

MIMETISMO INSTITUCIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS: (DES)ALINHAMENTO DAS NORMAS CONTÁBEIS EMITIDAS NO REPORTE DOS RECURSOS ASSOCIADOS À COVID-19 NO BRASIL

INSTITUTIONAL MIMICRY OF THE COURTS OF AUDITORS: (MIS) ALIGNMENT OF ACCOUNTING STANDARDS ISSUED IN THE REPORT OF RESOURCES ASSOCIATED WITH COVID-19 IN BRAZIL

Artigo publicado e apresentado no XII Congresso de Administração e Contabilidade – Edição 2021, realizado de 24 a 26 de Novembro de 2021 - Rio de Janeiro, RJ

RESUMO

Diante da crise desencadeada pelo Novo Coronavírus (*SARS-CoV-2*) e suas consequências para a gestão pública/fiscal no Brasil, a presente pesquisa buscou analisar as determinações estabelecidas pelos Tribunais de Contas e averiguar os alinhamentos, inovações ou omissões entre os tratamentos contábeis adotados pelos Tribunais de Contas e as determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A análise se baseou nas dimensões de classificação das contas, suspensão dos pagamentos das dívidas/obrigações, transparência e aquisições. Para tanto, realizou-se um estudo exploratório, qualitativo e documental utilizando como amostra 32 Tribunais de Contas brasileiros. Com isso, os resultados evidenciaram que as dimensões mais discutidas remetem a transparência e aquisições públicas e, ainda, para a classificação das contas dos recursos relacionados à pandemia, omitindo-se quase que totalmente ao tratamento da suspensão das dívidas, demonstrando um isomorfismo mimético institucional, identificando, portanto, um isomorfismo mimético por parte dos Tribunais de Contas no tocante a emissão de normas orientadoras, de modo a apresentar comportamentos homogêneos nos quesitos, seja alinhando ou inovando, ou mesmo omitindo. De um modo geral, em relação ao comportamento dos Tribunais, observamos um percentual significativo de omissão em relação às dimensões e aspectos analisados. Ainda, quando postularam normativos, adotaram um comportamento isomorfismo mimético Institucional. Ademais, expõe-se que os tribunais devem deter mais atenção aos seus jurisdicionados, para além dos aspectos de transparência, que foi a dimensão que as Cortes mais abordaram e inovaram.

Palavras-chaves: Tratamento contábil; Isomorfismo institucional; Secretaria do Tesouro Nacional; Tribunais de Contas; COVID-19.

ABSTRACT

Faced with the crisis triggered by the New Coronavirus (*SARS-CoV-2*) and its consequences for public/tax management in Brazil, this research sought to analyze the determinations established by the Courts of Auditors and to investigate the alignments, innovations or omissions between the accounting treatments adopted by the Courts of Auditors and the determinations imposed by the National Treasury Secretariat (STN). The analysis was based on the dimensions of account classification, suspension of debt/obligation payments, transparency and acquisitions. Therefore, an exploratory, qualitative and documental study was carried out using 32 Brazilian Courts of Auditors as a sample. As a result, the results showed that the most discussed dimensions refer to transparency and public acquisitions, and also to the classification of accounts of resources related to the pandemic, omitting almost entirely the treatment of debt suspension, demonstrating an institutional mimetic isomorphism, identifying, therefore, a mimetic isomorphism on the part of the Courts of Auditors regarding the issuance of guiding norms, in order to present homogeneous behaviors in the questions, whether aligning or innovating, or even omitting. In general, regarding the behavior of the Courts, we observed a significant percentage of omission in relation to the dimensions and aspects analyzed. Still, when they postulated normative, they adopted an Institutional mimetic isomorphism behavior. In addition, it is exposed that the courts should pay more attention to their jurisdictions, in addition to the aspects of transparency, which was the dimension that the Courts most approached and innovated.

Keywords: Accounting treatment; Institutional isomorphism; National Treasury Secretariat; Courts of Accounts; COVID-19.

