, inseridas para fins de despesa total com pessoal de acordo com previsão contida no art. 19 dessa Lei (BRASIL, 2021)

Ademais, as instituições públicas que aderirem a essa terceirização teriam ainda gastos com a infraestrutura, móveis, pagamento de despesas adicionais e inclusive substituição de empregados, quando necessário, o que, tenderia a elevar o custo para a prestação do serviço.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A VISÃO DO TCE/TO SOBRE A TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS E A DESPESA COM PESSOAL

Como sabido, as Cortes de Contas têm um papel fundamental no controle externo da administração pública, exercendo suas atribuições de forma técnica, imparcial e autônoma.

Nessa linha, com o objetivo de contribuir com a correta aplicação da legislação no âmbito estatal, os Tribunais de Contas proferem orientações, recomendações e determinações aos seus jurisdicionados.

Diante da pluralidade de Tribunais de Contas existentes no Brasil, há a possibilidade real de divergências de manifestações entre eles (NUNES *et al*, 2019).

Como exemplo, cita-se a interpretação da aplicação da LRF (TEIXEIRA, 2020), no que tange à despesa com pessoal.

Diante dessa pluralidade de interpretações, os órgãos públicos devem observar as orientações proferidas por seu respectivo Tribunal de Contas.

No caso do Estado do Tocantins, poderes, órgãos estaduais e municipais devem seguir as manifestações da Corte de Contas Tocantinense.

Especificamente sobre o gasto de despesa com pessoal, cerne do trabalho, conforme indicado no art. 59 da LRF, o TCE/TO é um dos órgãos legitimados para fiscalizar o cumprimento da LRF e “verificar os cálculos dos limites de despesa com pessoal de cada Poder e órgão”, conforme dispõe §2º do citado artigo.

No cumprimento da verificação do cálculo de despesa com pessoal, associado ao dever de orientar sus jurisdicionados, o TCE/TO, desde a instituição da LRF, proferiu inúmeras interpretações e orientações sobre o cálculo da despesa com pessoal. No que tange à despesa com terceirização da despesa com serviços de contabilidade, verificou-se que o marco temporal para balizamento do impacto dessa despesa no índice de despesa total com pessoal foi o ano de 2018.

Naquele ano, por meio de uma consulta, o TCE/TO foi chamado a se manifestar sobre a seguinte indagação de um de seus jurisdicionados:

2) As despesas com a contratação de prestadores de serviços que não há previsão do cargo no Plano de Cargos e Salários da Câmara, devem ser contabilizadas como despesas com serviços de terceiros, na parcela dos 30% (trinta por cento) destinada para outras despesas de custeio da Câmara, haja vista que não caracterizam terceirização em substituição de mão de obra? (TOCANTINS, 2018).

Por meio da Resolução Plenária nº 127/2018, de 05/04/2018, a Corte de Contas Estadual proferiu a seguinte resposta à pergunta:

a) As despesas com serviços realizados por terceiros, de natureza acessória ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente (conservação, limpeza, vigilância e outras), incluem-se na parcela referente aos 30%, vez que tais contratações não representam substituição de mão de obra;

b) Entretanto, há situações em que mesmo não previsto o cargo no Plano de Cargos e Salários, deverá ser considerada como despesa com folha de pagamento, conforme estabelece o art. 29-A, § 1º, da CF, e, nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº. 101/2000, quando se verificar que o serviço prestado por terceiro é de natureza continuada, e não acessória ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente;

c) Deve ser incluído no total da folha de pagamento, de acordo com o limite estabelecido no art. 29-A, § 1º, da CF, e, nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº.

101/2000, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, sendo estes contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”, conforme § 1º do art. 18, da LRF;

- Apesar de o questionamento abaixo não constar taxativamente expresso nos quesitos formulados pela consulente, necessário se faz elidi-lo, posto que consta tanto no bojo da consulta, quanto no Parecer Jurídico a ela juntado. Afirma a consulente que, não existindo os cargos de assessor jurídico e contador no Plano de Cargos e Salários das respectivas Câmaras, não haveria que se falar em terceirização de mão de obra, pois tais gastos não seriam considerados para fins do cômputo da despesa com pessoal.

d) As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. **Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.** (Destaque-se). (TOCANTINS, 2018).

