



Revista de Administração Pública

ISSN: 0034-7612

ISSN: 1982-3134

Fundação Getúlio Vargas

Ribeiro, Flávia de Oliveira; Sallaberry, Jonatas Dutra; Santos,
Edicreia Andrade dos; Tavares, Gabriela de Oliveira Domingos
Ações dos Tribunais de Contas no enfrentamento dos efeitos do coronavírus
Revista de Administração Pública, vol. 54, núm. 5, 2020, Setembro-Outubro, pp. 1402-1416
Fundação Getúlio Vargas

DOI: 10.1590/0034-761220200244

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241065223012>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais informações do artigo
- Site da revista em [redalyc.org](http://www.redalyc.org)

redalyc.org

Sistema de Informação Científica Redalyc
Rede de Revistas Científicas da América Latina e do Caribe, Espanha e Portugal
Sem fins lucrativos acadêmica projeto, desenvolvido no âmbito da iniciativa
acesso aberto

Fórum Perspectivas Práticas: Seção Especial COVID-19

Ações dos Tribunais de Contas no enfrentamento dos efeitos do coronavírus

Flávia de Oliveira Ribeiro¹Jonatas Dutra Sallaberry²Edicreia Andrade dos Santos³Gabriela de Oliveira Domingos Tavares⁴¹ Universidade Federal do Mato Grosso do Sul / Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Campo Grande / MS – Brasil² Universidade Federal de Santa Catarina / Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis / SC – Brasil³ Universidade Federal do Paraná / Departamento de Ciências Contábeis, Curitiba / PR – Brasil⁴ Universidade Estadual de Maringá / Departamento de Direito, Maringá / PR – Brasil

Este estudo visa evidenciar os esforços empreendidos pelos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros no período de pandemia do coronavírus a fim de colaborar com seus jurisdicionados, seus servidores e a sociedade para o enfrentamento de seus efeitos. Realizou-se pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, por meio de análise das legislações emitidas pelos TCs, para avaliação das ações tomadas por eles. Entre os achados, destacam-se as ações de âmbito interno e pedagógicas empreendidas na forma de medidas destinadas ao público externo (como a limitação no atendimento presencial), à suspensão de eventos coletivos, de reuniões presenciais e viagens, à adoção de teletrabalho, ao contingenciamento de despesas, cursos à distância etc. Entre as ações processuais, destacam-se as suspensões de Sessões Plenárias ou das Câmaras, dos prazos processuais e da remessa das prestações de contas. Por fim, no tocante às ações orientativas e de monitoramento empreendidas pelos TCs, constatou-se que foi elaborada uma série de diretrizes e recomendações em relação às práticas adotadas pelos órgãos de controle externo de modo colaborativo aos demais poderes, de modo orientar os gastos públicos, a aquisição e a contratação de serviços com dispensa de licitação, entre outros riscos. Conclui-se que o conjunto de medidas implementadas pelos TCs demonstra mudança no status tradicional de controle posterior das contas públicas, que enseja uma atuação punitiva para um controle prévio e concomitante, por meio de recomendações, fiscalizações e monitoramento, quando o gestor ainda dispõe de instrumentos para corrigir eventuais erros e evitar o desperdício e a má aplicação do recurso público.

Palavras-chave: COVID-19; pandemia; controle; calamidade; ações.

Acciones de los Tribunales de Cuentas para enfrentar los efectos del coronavirus

Este estudio tiene como objetivo evidenciar los esfuerzos realizados por los Tribunales de Cuentas (TC) brasileños en el período de la pandemia de coronavirus para colaborar con sus jurisdiccionales, funcionarios y la sociedad para enfrentar sus efectos. Se realizó una investigación descriptiva con enfoque cualitativo mediante el análisis de la legislación emitida por los TC para evaluar las acciones tomadas por los TCs. Entre los resultados, se destacan las acciones administrativas y pedagógicas emprendidas en forma de medidas dirigidas al público externo, como la limitación en el servicio presencial, la suspensión de eventos colectivos, de reuniones presenciales y viajes; la adopción del teletrabajo, la restricción de gastos, y cursos de aprendizaje a distancia. Entre las acciones procesales están las suspensiones de sesiones plenarias o cámaras, de plazos procesales y de envío de las prestaciones de cuentas. Finalmente, con respecto a las acciones de orientación y supervisión emprendidas por los TC, se constató la elaboración de una serie de directrices y recomendaciones con relación a las prácticas adoptadas por los organismos de control externo de manera colaborativa con los otros poderes, a los efectos de orientar el gasto público, la adquisición y contratación de servicios sin licitación, entre otros riesgos. Se concluye que el conjunto de medidas implementadas por los TC muestra un cambio en el estatus tradicional: del control posterior de las cuentas públicas – que da lugar a acciones punitivas – hacia el control previo y concomitante, a través de recomendaciones, inspecciones y monitoreo, cuando el administrador tiene los instrumentos para corregir eventuales errores y evitar el desperdicio y la mala utilización de los recursos públicos.

Palabras clave: COVID-19; pandemia; control; calamidad; acciones.

DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220200244>

Artigo recebido em 29 abr. 2020 e aceito em 07 jul. 2020.

ISSN: 1982-3134



Actions by the Courts of Accounts to minimize effects of coronavirus

This study aims to highlight the efforts made by the Brazilian Courts of Accounts (CAs) during the COVID-19 pandemic to collaborate with its jurisdictional authorities, civil servants, and society to face its effects. Descriptive and qualitative research was carried out, analyzing the legislation issued by the CAs to evaluate their actions. Among the findings, it was observed that the CAs took administrative and pedagogical measures to protect the public, such as the suspension or restriction of face-to-face service. Also, the courts suspended collective events, face-to-face meetings, and travel, adopted telework, limited expenditures and distance learning courses. Among the procedural measures, Plenary Sessions or Chambers, procedural deadlines, and remittance of accounts were suspended. Finally, the activities of guidance and monitoring were conducted under a series of guidelines and recommendations created collaboratively with other agencies and branches of government, guiding public spending, the acquisition and contracting of services with no bidding requirements, among other procedures. It is concluded that the set of measures implemented by the CAs shows a change in the traditional status of subsequent control of public accounts – which gives rise to punitive action – for prior and concurrent control, with recommendations, inspections, and monitoring, when the manager still has instruments to amend errors and avoid waste and misapplication of public resources.