Ronaldo José Rêgo de Araújo

Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Professor na Universidade Federal de Campina Grande – UFCG e Contador-geral da Prefeitura Municipal do Natal. e-mail: ronaldocontabilidade@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/1060557195491063>; <https://orcid.org/0000-0001-8335-4418>

Maria Eduarda Oliveira Fernandes

Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Campina Grande – UFCG. e-mail: meduardasof@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/0084040250501188>; Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-3882-7173>

Daniel Augusto Celestino Ferreira

Mestre e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Possui curso-técnico-profissionalizante pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN e pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte – IFRN. Atuou como Diretor e Chefe de Departamento da Prefeitura Municipal de Natal. Atualmente cursa Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN e é Contador na Secretaria de Saúde do Estado do Rio Grande do Norte, e Perito contador. e-mail: celestino-ferreira@hotmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/1975836127153785>; Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5331-1123>

Carla Janaina Ferreira Nobre Rêgo

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Mestre e Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Professora na Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. e-mail: carlajanainanobre@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/1705691342202624> Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-7730-1624>

Idalberto Alves Queiroga Júnior

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Campina Grande – UFCG. e-Mail: juniorqalves@gmail.com; lattes: <http://lattes.cnpq.br/2614717064585398>; Orcid: <http://orcid.org/0009-0003-1901-4082>

1 INTRODUÇÃO

Diante do surto e a rápida capacidade de contágio da Covid-19, sendo seus primeiros casos registrados em dezembro de 2019 na China, somado aos quantitativos progressivos de casos e até mesmo evoluindo óbitos em diversos países (Barbéria, Cantarelli, Oliveira, Moreira & Rosa, 2021), não demorou muito para ocorrer o reconhecimento da pandemia provocada pelo Novo Coronavírus (*SARS-CoV-2*), por parte da Organização Mundial da Saúde (OMS, 2020). Nesse cenário, o Congresso Nacional brasileiro decretou o estado de calamidade pública no Brasil, por meio do Decreto Legislativo nº 06 de 2020, propiciando um abrandamento das imposições legais em prol da garantia dos direitos sociais previstos no art. 6º, da Constituição Federal de 1988. Ainda nesse aspecto, para garantir a legalidade da flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituiu-se o Programa Federativo de Enfrentamento ao coronavírus *SARS-CoV-2* (Covid-19), respaldado pela Lei Complementar nº 173/2020, dispondo inclusive dos repasses de recursos públicos da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios durante o período de pandemia.

Decorrente do ineditismo da situação e, sobretudo, da situação calamitosa que a sociedade se inseriu, mesmo diante de algumas flexibilizações, manifestou-se a urgência em determinar múltiplas ações não farmacêuticas a serem adotadas para garantir seu controle (Cunha, Domingos, Rocha & Torres, 2021), sem permitir o pressuposto de liberdade total e, sobretudo, oportunismos nas deliberações tomadas pelos gestores públicos no enfrentamento da crise. Com base nisso, os Tribunais de Contas (TCs) passaram a executar o seu papel dado pela Carta Constitucional de 1988, de orientação e normatização dos gestores públicos nos procedimentos a serem executados enquanto a situação se perdurar, como uma de suas atribuições institucionais fundamentais.

Diante do exposto, sendo pautado pela atual situação calamitosa e a função normativa dos Tribunais de Contas como medida de orientação e fiscalização, foram emitidas orientações no tocante à classificação de contas contábeis, transferências realizadas, modalidades de contratações, transparência, dentre outras orientações. Assim, o presente trabalho abordará a atuação dos Tribunais de Contas diante das recomendações e normatizações realizadas aos gestores públicos buscando responder a seguinte problemática: **Qual o grau de convergência das normas estabelecidas pelos Tribunais de Contas durante o período de pandemia com as normas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional?**

Com base nisso, o objetivo geral desta pesquisa consistiu em analisar as normas estabelecidas e averiguar os alinhamentos, inovações ou omissões entre os tratamentos contábeis adotados pelos Tribunais de Contas e as determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Este estudo justifica-se socialmente, pois possui relevância diante do contexto calamitoso, que foi a pandemia do novo coronavírus, no qual se ampliou o risco de má conduta dos gestores públicos, em decorrência da discricionariedade do executivo no processo de alocação de um grande volume de recursos que surgiram, em atendimento à demanda condicionada ao enfrentamento da pandemia, com o propósito de preservar o bem-estar e reduzir os impactos negativos, requerendo o controle adequado para mitigá-lo (Ribeiro *et al.*, 2020).