Observa-se, portanto, que o TCE/TO firmou o entendimento de que a despesa com serviço de contabilidade, a terceirização, é considerada despesa com pessoal.

Oportuno ressaltar que, em resposta ao questionamento indicado anteriormente, a Corte de Contas estabelece no mesmo documento que os efeitos da decisão, do entendimento, seria aplicado “a partir do ano de 2021”, sendo este prazo para adoção de medidas de adaptação dos órgãos e poderes.

A partir de 2018, ao se deparar com o tema, todas as manifestações do TCE/TO passaram a adotar o teor da Resolução Plenária nº 127/2018 como referência, conforme

sustenta as seguintes manifestações, para exemplificar, proferidas nos exercícios de 2018, 2019 e 2020:

PARECER PRÉVIO Nº 51/2018 – TCE/TO 1ª Câmara

[...].

9.3. Informar ao atual gestor sobre as providências contidas na Resolução de Consulta nº 127/2018- TCE –PLENO (Processo nº 812/2018), modulou os efeitos para o exercício de 2021 (item 5.2 do relatório), sobre a realização de concurso público para a contratação e assessoria contábil e jurídica, bem como, a inclusão dos valores na despesa com pessoal.

[...].

PARECER PRÉVIO TCE/TO Nº 15/2019 2ª Câmara

[...].

35) Constar da Lei de Planos de Carreiras, Cargos e Salários do Município, se ainda não foi feito, os cargos que tratam de atividade de caráter permanente e de funções típicas da administração Pública, necessários para o bom desenvolvimento dos serviços públicos, entre eles: os concernentes a serviços de contabilidade, (...) alertando que o Tribunal de Contas acompanhará as medidas adotadas pelos gestores ao longo do período de adequação, nos termos da Resolução Plenária TCE/TO nº 127/2018;

[...].

PARECER PRÉVIO TCE/TO Nº 13/2020-SEGUNDA CÂMARA

[...].

38) Constar da Lei de Planos de Carreiras, Cargos e Salários do Município, se ainda não foi feito, os cargos que tratam de atividade de caráter permanente e de funções típicas da administração Pública, necessários para o bom desenvolvimento dos serviços públicos, entre eles: os concernentes a serviços de contabilidade, (...) alertando que o Tribunal de Contas acompanhará as medidas adotadas pelos gestores ao longo do período de adequação, nos termos da Resolução Plenária TCE/TO nº 127/2018;

Do citado, nota-se que o tema estava pacificado na Corte de Contas tocantinense.

Entretanto, em 2021, ano em que o TCE/TO fixou como marco temporal para inclusão da despesa com a contratação do serviço de contabilidade no cálculo do limite com pessoal, a Corte foi indagada novamente, por outro jurisdicionado sobre o tema.

Dentre as questões apresentadas, via consulta, o TCE/TO foi indagado:

[...].

3) Considerando a natureza intelectual dos serviços de assessoria jurídica e contábil, contratadas através de pessoa jurídica, estaria tal despesa entendida como substituição de mão-de-obra de que trata o §1º, do artigo 18, da LC 101/2000?

4) Em caso de contratação de tais profissionais (através de pessoa jurídica), a escrituração como “outras despesas com pessoal” na forma do artigo 18, §1º, da LRF não ofenderia o princípio da legalidade estrita que exige a existência formal do respectivo cargo para contabilização da despesa?

(...) (TOCANTINS, 2021).

Em resposta, o TCE/TO, adotando como base a Resolução Plenária nº 127/2018, orientou que:

10.26. Dessa forma, analisando o questionamento referente ao cômputo da despesa total com pessoal (...), entende-se que a prestação de atividades de assessoria jurídica e contábil, de natureza permanente e não acessória, mesmo quando inexistentes os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, configura, de forma indireta, a terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

[...].

d) As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

Extrai-se da resposta que o TCE/TO manteve seu entendimento anterior, consolidado a partir de 2018, e orientou seus jurisdicionados no sentido de que a terceirização dos serviços contábeis, assim como outros, em razão da natureza permanente, devem ser considerados no cálculo da despesa com pessoal para todos os efeitos legais.