Keywords: COVID-19; pandemic; control; calamity; actions.

1. INTRODUÇÃO

A Organização Mundial de Saúde (OMS) classificou como pandemia, no início de março de 2020, a doença causada pelo novo coronavírus Sars-CoV-2. A COVID-19 foi identificada de forma pública em dezembro de 2019, em Wuhan, na China. Transmitida entre humanos, espalhou-se rapidamente pelo país e por todo o mundo (Deng & Peng, 2020). Eventos pandêmicos semelhantes à da COVID-19 são raros – talvez o último tenha ocorrido há mais de 100 anos. No entanto, situações calamitosas de menor dimensão geográfica são relativamente comuns no Brasil, como os mais recentes surtos epidêmicos de zika, dengue e *chikungunya* (Valle, Pimenta, & Aguiar, 2016), os desastres ambientais em Brumadinho (MG) e as enxurradas na região serrana do Rio de Janeiro (Bataglin & Alem, 2014; Almeida, Jackson, & Vilela, 2019).

Nos termos do art. 196 da Constituição Federal de 1988 (CF-88), a saúde é direito de todos e dever do Estado, que deve garanti-la mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos, bem como ao acesso universal e igualitário a ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. Dessa forma, no Brasil, a Portaria nº 188 (2020) declarou emergência em saúde pública de importância nacional (Espin) em decorrência do coronavírus. O Ministério da Saúde (MS) emitiu orientações, em especial a Portaria nº 356 (2020), nas quais intensifica as recomendações quanto aos cuidados de prevenção contra a contaminação, o agravamento da situação e a necessidade de adoção de medidas mais restritivas no ambiente de trabalho, visando à redução do risco de contágio pelo coronavírus. Por meio da Portaria GM nº 454 (2020), o MS declarou estado de transmissão comunitária da doença.

Nessa direção, as orientações emanadas pelo MS no que diz respeito ao isolamento social refletiram no funcionamento dos órgãos públicos, com alteração das rotinas administrativas e restrições de acesso dos servidores a seus locais de trabalho. Entre esses órgãos, destacam-se os Tribunais de Contas (TCs), que anunciaram diversas ações temporárias e preventivas voltadas aos jurisdicionados, aos servidores e à população. Os TCs exercem, junto com o Poder Legislativo, o controle externo sobre a administração pública, de acordo com a CF-88.

No Brasil, são 33 TCs com atribuição de fiscalizar o ciclo de gestão dos governos federal, estadual e municipal, bem como a legalidade dos atos praticados num montante superior a 20 mil entidades a eles vinculadas (Lino & Aquino, 2018). O dever constitucional dos TCs consiste na defesa do erário, na apuração da responsabilidade e na aplicação da correspondente sanção por meio de análise das prestações de contas dos gestores públicos e fiscalização dos atos praticados no exercício da função pública.

Além de estabelecer as normas e os procedimentos para as prestações de contas pelos dirigentes das unidades jurisdicionadas, os TCs exercem a fiscalização e o acompanhamento da gestão dos recursos públicos (Amorim, Diniz, & Lima, 2017). Dessa forma, em momentos de crise, é importante que as políticas públicas sejam desenvolvidas no prazo que a demanda social exige, e pela proximidade geográfica os governos locais teriam maior capacidade de gerir as políticas públicas de acordo com as peculiaridades de cada realidade (Telhado, 2016).

Assim, com base no exposto, este estudo pretende responder à seguinte questão: quais são os esforços empreendidos pelos TCs brasileiros no período de pandemia a fim de colaborar com seus jurisdicionados, seus servidores e a sociedade no enfrentamento de seus efeitos? Este estudo tem como objetivo verificar as ações empreendidas pelos TCs de modo a contribuir para o enfrentamento ao coronavírus no Brasil.

Esta pesquisa se justifica pelo fato de o enfrentamento à crise exigir ações massivas que não são economicamente atrativas aos agentes privados ou por restrições de mercado que dependem da atuação do Estado (Lazzarini & Musacchio, 2020). Um grande problema demanda um grande volume de recursos, o que amplia os riscos de mau uso e requer um controle efetivo para mitigá-los. Esse é um campo de estudo interdisciplinar centrado nas relações de poder entre as autoridades governamentais e a sociedade.

Ademais, com base na coleta e na unificação de estratégias distintas e semelhantes, pode-se estimular a integração e a troca de experiências e métodos organizacionais entre os TCs (Nunes, Marcelino, & Silva, 2019), além de possibilitar a divulgação de ações, diretrizes e orientações que possibilitam um combate mais amplo aos impactos do coronavírus, consolidando o compromisso de orientar e contribuir para a mitigação dos problemas sociais e econômicos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas

A modernização do Estado democrático de direito trouxe para a administração pública o dever de prestar contas dos atos de gestão e seus reflexos (Reis, Dacorso, & Tenório, 2015). A função da fiscalização pela sociedade foi atribuída aos TCs, que historicamente se configuram como órgão de controle técnico das finanças públicas (Quintão & Carneiro, 2015). No Brasil, os TCs têm características híbridas, com funções de caráter técnico e jurisdicional, com linha hierárquica própria e independente, autonomia administrativa e funcional, iniciativa legislativa própria e competência normativa e reguladora específica. Essa autonomia permite ações de controle sobre entes públicos, influenciando-as (Fonseca, 2019).