Ademais, o estabelecimento de normas adequadas para a promoção da transparência e consequente divulgação dos atos e fatos realizados na esfera governamental, enquanto a situação se perdurar, se faz necessário considerando que os conflitos de agência, surgidos quando o principal – sociedade – e o agente – gestor público – divergem em relação aos seus propósitos diante do comportamento ilegal do agente, agrava-se em consequência da assimetria de informação, já que existem empecilhos no fornecimento de informações por parte da gestão para a população, mesmo ela sendo responsável por prover os recursos que custeiam a máquina pública (Oliveira, 2015).

Logo, os Tribunais de Contas, enquanto responsáveis pela realização de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, encarregam-se do estabelecimento de critérios a serem seguidos pela gestão de modo a inviabilizar condutas ilícitas e promover controle externo, conduzindo parâmetros que facilitem o acompanhamento das contas públicas, bem como a transparência dada aos procedimentos executados pelas entidades, para garantir a qualidade informacional e a consequente responsabilização dos gestores.

Dessa forma, torna-se oportuno analisar as ações e normativas promovidas pelos TCs, enquanto responsáveis pela fiscalização e exercendo função instrutiva na determinação dos métodos contábeis adotados, para promover a comparação das orientações considerando a possível incidência do isomorfismo mimético em face do ambiente de incerteza gerado pela crise que encoraja a imitação a outras organizações, até mesmo para a promoção da economia de custos (Dimaggio & Powell, 2005).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Regras Fiscais em contextos de Calamidade Pública

O Estado de Calamidade Pública remete a uma situação anormal, provocada por desastres que causam danos humanos, materiais ou ambientais e consequentes prejuízos econômicos e sociais que implicam no comprometimento substancial da capacidade de resposta do poder público (Brasil, 2010).

A princípio, o Estado de Calamidade Pública deve ser formalmente decretado pelo Poder Público mediante decreto do Prefeito Municipal, do Governador do Estado ou do Governador do Distrito Federal para que posteriormente seja

requerido o reconhecimento pelo Poder Executivo Federal. Tal requerimento contemplará o formulário de informações do desastre, declaração de atuação emergencial, parecer técnico, relatório fotográfico e outros documentos e registros que comprovem as informações declaradas e auxiliem o reconhecimento federal (Brasil, 2012; Brasil, 2016). Sendo essas providências indispensáveis para garantir o auxílio federal, flexibilizar processos burocráticos e afastar possíveis tentativas de instalar uma situação caótica fictícia meramente com o intuito de tirar proveito em decorrência das ações sucedidas em combate à crise.

Enquanto administrador dos recursos públicos, o Estado se sujeita a preceitos legais para assegurar a priorização dos interesses coletivos e, nessa seara, a LRF é a principal responsável por estabelecer as providências a serem cumpridas no que se refere às finanças públicas, bem como assegurar a responsabilidade, equilíbrio e sustentabilidade e a própria fiscalização da gestão fiscal.

A LRF, com o objetivo de assegurar o equilíbrio orçamentário, cria condições que permitem adequar o volume de despesas ao das receitas, instituindo parâmetros de controle relativos à limites de comprometimento com as despesas de pessoal e de endividamento (Luque & Silva, 2004). Mas, perante situação calamitosa, esses parâmetros podem ser afrouxados, por determinação do próprio instrumento legislativo, para priorizar o atendimento das demandas sociais que surgem em decorrência do problema motivador do estado de calamidade, por meio da oferta de bens e serviços, visando à atenuação dos efeitos nocivos gerados.

Isto posto, os gestores terão autorização para realização de gastos no combate a calamidade, independentemente de possível frustração de arrecadação de receitas, priorizando o restabelecimento da normalidade de maneira ágil e com menor impacto possível. Para justificar tais medidas, em decorrência da imprevisibilidade de definição de todas as circunstâncias, surge a autorização de reconhecimento por parte do Poder Público de situações graves que demandam grande comprometimento e aporte financeiro para justificar seu comportamento excepcional (Mateus, 2020).