Considerando o vencimento do prazo para aplicação da orientação, de forma a verificar o cumprimento da Resolução Plenária nº 127/2018, mesmo não sendo objetivo da pesquisa, observou-se que o TCE/TO, a partir das contas de 2021, nos termos inserido na citada manifestação, passou a incluir automaticamente as despesas com terceirização de serviços contábeis no cálculo do índice de despesa com pessoal, sendo indicado, nos Demonstrativo da Despesa com Pessoal, inseridos no Relatório de Gestão Fiscal, disponíveis nas prestações de contas, no sistema e-Contas e no Portal do Cidadão¹, ambos mantidos pelo TCE/TO, a nota que as despesas decorrentes de contratos de terceirização ou de Contratação de Forma Indireta com assessoria contábil foram inseridas em outras despesas com pessoal (§ 1º do art. 18 da LRF), nos termos da Resolução TCE/TO nº 127/2018.

Diante do exposto, verifica-se que o tema objeto da pesquisa já é pacificado no âmbito do TCE/TO, o qual orienta, cobra e inclui a despesa com a terceirização de serviços contábeis no cálculo do limite de despesa com pessoal.

¹ Disponível em: <https://portaldocidadao.tce.to.gov.br/estadomunicipios/index>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema intitulado “A terceirização dos serviços contábeis e a despesa com pessoal municipal sob a ótica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins” teve como objetivo identificar qual o entendimento do Tribunal de Contas do Estado tocantinense tem acerca da terceirização dos serviços contábeis no cálculo do limite de despesa com pessoal municipal.

Acredita-se que o problema inicial da pesquisa foi respondido, uma vez que entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins com relação à questão da terceirização dos serviços contábeis deve ser inserido nos cálculos do limite da despesa com o pessoal do município.

Durante este trabalho demonstrou-se a importância do trabalho realizado pelo controle externo, porque atuam na prevenção de erros, fraudes, desperdícios e outras despesas necessárias envolvendo os recursos públicos, o que na verdade, termina reduzindo os benefícios à comunidade.

Por outro lado, o papel do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins não é menor. Isto porque atuam diretamente na fiscalização contábil, orçamentária, financeira, patrimonial dos órgãos públicas tendo como diretrizes os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

Quanto às despesas com pessoal, a partir da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, os entes federativos são obrigados a cumprir limites desse tipo de despesa, para que tenha o devido controle dos gastos. Se esse limite ultrapassar o teto, ou seja, 95%, a LRF impõe sérias providências para evitar maiores excessos, dentre elas: impedimentos, reajustes salariais, criação de cargos, alterações na estrutura de carreias, contratação de novos funcionários e outros. O município que ultrapassar o limite jurisprudencial está sujeito a penalidades diversas como: não recebimento de transferências voluntárias, restrições a créditos e outros.

Com relação à terceirização dos serviços públicos só é favorável quando visa a redução da participação do estado em atividades não essenciais, com vistas da diminuição de gastos públicos e até mesmo para melhorar a qualidade dos serviços prestados.

A respeito da visão do TCE/TO sobre a terceirização os serviços contábeis e despesa com pessoal observou-se nas decisões que, esses serviços quando tiverem como

fim uma atividade de natureza permanente, devem ser considerados no cálculo da despesa com pessoal para todos os efeitos legais, conforme orientado pelas Resoluções nº 127/2018 e nº 1056/2021.

Ressalta-se que, mesmo a terceirização sendo trata na LRF, com comando direto de inclusão no limite de despesa com pessoal, o TCE/TO estabeleceu o ano de 2021 como marco temporal para inclusão da despesa com a terceirização do serviço contábil no cálculo do limite de despesa com pessoal,

Dada a riqueza do tema despesa com pessoal associada à terceirização de atividades de natureza permanente, entende-se que outras pesquisas podem ser realizadas, como, por exemplo, analisando o gasto total com a terceirização de atividades permanentes dos entes municipais tocantinenses.