Conforme os artigos 70 e 71 da CF/88, os TCs têm o papel constitucional de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da atividade estatal seguida pelos parâmetros da legalidade, da legitimidade e da economicidade. Nessa seara, sua competência abrange a emissão de parecer prévio favorável ou desfavorável sobre as contas do chefe do Executivo, atuando como órgão auxiliar do Legislativo. Além disso, julga as contas anuais dos demais ordenadores de despesas; emite recomendações e alertas; aplica aos responsáveis das sanções previstas em lei multa proporcional ao dano causado ao erário, entre outras cominações; assina prazo para que o órgão ou a entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade (Lino & Aquino, 2018; Quintão & Carneiro, 2015), reforçando a capacidade punitiva dos TCs. Ações de improbidade podem, inclusive, afastar os gestores responsáveis pelo uso indevido de dinheiro público do processo eleitoral por meio do instituto da inelegibilidade (Cella & Machado, 2020).

Ao longo da história, verifica-se que os TCs passaram de um controle *a posteriori* para um controle preventivo e concomitante na verificação da aplicação dos recursos públicos, ou seja, tem-se uma nova configuração desse órgão de controle que inclui, além da análise das contas, o acompanhamento dos recursos mediante uma postura ativa, capaz de evitar a tempo o desperdício ou a má aplicação do dinheiro público, coadunando um caráter qualitativo, e não só punitivo (Camargo, 2020). Dessa forma, os TCs têm adotado critérios qualitativos para análise da situação global do jurisdicionado, em vez de somente uma fiscalização estritamente numérica dos limites legais, ensejando coibir a malversação dos recursos e alcançar a efetividade do gasto público (Camargo, 2020). Pode-se dizer que há uma alteração do comportamento dos processos de controle na incorporação de análises qualitativas que incluem a necessidade de interpretação das normas legais para avaliar o conjunto da gestão e o alcance dos resultados pretendidos (Camargo, 2020).

Os TCs analisam as contas de múltiplos gestores e apresentam um grande desafio, visto que se relacionam com diversos prefeitos, câmaras e órgãos de administração indireta, além da dispersão geográfica (Lino & Aquino, 2018). Cada TC tem as próprias resoluções e entendimentos específicos sobre a forma de operacionalizar a interpretação das contas de seus jurisdicionados (Lino & Aquino, 2018; Nunes, Marcelino, & Silva, 2019), o que pode causar incertezas.

Os TCs, ao estabelecer e gerir indicadores de gestão adequados ao desenvolvimento social para as entidades jurisdicionadas, oferecem à sociedade um parâmetro de desempenho do seu representante. Numa visão utilitarista, os gestores investirão em políticas públicas que melhorem as condições para a sociedade e reflitam melhor no seu desempenho em relação a outros gestores.

2.2. Normas de Controle e Ações Contingenciais

O ordenamento jurídico brasileiro prevê situações de excepcionalidades na CF-88, no contexto de calamidade pública na Lei de Licitações e Contratos da Administração Pública – Lei nº 8.666 (1993) e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº 101 (2000), que permitem maior extensão financeira de atuação e flexibilização em procedimentos rotineiros para contratação de produtos e serviços que auxiliem no enfrentamento a calamidades. O Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 6 (2020), reconheceu a ocorrência do estado de calamidade pública, para os fins do artigo 65 da LRF.

Nesse contexto, a Lei de Licitações expõe dispositivos que facultam ao gestor ações rápidas e eficazes para a contratação direta de bens e serviços sem a necessidade prévia de licitação. Na expectativa de enfrentamento do coronavírus, foi aprovada a Lei nº 13.979 (2020), que trouxe a possibilidade

de outras medidas flexíveis para promover a saúde pública. Essa lei estabeleceu padrões sanitários e medidas que flexibilizam a forma de aquisição de bens e serviços por meio de requisição, mediante o pagamento posterior de indenização, além de autorização para a importação de produtos sem registro na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Posteriormente, a Medida Provisória nº 926 (2020), que dispõe sobre os procedimentos para aquisição de bens, serviços e insumos destinados ao enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, se dedicou a estabelecer uma maior quantidade de regras administrativas aplicáveis à gestão financeira e patrimonial, bem como aos meios de controle, sob a Lei nº 13.979 (2020).

Entre as medidas estabelecidas, destacam-se: dispensa de licitação para aquisição de bens e serviços (art. 4); possibilidade de contratar fornecedor com inidoneidade declarada ou suspenso de negociar com o poder público, quando comprovadamente for único fornecedor (art. 4); possibilidade de aquisição de bens usados, desde que em plenas condições de uso e garantia de funcionamento (art. 4-A); dispensa da exigência de elaboração de estudos preliminares para bens e serviços comuns (art. 4-C); dispensa do gerenciamento de riscos prévio à contratação (art. 4-D); aceitação de termo de referência ou de projeto básico simplificados (art. 4-e); dispensa da estimativa de preços em casos excepcionais e possibilidade de contratação por valores superiores decorrentes de variação de preços, mediante justificativa formalizada (art. 4-E); dispensa de documentação de regularidade fiscal, trabalhista e de habilitação, em caso de restrição de concorrentes (art. 4-F); redução de prazos do processo licitatório (art. 4-G).

No Estado democrático de direito, os TCs desempenham importantes atribuições, pois resguardam a existência e a manutenção dos órgãos públicos por meio de sua competência em acompanhar e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos. No entanto, suas funções constitucionais ultrapassam os quesitos de legalidade e legitimidade, alcançando as dimensões de eficácia, eficiência e efetividade da gestão pública (Amorim, Diniz, & Lima, 2017).

Nesse contexto, percebe-se a prestação de contas como o instrumento de controle e relacionamento entre as partes, sendo o processo pelo qual os gestores têm a obrigação de comprovar ao TC a utilização, o emprego ou a movimentação de bens, numerários e valores que lhe foram confiados pelo órgão competente. Ela serve para que a sociedade possa fiscalizar o desempenho dos agentes públicos e, assim, evidenciar o desempenho dos políticos para os eleitores.