Ainda, a capacidade dos governos subnacionais em responder com altivez aos desafios políticos colocados pelos problemas danosos, como são os casos de calamidade pública, depende fortemente das relações intra e intergovernamentais (Pierre, 1999), motivo pelo qual o Governo Federal brasileiro, ao estabelecer o Programa de Enfrentamento ao Coronavírus *SARS-CoV-2* (Covid-19) (Brasil, 2020), determinou o compartilhamento de recursos entre os entes federados, bem como flexibilizou regras fiscais de despesas, endividamento e previdenciárias, os quais buscou-se estudar nessa investigação.

2.2 A atuação dos Tribunais de Contas dos Estados na pandemia

A instauração do estado de calamidade pública, decorrente da crise sanitária decorrente da pandemia da do novo coronavírus *SARS-CoV-2*, admitiu o afastamento de parte das determinações presentes na LRF para cumprir com o disposto no art. 65 do seu texto, de modo a garantir a disponibilização dos recursos necessários aos gestores públicos no atendimento das demandas decorrentes da crise, postergando algumas obrigações referentes ao equilíbrio fiscal, bem como a Lei Orçamentária Anual (LOA) vigente, responsáveis pela limitação das ações governamentais, face à problemática calamitosa que exige ênfase nas deliberações.

Apesar disso, os procedimentos contábeis adotados pela Administração Pública em períodos de normalidade são adequados ao quadro atípico para viabilizar o controle por meio da adequada prestação de contas. Porém, acredita-se que a inexperiência por parte dos gestores públicos associada ao contexto extraordinário dificulta o cumprimento legislativo.

Em apoio, os órgãos de controle externo apresentou orientações para disciplinar os gestores públicos a fim de aprimorar as rotinas contábeis no tocante à transparência e consistência contábil, impedindo o ensejamento de punições, posto que o poder informacional exerce um potencial coercitivo para impedir conflitos por desconhecimento normativo, ao evitar que a falha ocorra mediante capacitação (Azevedo, 2017).

Dallolio (2019) dispôs que os Tribunais de Contas têm função pedagógica junto aos respectivos órgãos jurisdicionados, para expandir suas atribuições de modo a constituir um mecanismo de adequação das ações dos gestores ao interesse da sociedade por intermédio da qualificação nas diversas áreas de atuação da Administração Pública.

Apesar de não constar expressamente no art. 71 da Constituição Federal, a atuação pedagógica promovida por meio do papel orientador alinha-se aos pressupostos legais por meio das leis orgânicas dos tribunais e das leis infraconstitucionais. A própria LRF dispõe sobre o dever dos Tribunais de Contas em alertar quando constatar que determinado ente da federação extrapolou os limites de endividamento, gastos com pessoal, operações de créditos, concessões de garantia, entre outros (Azevedo, 2017).

Considerando essa competência, Azevedo (2017) sintetizou que o exercício da função pedagógica pelas Cortes de Contas objetiva orientar, instruir e capacitar os jurisdicionados a respeito da realização adequada dos seus atos e procedimentos no âmbito da gestão dos recursos públicos, mediante utilização do conhecimento dos seus servidores sobre finanças públicas.

Contextualizando na atual situação do país, a atuação pedagógica e preventiva dos Tribunais de Contas garante a preservação da autonomia dos gestores concomitantemente a execução da fiscalização de eventuais irregularidades nos gastos, seja por fraudes ou erros (Ramalho, 2020). A urgência em tomar medidas que sejam eficazes para as demandas da saúde pública propicia um ambiente favorável a irregularidades. Além de que, as dificuldades dos gestores de lidarem com os contratempos podem intensificar o surgimento dos problemas, e é com base no entendimento dessa situação que

as Cortes de Contas vão moldar-se para auxiliar a condução da situação, garantindo medidas de controle e transparência dos atos e fatos para a prática do controle social.

2.3 Mudanças e Isomorfismos nas Instituições Públicas

Diante do reconhecimento da pandemia pela OMS e pelos Governos Nacionais, ainda que no início da pandemia os índices de contágio e obtidos fossem baixo e de forma concentrados, no caso brasileiro no estado de São Paulo, não demorou muito para a disseminação do vírus ocorrer em grande escala e se alastrar por todos os países e, não diferente, em todos os estados brasileiros, aumentando as chances de colapsos no sistema de saúde (Orellana, Cunha, Marrero, Horta & Leite, 2020).