REFERÊNCIAS

BELMONTE, D. L.; SCANDELARI, L.; MARÇAL, Rui Francisco Martins.; KOVALESKI, João Luiz. **Gestão da manutenção auxiliada pela gestão do conhecimento**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, XXV, 2005, Porto Alegre. Anais... Porto Alegre: ABEPRO, 2005.

BERNARDONI, Doralice Lopes; CRUZ, June Alisson Westarb. Planejamento e orçamento na administração pública, 2. ed. rev., atual. e ampl. - Curitiba: Ibpex, 2010

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 abr. 2022.

_____. **Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm Acesso em: 14 out. 2022.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Tesouro Nacional, 2022. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/comunicacao_novo/contabilidade/MCASP_9%C2%AA_edi%C3%A7%C3%A3o.pdf Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. 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: 20 Abr. 2022.

_____. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm Acesso em: 5 set. 2022.

_____. **Lei n. 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/14320.htm Acesso em: 6 set. 2022.

_____. **Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm Acesso em: 6 out. 2022.

_____. **Lei n. 5.646, de 10 de dezembro de 1970.** Autoriza o Poder Executivo a abrir ao Poder Judiciário - Justiça Militar - em favor da 3ª Auditoria de Guerra da 3ª Região Militar e Auditoria de Guerra da 10ª Região Militar o crédito especial de Cr\$ 21.180,00, para o fim que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/15646.htm Acesso em: 14 out. 2022.

_____. **Decreto n. 966-a, de 7 de novembro de 1890.** Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html Acesso em: 6 out. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. **Museu do Tribunal de Contas da União:** da criação à instalação. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/centro-cultural-tcu/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/da-criacao-a-instalacao.htm> Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/centro-cultural-tcu/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/da-criacao-a-instalacao.htm>. Acesso em: 6 out. 2022.

_____. Controladoria Geral da União. Portal da Transparência. **Execução da despesa pública.** Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-despesa-publica> Acesso em: 15 nov. 2022.

_____. Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais (MDF).** Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf> Acesso em: 29 nov. 2022.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada. 5 ed. rev. e atual. Até a Emenda Constitucional n, 39/2002.** São Paulo: Saraiva, 2003.

CABRAL, Flávio Garcia. **O Tribunal de Contas da União é um órgão político?** Rev. Investig. Const., Curitiba, vol. 7, n. 1, p. 237-284, jan./abr. 2020.. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rinc/a/Wvw3JQwFg4JPQfGkTKsgfRc/?format=pdf&lang=pt> Acesso em: 25 abr. 2022.

CAMPOS, Márcio Luciano dos Santos; COLVERO, Ronaldo Bernardino. Limite da despesa com Pessoal, conforme a Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) do município de Itaquí, in: **Ciência VII**, ano 0, 18 de setembro de 2020. Disponível em: <https://sites.unipampa.edu.br/cienciaao/2020/09/18/limite-da-despesa-com-pessoal-conforme-a-lei-101-2000-lei-deresponsabilidade-fiscal-do-municipio-de-itaqui/>. Acesso em: 01 nov. 2022.

CAMPOS, André Gambier. **Terceirização do trabalho no Brasil: novas e distintas perspectivas para o debate** / organizador: André Gambier Campos. – Brasília : Ipea, 2018. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8258/1/Terceiriza%C3%A7%C3%A3o%20do%20trabalho%20no%20Brasil_novas%20e%20distintas%20perspectivas%20para%20o%20debate.pdf Acesso em: 15 nov. 2022.