Como representante da sociedade no controle externo, os TCs têm avançado para a dimensão da eficiência e da eficácia, bem como para parâmetros transparentes e comparáveis das condições de vida da população (Cordery & Hay, 2018).

A demanda de análise e julgamento dos TCs tende a aumentar a partir do intenso fluxo de recursos por transferências entre União, estados, municípios e entidades sem fins lucrativos para arcar com custos de ações emergenciais, que acarretam diversos processos de despesa para atender à diversidade de demandas necessárias para o enfrentamento da COVID-19 (Ito & Pongeluppe, 2020).

As decisões emergenciais tomadas pelos gestores públicos trazem desafios nesse cenário de crise epidemiológica como a flexibilização de normas para execução dos gastos públicos, que influenciam a atuação dos tribunais de contas, porém os TCs devem observar o ordenamento jurídico vigente (Rosa, 2020). Além disso, é imprescindível a atuação pedagógica para orientação dos gestores públicos, concretizada por meio de consulta. Considerando as dificuldades enfrentadas neste momento, há o impulso de modificações nos parâmetros de controles rígidos, mas sem deturpar os sistemas de controle e o monitoramento dos recursos públicos (Rosa, 2020).

3. METODOLOGIA

Para esta pesquisa, adotou-se uma abordagem descritiva, documental e qualitativa. Para a coleta de dados, utilizaram-se documentos como instruções normativas, resoluções, portarias emitidas pelos 29 TCs do Brasil – 1 Tribunal de Contas da União (TCU), 24 Tribunais de Contas dos estados (TCE), 3 Tribunais de Contas dos municípios (TCM) e 1 Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF). As coletas ocorreram no período de 10 de março a 17 de abril de 2020 junto ao Diário Eletrônico Oficial dos TCs. No entanto, não foi possível obter os dados dos Tribunais de Contas dos estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, bem como os dos Tribunais de Contas das respectivas capitais.

De forma detalhada, foram acessados o Diário Eletrônico Oficial de cada TC, e, naqueles que dispunham de pesquisa por palavra-chave, a busca foi realizada pela palavra “COVID” e “CORONAVÍRUS”. Nos que não dispunham dessa ferramenta, foram analisados individualmente os Diários Eletrônicos. Com base na busca pela palavra-chave, identificaram-se as ações de âmbito interno e pedagógicas, processuais e de orientação, assim como de monitoramento das medidas tomadas pelos TCs na documentação constante do Quadro 1.

QUADRO 1 LEGISLAÇÃO

TCs	Documentação de pesquisa
TCEAC	Portarias 59, 60, 61, 63, 68, 69, Atos Normativos 001 e 002, e Nota Técnica 01.
TCEAL	Ato 27, 28, 34, 35, 36, 40, 41 e 42, Portaria 01, 11 e 53.
TCEAM	Portaria 154, 157, 158, 159, 160, 163, 164, 166 e 168.
TCEAP	Portaria 182, 192, 207, Resolução Executiva 79, Resolução Normativa 177, Decisão Normativa 014, Recomendação 01, 02 e 03.
TCEBA	Ato 36, 38, 41, 46, 47, 48, Resolução 012.
TCECE	Portaria 168, 172, 174, 186, 189, 192, 193, 207, 208, 211 e Resolução Administrativa 03.
TCEES	Portaria 22, 24, 25, 27, 46 e 56.
TCEGO	Portaria 113, 114, 124 e 129.
TCEMA	Portaria 328, 344, 374.
TCEMG	Portaria 19, 20, 21, 22 e 23.
TCEMS	Portaria 46, 47, 48, 50, e Resolução 121.
TCENT	Portaria 42, 44, 45, 46, 52, 53, Resolução Normativa 02, e Portaria Conjunta 47.
TCEPA	Portaria 35.882, 35.906, 35.922, 35.939 e Resolução 19.176.
TCEPB	Portaria 49, 51, 52, Resolução Normativa 01.
TCEPE	Portaria Normativa 93, 94, 95, 96, Resolução 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, Recomendação Conjunta TCE/MPCO 01, 02, 03 e 04.
TCEPI	Portaria 157, 159, 173, 190, Resolução 4 e Nota Técnica 01.
TCEPR	Portaria 163, 178, 195, 196, 202, 203 e 220.

Continua

TCs	Documentação de pesquisa
TCERN	Portaria 94, 101, 103, 104, Resolução 008, Nota Técnica 01, 02, 03 e 04.
TCERO	Portaria 245, 246, 249, 260, 261 e Resolução 314.
TCERR	Portaria 344, 353, 354, 372, Resolução 07, 08, IN 02, 03 e 04.
TCERS	Portaria 401, 404, 408, 426, Circular CG 03, Portaria Pres. 1, 2 e 3.
TCESC	Portaria 82, 86, 91, 93, 101 e 108.
TCESE	Ato Pres. 16, 17, 18, 19, 20, 21 e 22.
TCETO	Portaria 253, 256, 257, 265, 266, 267, 277, 290, 293, 296, 300 e Nota Técnica 01.
TCDF	Portaria 92, 98, 102, Res 331 e 332.
TCMBA	Ato 179, 181, 188, 195, 197 e Resolução 1.399.
TCMGO	Portaria 124, 126, 131, 132, 137 e Recomendação Conj. 01.
TCMPA	Resolução Adm. 05, Portaria 0215, 0217, 0259, 0262, IN 002 e 003.
TCU	Portaria 61, 62, 71, Dec. Norm 182 e 185.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os sites das Escolas de Contas dos respectivos TCs foram acessados para busca de ações pedagógicas aos jurisdicionados, aos servidores e à sociedade em geral, considerando a implementação de atividades on-line. A análise dos normativos identificados permitiu a categorização das ações e das medidas constantes do Quadro 2.