Diante desse cenário, passou-se a exigir, em todo o mundo, uma resposta sem precedentes das administrações públicas em todas as nações (Maier & Brockmann, 2020; Oliveira, Barabashev, Tapscott, Thompson & Qian, 2021). As rotinas das entidades públicas foram transformadas de modo inesperado, surgindo a urgente necessidade de estabelecer um plano para continuar ofertando serviços essenciais à sociedade mesmo diante das dificuldades inerentes ao cenário vigente, partindo do princípio de regularidade na prestação, mediante medidas não farmacêuticas, que incluíam, dentre outras, o distanciamento social (Barbéria *et al.*, 2021). Entende-se que o bem-estar da sociedade deve ser priorizado, não sendo possível por consequência a paralisação das atividades desempenhadas pelo setor público, entretanto se manifesta a necessidade de adoção de medidas que conciliem a promoção de eficiência do trabalho executado e medidas de segurança para evitar a exposição dos agentes envolvidos aos riscos e, sobretudo, expandindo a provisão de saúde pública, bem como o estabelecimento de monetárias para sustentar a atividade econômica (Barbéria *et al.*, 2021).

Naturalmente, o processo de mudança exige tempo para adequação institucional, contudo a situação calamitosa dificulta esse aspecto ao exigir agilidade na tomada de decisão, com o intuito de apresentar resposta rápida à problemática. Nesse sentido, reconhecendo que as organizações se moldam ao seu ambiente, buscando incorporar as práticas e procedimentos dominantes e, conseqüentemente, tornando-se idênticas a ele, o isomorfismo passa a vigorar diante da inexistência de indicadores de resultado e prevalência de metas ambíguas que justificam a prática da homogeneização como salvaguarda das ações e decisões assumidas pelos gestores, de modo a garantir a continuidade da organização (Meyer & Rowan, 1977).

Considerando que o vírus *SARS-CoV-2* se espalhou de forma gradativa pelo país, algumas regiões tiveram que ser pioneiras nas medidas adotadas, e as demais puderam usá-las como espelho e reproduzir as providências já vigentes. Esse processo de isomorfismo encontra respaldo na teoria neo-institucional ao reconhecer que as pressões coercitivas, normativas e miméticas fazem com que organizações que se apresentam em setor semelhante tendam a adotar práticas semelhantes (Neves & Gómez-Villegas, 2020).

De acordo com DiMaggio e Powell (2005) existem três tipos de mecanismos causadores de mudanças isomórficas institucionais: coercitivo que deriva das influências políticas e do problema de legitimidade; o mimético que resulta de respostas à incerteza; e o normativo que se associa a profissionalização.

Decorrente do cenário de insegurança provocado pela situação pandêmica do coronavírus, o isomorfismo mimético pode ser visualizado como solução perante a tomada de decisão, uma vez que a falta de tempo inviabiliza o processo de planejamento para implementação de mudanças, essa alternativa possibilita a diminuição da probabilidade de erros ao considerar adaptar ideias que já estão sendo postas em prática e possibilitando a prévia análise dos resultados já alcançados. Pelo setor público favorecer a troca dessas informações e disseminação de ações com a realização de congressos, vivências e observações diretas, a utilização desse mecanismo é facilitada, possibilitando a redução de despesas, fator relevante considerando o volume de recursos empregados no combate à COVID-19, principalmente na área da saúde que possui demandas com maior urgência (Nascimento, Padilha & Sano, 2017).

3. METODOLOGIA

3.1 População, Amostra e Período

Para proceder a realização deste estudo, considerou-se a população dos 33 Tribunais de Contas existentes no Brasil, englobando o Tribunal de Contas da União (TCU), o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF), bem como os vinte e seis Tribunais de Contas dos Estados, os três Tribunais de Contas dos Municípios dos Estados e os dois Tribunais de Contas dos Municípios.