DENZIN, Norman. K; LINCOLN, Y. S. (Orgs.). **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. p. 15-41.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

FARIA, Aparecido. **Terceirização: um desafio para o movimento sindical**. In: MARTINS, H. H. T. S.; RAMALHO, J. R. (Orgs.). **Terceirização: diversidade e negociação no mundo do trabalho**. São Paulo: Hucitec, 1994.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

KIAN, Tatiana. Terceirização na Administração Pública. **Revista do Direito Público**, v.1, n.2, p. 227-240, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho**

científico. São Paulo: Editora Atlas, 1992. 4a ed. p.43 e 44.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do trabalho**. 25. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. **Regime fiscal extraordinário e despesas públicas relacionadas à manutenção dos servidores públicos**. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/333767/regime-fiscal-extraordinario-e-despesas-publicas-relacionadas-a-remuneracao-dos-servidores-publicos>
Acesso em: 13 out. 2022.

MEDEIROS, et al. Lei de Responsabilidade Fiscal e as despesas com pessoal da saúde: uma análise da condição dos municípios brasileiros no período de 2004 a 2009, **Ciência e Sociedade**, 22(6): 1759-1769, 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/csc/a/Bqbz6pQXdbQtdkXLNtNhWxH/?format=pdf&lang=pt>
Acesso em: 25 abr. 2022.

NAGEL, José. **O controle externo, a estrutura e o funcionamento do TCU**. 1999. Disponível em: <file:///C:/Users/crist/Downloads/1083-Texto%20do%20artigo-1965-1-10-20151020.pdf> Acesso em: 5 set. 2022.

NUNES, Selene Peres Peres; MARCELINO, Gileno Fernandez; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2019. Disponível em: https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/145151/154818#content/contributor_refere_nce_3. Acesso em: 11 out. 2022.

OLIVEIRA, Antônio Giovani de. **Julgamento das Contas Municipais**. Disponível em: <https://www.giovaniassociados.com.br/julgamento-das-contas-municipais-2/>. Acesso em: 30 out. 2022.

ROCHA, C. Alexandre Amorim. **O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema**. 2020. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4> Acesso em: 6 out. 2022.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo:Atlas, 2002.

SOUZA, Rodrigo Silva de. **Despesa de pessoal segundo a lei de responsabilidade fiscal**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis300704.PDF> Acesso em: 5 set. 2022.

STF valida competência do TCU para fiscalizar aplicação de recursos do Fundeb, **Conjur**, 10 set. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-10/supremo-valida-competencia-tcu-fiscalizar-recursos-fundeb> Acesso em: 6 out. 2022.

TEIXEIRA, Marcelo de Sousa. Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal. **REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA** | Rio de Janeiro 54(6):1747-1759, nov. - dez. 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/xswRJSDNDB9Qcf3M6tcWjsw/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 10 nov. 2022.

TOCANTINS. **Competência Tribunal de Contas do Estado do Tocantins**. Disponível em: <https://www.tceto.tc.br/institucional/competencia/> Acesso em: 18 Abr. 2022.

_____. **Lei Estadual nº 1.284/2001**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Disponível em: <https://central.to.gov.br/download/20827> Acesso em: 15 nov. 2022.

_____. **História**. Disponível em: <https://www.tceto.tc.br/institucional/historia/> Acesso em: 26 abr. 2022.

_____. **Constituição do Estado do Tocantins**. Texto constitucional de 05 de outubro de 1989 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs 01/1989 a 43/2021. Disponível em: https://www.al.to.leg.br/arquivos/documento_57777.PDF#dados Acesso em: 20 Abr. 2022.

_____. **Emenda constitucional n. 98, De 6 de Dezembro De 2017**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc98.htm Acesso em: 28 abr. 2022.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Resolução Plenária nº 1056/2021**. Consulta. Processo nº 2056/2021. Disponível em: <https://www.tceto.tc.br/wp->

[content/uploads/2021/12/RESOLUCAO N 1056-2021 de 08-12-2021.pdf](#). Acesso em: 10 nov. 2022.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Resolução n. 628/2020-Pleno**. Disponível em: https://www.tceto.tc.br/profissaogestor/images/dialogoControleExterno/05-PrestacaoContas/4_RESOLUCAO_628_2020_Parcer_Atos_Gestao_Prefeito.pdf. Acesso em: 5 ago. 2022.

WANDER Luiz. **LRF fácil**: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal. 5. ed. Brasília: CFC, 2003.