QUADRO 2 CATEGORIAS DAS AÇÕES

Ações	Item	Medidas
Internas e pedagógicas	1	Atendimento ao público externo, preferencialmente por meio eletrônico ou telefônico.
	2	Suspensão de eventos coletivos e de reuniões (adoção de videoconferência).
	3	Trabalho por escala (com revezamento ou rodízio) ou <i>home office</i> .
	4	Restrição ou suspensão/vedação de viagens de membros e servidores.
	5	Contenção de despesas.
	6	Intensificação dos serviços de limpeza.
	7	Isolamento domiciliar de servidores com sintomas do coronavírus, grupo de risco, contato ou retorno de locais com contágio comunitário.
	8	Criação de comitês de emergência para adoção de medidas de combate à COVID-19.
	9	Cursos a distância (EAD).

Continua

Ações	Item	Medidas
Processuais	10	Suspensão de Sessões Plenárias ou das Câmaras.
	11	Sessões plenária virtuais, videoconferência ou telepresenciais.
	12	Suspensão dos prazos processuais.
	13	Suspensão ou prorrogação de prazo das prestações de contas.
De orientação e monitoramento	14	Grupo de trabalho/monitoramento de ações de enfrentamento ao coronavírus.
	15	Orientações aos jurisdicionados quanto às ações destinadas ao enfrentamento emergencial da grave crise provocada pela COVID-19.

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise dos dados coletados ocorreu por análise de conteúdo dos documentos do Quadro, que apenas aponta um rol exemplificativo de medidas e não expressa uma lista definitiva e exaustiva, podendo ser adotadas outras medidas pelos TCs que não sejam as desta pesquisa.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

No âmbito do controle de contas, as entidades associativas como a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), a Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom), a Associação Nacional de Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas (Audicon), o Conselho Nacional dos Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC) e o Instituto Rui Barbosa (IRB) emitiram uma Resolução Conjunta nº 1 (2020), com diretrizes e recomendações de medidas aos TCs, a fim de colaborar para o enfrentamento dos efeitos do coronavírus.

Embora essas associações não tenham competência de regular os TCs, trata-se de instituições compostas por membros que, de certa forma, expressam uma vontade coletiva desses órgãos. Dessa forma, as recomendações visam a uma atuação colaborativa e com esforço conjunto para desempenho de fiscalização e controle, preferencialmente de forma pedagógica, para evitar interpretações equivocadas de uma atuação que prejudique ou obstaculize ações dos gestores neste momento de crise emergencial (art. 2º).

Outra medida contingencial que permite maior elasticidade de ação aos jurisdicionados foram sugestões de suspensão de prazos processuais e prorrogação de apresentação de prestações de contas do exercício de 2019 (art. 2º). Entre as ações internas recomendadas aos TCs, estavam medidas de atendimento com distanciamento físico, mas com a complementação do uso de tecnologias de informação e comunicação (TICs) no suporte aos jurisdicionados, além de maior esforço para tal.

O CNPTC identificou ações desenvolvidas e preocupações que os TCs passam a ter no âmbito do enfrentamento do coronavírus, assuntos relevantes como a necessidade de discussão sobre o limite de gastos em saúde, controle prévio e capacidade técnica, reserva de competência, formalismo rotineiro dos gestores, avaliação das políticas públicas, austeridade dos controles, parceria e orientação, redução de receitas e alinhamento de ações dos TCs (Caldas, 2020).

Além disso, os TCs já estão tomando medidas decorrentes do enfrentamento do coronavírus desde a gestão institucional ao relacionamento jurisdicional, entre as quais estão priorização das ações na área de saúde e econômica, orientação de gestores, criação de comitês e câmaras técnicas, avaliação

das contratações e, no âmbito institucional do teletrabalho, redução de horário de funcionamento e suspensão de prazos processuais (Caldas, 2020). Seguindo a estratégia de pesquisa, a análise dos autores sobre a legislação apresentada no Quadro 1 permitiu identificar ações que configuram as medidas categorizadas de forma exemplificativa para cada TC.

4.1. Ações Internas e Pedagógicas empreendidas pelos TCs

Desde a confirmação dos primeiros casos de coronavírus no Brasil, os TCs adotaram estratégias de âmbito interno e pedagógicas, em caráter contingencial, para o enfrentamento do cenário de pandemia. A adoção de tais ações objetivou a manutenção das atividades dos TCs e contribuiu para que os órgãos municipais, estaduais e federal pudessem enfrentar a situação de emergência e cumprir suas obrigações legais.

Como os TCs recebem diariamente um grande número de pessoas, como servidores, terceirizados, membros, jurisdicionados, procuradores e advogados, entre as principais ações restritivas constam medidas destinadas ao público externo, como suspensão ou restrição do atendimento prestado ao jurisdicionado, que passou a ser realizado preferencialmente por meio de TICs ou contato telefônico. Com a suspensão das atividades presenciais, foram disponibilizadas listas de contato de setores aos jurisdicionados e à sociedade em geral, a exemplo do TCEAC. Para facilitar o contato dos gestores públicos e sanar dúvidas quanto ao envio de documentações ou outros serviços, o TCEAM disponibilizou à sociedade um robô chamado de Jarvis para atendimento virtual, baseado em inteligência artificial, com menus interativos.

A limitação de TICs e a possibilidade de realização de determinadas atividades mediante teletrabalho impuseram a alguns TCs providenciar escalas de trabalho com revezamento ou rodízio de servidores. Com o agravamento da situação e a necessidade de adoção de medidas mais restritivas, bem como a possibilidade de continuidade dos serviços, houve a adoção do regime de teletrabalho, em regime *home office*, de forma a garantir maior segurança aos colaboradores, disponibilizando os contatos preferencialmente por meio eletrônico. Também ocorreu a restrição ou a suspensão de viagens nacionais e internacionais, reuniões presenciais, eventos coletivos internos e externos, mas foram mantidas reuniões e atividades que priorizam o trabalho a distância, desde que não ocorra o comprometimento da efetividade da atuação.