Por sua vez, a amostra composta resultou em trinta e dois Tribunais de Contas, dada a exclusão do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, visto que não se encontrou orientações referentes aos aspectos de classificação das contas, suspensão de dívidas/obrigações, transparência e aquisições e ao ser realizada a solicitação por meio da ouvidoria não foi obtido resposta.

Dentro desse universo, foram analisadas todas as orientações emitidas por meio de recomendação, nota técnica, ato normativo, guia, orientação técnica, cartilha, instrução normativa, resolução normativa, comunicado, ofício circular, manual, portaria e/ou *ebook*, em função da contabilização e tratamento fiscal adotado para viabilizar o controle das ações desempenhadas no combate à pandemia por cada Tribunal.

Sendo adotado o período de 17 de março a 31 de dezembro de 2020, para captar todas as alterações realizadas para a adequação ao contexto extraordinário.

3.2 Tratamento e Coleta dos Dados

A coleta de dados ocorreu por intermédio dos portais eletrônicos correspondentes aos Tribunais de Contas, sendo alguns deles com páginas reservadas a dispor de conteúdos referentes à Covid-19, compreendendo até mesmo as instruções destinadas aos gestores, englobando perguntas e respostas das principais dúvidas referentes às mudanças ocorridas, dentre os quais se angariou informações referentes à presente pesquisa.

Contudo, deparando-se com a falta de êxito em encontrar os materiais necessários, procedeu-se com a solicitação de informações pela Ouvidoria, se valendo da Lei de Acesso à Informação. Foram os casos do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Distrito Federal, assim como os Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas, da Bahia, do Ceará, de Goiás, do Pará, do Piauí, de Santa Catarina, de Sergipe e o de São Paulo, sendo tão somente os Tribunais de Contas do Estado de Alagoas, Ceará, Goiás, Santa Catarina e Sergipe, os que não atenderam a manifestação.

O objetivo se pautou na extração de dados referentes às mudanças adotadas para manter o alinhamento legal perante a pandemia, realizando a verificação nas seguintes dimensões: classificação das contas, suspensão das dívidas/ obrigações, transparência e aquisições/ contratações.

Assim, em cada uma dessas dimensões analisadas verificou-se os aspectos relativos às receitas e despesas, suspensão temporária de pagamentos de dívidas, com a União, Instituições Financeiras e a Previdência Social, as providências adotadas para a publicidade das informações por meio dos portais da transparência e o processo de aquisição por dispensa de licitação. Havendo abordagem, além de descrevê-las, apontou-se o alinhamento, alinhamento em conjunto com inovação, inovação ou omissão com determinações impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Esta metodologia de captação dos dados está esboçada no Quadro 1.

Quadro 1 - Variáveis correlatas às Notas Técnicas

Dimensões	Aspectos Analisados	A	AI	I	O	TO
Classificação das Contas	1. Receitas Extraordinárias					
	2. Despesas Extraordinárias					
Suspensão das Dívidas/ Obrigações	1. Em relação à União					
	2. Em relação às Instituições Financeiras					
	3. Em relação ao Sistema Previdenciário					
Transparência	1. Portal da Transparência					
Aquisições/ Contratações	1. Contratações por Dispensa					

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Notas: A – Alinou; AI – Alinou e Inovou; I – Inovou; O – Omisso; TO – Totalmente Omisso.

Diante da metodologia apresentada no Quadro 1, o estudo buscou averiguar as particularidades relacionadas às medidas emitidas pelos Tribunais de Contas dos Estados a respeito dos procedimentos contábeis que deverão ser adotados pelos gestores públicos diante da situação de pandemia de modo a garantir o controle da situação e a transparência dos atos em cada um dos aspectos relativos às dimensões propostas, de modo a identificar, ao término, o comportamento alinhando, ou seja, isomórfico, ou desalinhado com a STN.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Orientações emitidas pelo Órgão Central de Contabilidade

Por atribuição da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) se configura como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, detendo a responsabilidade de estabelecer as normas e procedimentos para o registro contábil dos atos e fatos da gestão no âmbito da Administração Pública Federal (BRASIL, 2001, Art. 18. inciso I).