Com vistas a evitar contaminações em larga escala, controlar e reduzir riscos, alguns TCs criaram salas virtuais de reunião (TCERS), necessárias para a manutenção das atividades. De acordo com os instrumentos normativos, ocorreram a priorização e a intensificação das medidas de prevenção, com aquisições e aplicações de produtos de higiene e limpeza para o asseio das áreas internas, considerando os protocolos emitidos pelo MS com vista a prevenir do coronavírus.

As medidas para a mitigação dos riscos decorrentes do coronavírus em cada TC incluíram os integrantes que viajaram para locais com circulação viral ou que mantiveram contato próximo com casos suspeitos ou confirmados e grupo de risco. Estes foram submetidos ao isolamento social ou ao regime de teletrabalho.

Tendo em vista a impossibilidade da oferta de cursos e capacitações presenciais, as Escolas de Contas disponibilizaram cursos e palestras em plataformas de ensino a distância. Alguns cursos, a exemplo do TCEPR, são voltados aos gestores públicos jurisdicionados e de caráter orientativo.

Com a finalidade de avaliar constantemente as ações temporárias adotadas em cada TC e a indicação de adoção de novas providências que se fizerem necessárias, foram instituídos comitês de acompanhamento. As projeções econômicas apontam para uma severa crise mundial e local, sendo esperada queda na arrecadação das receitas dos órgãos públicos, diante dos efeitos causados pelo novo coronavírus.

Considerando os cenários fiscais adversos na administração pública de forma a impactar diretamente o orçamento dos TCs, ocorreu a implementação de uma diligência de equilíbrio orçamentário e financeiro, bem como o contingenciamento de gastos por parte das Cortes de Contas. Para tanto, passou-se a adotar planos de redução de gastos em cada TC com o objetivo de otimizar as despesas a serem realizadas e proporcionar economia.

4.2. Ações Processuais Empreendidas pelos TCs

Ao considerar que a prestação de contas é dever de todo gestor em entidades públicas, os quais devem reportar o que fazem, como fazem e por que fazem, respondendo por seus atos ou omissões no contexto social no qual está inserido (Reis, Dacorso, & Tenório, 2015), a maioria dos TCs adotou a suspensão dos prazos processuais e para remessas de dados, demonstrativos e documentos.

Foram suspensos os prazos processuais, ou seja, as datas para gestores e responsáveis se manifestarem, nos processos de TCEAC e TCEAP, assim como as sessões plenárias e das câmaras do TCEAC. A necessidade de preservar a ampla publicidade e a transparência das deliberações proferidas pelos TCs, sem afastar a possibilidade de apreciações e julgamentos presenciais, ensejou a adoção das sessões plenárias virtuais no TCEAL como medida de enfrentamento do novo coronavírus, com o intuito de dar continuidade à análise de processos e celeridade aos julgamentos, com a possibilidade de sustentação oral por meio de videoconferência.

A sessão virtual ou por videoconferência de apreciação e julgamento de processos administrativos em ambiente eletrônico, como adotada no TCEAL, permite ao advogado realizar seu cadastramento antes da sessão, para fins de sustentação oral. Algumas sessões plenárias virtuais dispunham do pedido de sustentação oral, realizado antes da abertura da sessão, para que o processo fosse retirado de pauta e encaminhado para inclusão em pauta de sessão presencial. A evolução das TICs e de processos de trabalho a distância possibilitou que a sustentação oral também ocorresse por meio de arquivo eletrônico enviado ao TC.

Seguindo as orientações emanadas pelos TCs quanto ao período por que passam as administrações públicas e aos efeitos que isso provoca nas rotinas de elaboração da prestação de contas de cada unidade jurisdicionada, no TCEAP, por exemplo, foram publicados instrumentos normativos prorrogando os prazos para as remessas de prestações de contas pelos jurisdicionados municipais. Essas ações envolvem o envio das remessas de dados contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais dos entes municipais, estaduais e federal.

4.3. Ações Orientativas e de Monitoramento Empreendidas pelos TCs

A necessidade de órgãos e entidades jurisdicionados dos TCs adotarem medidas urgentes para viabilização de formas ágeis, eficazes e cooperativas de aquisição de bens, serviços e insumos no período de pandemia do coronavírus e a incumbência das Cortes de Contas sobre o controle externo da Administração Pública, da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial,

nos termos do *caput* dos art. 70 e 71 da CF-88, ensejaram ações orientativas e de monitoramento pelos TCs.

As medidas visam minimizar os efeitos do coronavírus e possibilitam a orientação dos jurisdicionados em relação à observância dos parâmetros legais decorrentes da declaração de estado de calamidade, a exemplo das contratações de pessoal e das licitações. Para tanto, foi elaborada uma série de diretrizes e recomendações em relação às medidas adotadas pelos órgãos de controle externo de modo colaborativo aos demais poderes, como forma de mitigar riscos de ações administrativas irregulares.

Os órgãos públicos foram orientados a tomar algumas medidas no que se refere a gastos públicos durante a pandemia quanto à aquisição e à contratação de serviços com dispensa de licitação, de acordo com a Lei n.º 13.979 (2020), propiciando a devida transparência. Entre as orientações aos jurisdicionados, está a criação de programa e/ou ação orçamentária específica com o objetivo de identificar as despesas relacionadas ao enfrentamento do coronavírus. As orientações focam pontos como situação de emergência e estado de calamidade pública, abertura de créditos para atender calamidade pública, aquisições e contratações públicas em situação de emergência e limites da LRF.

Considerando o princípio da publicidade, da transparência, e a Lei de Acesso à Informação (LAI), os TCs orientaram aos gestores que contratações e aquisições sejam publicadas imediatamente em sítio oficial específico. A LAI determina aos órgãos públicos o acesso às informações de atos administrativos e contratos, e a Lei da Transparência, que alterou a LRF, estabeleceu que fossem disponibilizadas, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes públicos. A Lei n.º 13.979 (2020), que estabelece as medidas para enfrentamento do coronavírus, reafirma o dever de transparência das despesas públicas durante a pandemia.

Alguns TCs criaram comissões especiais, por exemplo, o TCEAP, bem como grupos de trabalho para o acompanhamento das ações tomadas pelo estados e por municípios quanto ao efetivo cumprimento de contratos e respectivas publicações, devida admissão de pessoal, planilha de cálculo em que se evidenciem os impactos econômicos advindos da decretação do estado de calamidade pública, demonstração das medidas tomadas para o enfrentamento e recuperação da economia local, bem como orientação sobre a abstenção de realização de despesas com eventos estranhos à calamidade pública na saúde que não se apresentam como prioritárias e indispensáveis ao andamento e à manutenção da máquina administrativa. A exemplo, o TCESC criou um canal de comunicação com os gestores públicos e os cidadãos em geral no intuito de oferecer orientações técnicas aos jurisdicionados e esclarecer possíveis dúvidas.

As comissões têm a incumbência de propor estratégias e metodologias de atuação do controle externo visando a orientação, controle e fiscalização dos gastos públicos no período de calamidade pública e como forma de acompanhar as medidas adotadas pela administração pública quanto ao enfrentamento à pandemia. A sistemática permite a atuação preventiva e pedagógica dos TCs ao identificar, ainda na fase inicial da aquisição de produtos e serviços, a ocorrência de riscos, falhas ou desvios dos recursos. Essas comissões possibilitam uma atuação tempestiva de fiscalização e visam contribuir para a efetividade, a eficiência e a conformidade de aquisições e contratações emergenciais por meio da transparência às determinações governamentais, que devem impactar diretamente a população.

As orientações técnicas – no formato de notas técnicas, como fez o TCEAC, ou de guia aos gestores, como fez o TCEAP – buscam orientar quanto aos impactos da LRF sobre os entes que

decretaram estado de calamidade pública, sobre a contratação de pessoal objetivando o atendimento às demandas e sobre bens, serviços e insumos pela situação emergencial ou calamitosa. A exemplo disso, o TCEMA e o TCEPE criaram sites específicos para concentrar informações e orientações aos gestores e à população no que concerne aos procedimentos de contratação, considerando aspectos operacionais, orçamentários, financeiros e patrimoniais. De igual modo, o TCEMA construiu um mural de contratações para dar publicidade às dispensas decorrentes de recursos recebidos da União nos termos da Lei 13.379 (2020).

As diretrizes acerca do papel orientador dos TCs evitam que eventuais excessos na administração sejam cometidos enquanto grupos técnicos de trabalho – envolvendo poderes, órgãos e entidades públicas e privadas – contribuem para o alinhamento de estratégias na tomada de decisões e na busca de soluções para os problemas de saúde pública, econômicos, financeiros e sociais decorrentes da pandemia.

5. CONCLUSÃO

O estudo objetivou identificar os esforços empreendidos pelos TCs a fim de colaborar com seus jurisdicionados no enfrentamento dos efeitos decorrentes do coronavírus. A pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e de análise documental, foi realizada, a título exemplificativo, por meio de Portarias, Resoluções e Decretos dos TCs.

Entre os resultados das ações internas e pedagógicas empreendidas pelos TCs, verificou-se que eles adotaram medidas destinadas ao público externo, como suspensão ou restrição do atendimento presencial ao jurisdicionado, que passou a ser realizado preferencialmente por TICs ou contato telefônico; adoção do regime de teletrabalho, de forma a garantir maior segurança aos colaboradores; restrição ou suspensão de viagens nacionais e internacionais, reuniões presenciais, eventos coletivos internos e externos, mantendo reuniões e atividades que priorizam o trabalho a distância, desde que não ocorra o comprometimento da efetividade.

No que concerne às ações processuais empreendidas, evidenciaram-se suspensão de prazos processuais; adoção de sessão virtual ou por videoconferência de apreciação e julgamento de processos administrativos em ambiente eletrônico; prorrogação de prazos para as remessas de prestações de contas pelos jurisdicionados municipais etc. Por fim, uma série de diretrizes quanto às ações dos órgãos de controle externo foi adotada, de modo a orientar gastos públicos sobre aquisição e contratação de serviços com dispensa de licitação, entre outros riscos.

O conjunto de ações implementadas pelos TCs demonstra mudança no *status* tradicional de controle posterior das contas públicas, que enseja uma atuação punitiva, para um controle prévio e concomitante, por meio de recomendações, fiscalizações e monitoramento na alocação dos recursos públicos, quando o gestor ainda dispõe de meios para corrigir eventuais erros. As evidências indicam que os TCs buscaram priorizar a flexibilidade e desburocratizar medidas como a de suspensão de prazos processuais e a prorrogação de data para remessa das prestações de contas dos jurisdicionados, não desqualificando ações administrativas.

Considerando as normativas acerca da celeridade de contratações e situações de excepcionalidades na conjuntura de calamidade, observaram-se a exigência de transparência e publicidade de ações voltadas aos recursos destinados ao enfrentamento da crise gerada pela COVID-19, pautado na observação do ordenamento jurídico e levando em conta o esforço conjunto para desempenho da

fiscalização, do controle e da atuação preventiva e concomitante. Assim, este estudo pode contribuir para uma reflexão sobre a preparação de TCs para contingências futuras, visto que a previsão constitucional da calamidade pública foca no jurisdicionado como executor de gasto público, exigindo uma tomada de decisão célere.

Os resultados deste estudo devem ser observados com parcimônia, pois uma limitação para sua elaboração diz respeito ao quadro de referência exemplificativo adotado e ao período observado, visto que outros pesquisadores podem utilizar elementos e critérios diversos dos que foram adotados neste estudo. Recomenda-se para futuras pesquisas que sejam avaliadas, na pós-pandemia, a efetividade das ações adotadas e a contribuição delas diante dos jurisdicionados, sobretudo no que respeita ao julgamento das prestações de contas.

REFERÊNCIAS

- Almeida, I. M. D., Jackson, J. M. J., Filho, & Vilela, R. A. D. G. (2019). Razões para investigar a dimensão organizacional nas origens da catástrofe industrial da Vale em Brumadinho, MG, Brasil. *Cadernos de Saúde Pública*, 35(4), e00027319.
- Amorim, K. A. F., Diniz, J. A., & Lima, S. C. de (2017). A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(29), 56-67.
- Bataglin, L. M. C., & Alem, D. (2014). O problema de localização-distribuição no megadesastre da região Serrana no Rio de Janeiro. *Gestão & Produção*, 21(4), 865-881.
- Caldas, L. C. (2020). *Unidos, Tribunais de Contas brasileiros adotam ações para combate ao coronavírus*. Recuperado de <https://irbcontas.org.br/unidos-tribunais-de-contas-brasileiros-adotam-acoes-para-combate-ao-coronavirus/>
- Camargo, B. H. F. (2020). Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 18(1), 342-376.
- Cella, R., & Machado, M. (2020). Do dano ao erário à inelegibilidade: uma análise das prestações de contas de gestores municipais de Goiás à luz de fatores ambientais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(42), 87-102.
- Constituição Federal de 1988*. (1988). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado
- Cordery, C. J., & Hay, D. (2018). Supreme Audit Institutions and public value: demonstrating relevance. *Financial Accountability and Management*, 35(2), 128-142.
- Decreto Legislativo nº 6/2020*. (2020). Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm
- Deng, S. Q., & Peng, H. J. (2020). Characteristics of and public health responses to the coronavirus disease 2019 outbreak in China. *Journal of Clinical Medicine*, 9(2), 575.
- Fonseca, T. N. (2019). Nem indicação política nem cooperação: a importância da autonomia do TCU no controle de recursos públicos federais transferidos aos municípios. *Dados*, 62(3), e20170150.
- Ito, N., & Pongeluppe, L. (2020). O surto do COVID-19 e as respostas da administração municipal: munificência de recursos, vulnerabilidade social e eficácia de ações públicas. *Revista de Administração Pública*, 54(4), 782-838.
- Lazzarini, S. G., & Musacchio, A. (2020). O Leviatã como uma cura parcial? Oportunidades e armadilhas no uso do aparato estatal para responder à crise do COVID-19. *Revista de Administração Pública*, 54(4), 561-577.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm
- Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993*. (1993). Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da administração pública e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8666compilado.htm
- Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020*. (2020) Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Recuperado de <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.979-de-6-de-fevereiro-de-2020-242078735>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. D. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26-40.
- Medida Provisória nº 926, de 20 de março de 2020*. (2020). Altera a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, para dispor sobre procedimentos para aquisição de bens, serviços e insumos. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv926.htm
- Nunes, S. P. P., Marcelino, G. F., & Silva, C. A. T. (2019). Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, 145-151.
- Quintão, C. M. P. G., & Carneiro, R. (2015). A tomada de contas especial como instrumento de controle e responsabilização. *Revista de Administração Pública*, 49(2), 473-491.

Portaria nº 188, de 3 de fevereiro de 2020. (2020). Declara Emergência em Saúde Pública de importância Nacional. Recuperado de <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-188-de-3-de-fevereiro-de-2020-241408388>

Portaria nº 356, de 11 de março de 2020. (2020). Dispõe sobre a regulamentação e a operacionalização do disposto na Lei nº 13.979. Recuperado de <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-356-de-11-de-marco-de-2020-247538346>

Portaria GM nº 454, de 20 de março de 2020. (2020). Declara, em todo o território nacional, o estado de transmissão comunitária do coronavírus (CCOVID-19). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/prt454-20-ms.htm

Reis, A. F., Dacorso, A. L. R., & Tenório, F. A. G. (2015). Influência do uso de tecnologias de informação e comunicação na prestação de contas públicas municipais-um estudo de caso no Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia.

Revista de Administração Pública, 49(1), 231-252.

Resolução Conjunta Atricon/Abracom/Audicon/CNPTC/IRB nº 1, de 27 de março de 2020. (2020). Dispõe sobre diretrizes e recomendações quanto às medidas que possam ser adotadas pelos Tribunais de Contas. Recuperado de <http://www.atricon.org.br/normas/resolucao-conjunta-atriconabracom-audicon-cnptc-irb-no-1/>

Rosa, F. J. G. (2020). *O papel orientador dos Tribunais de Contas em tempos de pandemia*. Recuperado de <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/papel-orientador-tribunais-contas-tempos-pandemia>

Telhado, L. A. S. (2016). Internal control and special accountability process in Brazilian municipalities. *Revista da Controladoria-Geral da União (CGU)*, 8(13), 424-446.

Valle, D., Pimenta, D. N., & Aguiar, R. (2016). Zika, dengue e chikungunya: desafios e questões. *Epidemiologia e Serviços de Saúde*, 25, 419-422.

Flávia de Oliveira Ribeiro



<https://orcid.org/0000-0002-6464-3991>

Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS); Auditora do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE/MS). E-mail: flavinha_contabeis@hotmail.com

Jonatas Dutra Sallaberry



<https://orcid.org/0000-0001-7492-727X>

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); Perito Contábil do Ministério Público Federal (MPF). E-mail: jonatas.sallaberry@hotmail.com

Edicreia Andrade dos Santos



<https://orcid.org/0000-0001-8745-3579>

Doutora em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); Professora Adjunta da Universidade Federal do Paraná (UFPR) no Departamento de Ciências Contábeis. E-mail: edicreiaandrade@yahoo.com.br

Gabriela de Oliveira Domingos Tavares



<https://orcid.org/0000-0001-9342-9794>

Graduanda em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). E-mail: gabi_tavares2014@hotmail.com