À vista disso, em resposta a situação de emergência de saúde pública relacionada ao coronavírus e buscando orientar os entes da federação, a STN emitiu as Notas Técnicas detalhadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Relação de Notas Técnicas emitidas pela STN

Nota Técnica	Escopo
Nota Técnica SEI ^a N°. 12774/2020/ME ^b	Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19).
Nota Técnica SEI N°. 21231/2020/ME	
Nota Técnica SEI N°. 25948/2020/ME	Contabilização das suspensões de pagamentos de obrigações definidas na Lei Complementar n° 173, de 27 de maio de 2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19).

Notas: (a) SEI - Sistema Eletrônico de Informações. (b) ME – Ministério da Economia.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Os agentes do setor público mediante questionamentos à STN obtiveram, a princípio, como resposta, a Nota Técnica SEI n° 12.774/2020/ME, expondo aspectos de contabilização e controle dos impactos fiscais. Posteriormente, com a publicação da Lei Complementar N° 173/2020, para sanar as demais dúvidas relacionadas ao assunto, foi elaborada a Nota Técnica SEI n° 21.231/2020/ME, abordando temas relacionados à gestão do orçamento para enfrentamento da pandemia, classificações orçamentárias das receitas e das despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia, bem como aspectos relacionados ao tratamento excepcional da LRF e a devida transparência das ações decorrentes das medidas de enfrentamento da pandemia. Ainda, atentando-se nas especificidades da contabilização, se deu a publicação da Nota Técnica SEI n° 25948/2020/ME, para abordar os aspectos relacionados a suspensões de pagamentos de obrigações definidas na Lei Complementar n° 173, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus *SARS-CoV-2* (Covid-19).

Assim, foram filtradas às informações trazidas por esses objetos para relacionar a matéria tratada neste estudo, dividindo a análise em quatro pontos: classificação das contas, tanto referente às receitas quanto despesas; suspensão das dívidas/obrigações, relacionadas à União, Instituições Financeiras ou Previdência Social; transparência; e aquisições por dispensa de licitação e procedeu-se com a análise em cada uma dessas dimensões.

Com isso, em relação às classificações por natureza da receita e da despesa, a STN orientou para o uso das classificações já existentes, com identificação da origem dos recursos e o objeto de gasto. Em referência aos recebimentos de recursos, seja por transferência ou arrecadação, como medida de controle, a recomendação aponta para a criação de um detalhamento por fonte de recurso que permita identificar a destinação do recurso ao enfrentamento da pandemia, de forma que os controles sejam aprimorados. Já com relação às despesas, sugeriu-se a criação de programa ou ação orçamentária específica para as despesas relacionadas à Covid-19. Todas essas medidas, além de aprimorar os controles, facilitam o processo de transparência, entendimento e fiscalização dos recursos (receitas e despesas) relacionados à pandemia, ou seja, no efetivo processo de *accountability*.

Quanto ao apoio financeiro, estabelecido pela Medida Provisória n° 938 de 2 de abril de 2020, apesar de ser direcionado para os entes que recebem recursos do Fundo de Participação dos Estados - FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, não se confunde com as receitas habituais recebidas por meio desses fundos de participação, devendo ser tratado como transferência de recursos da União aos estados, DF e municípios e ser registrado na Natureza de Receita 1.7.1.8.99.1.0 - Outras Transferências da União. Por não ter seu direcionamento definido, esses recursos são de livre alocação, não existindo a necessidade de criação de fontes de recursos para a sua classificação.

No tocante ao auxílio financeiro acordado pela Lei Complementar n° 173, de 27 de maio de 2020, o tratamento segue a adoção da Natureza de Receita 1.7.1.8.99.1.0 - Outras Transferências da União. Devendo os recursos referentes às ações de saúde e assistência social serem identificados com fonte de recursos específica, ao passo que os de livre alocação dispensam a criação de fonte de recursos.

Nessa conjuntura, sabendo da sua importância para manter o controle, o STN prezando pelo cumprimento do princípio da publicidade, determina a obrigatoriedade para as atribuições referentes à transparência, sendo fundamental a ampla divulgação nos portais da transparência das alterações orçamentárias, das aplicações dos recursos advindos da suspensão do pagamento das dívidas, dos processos de contratação e licitação, dos contratos firmados e dos atos de cessão de recursos humanos, de modo que as informações tenham fácil acesso.

Ademais, compreendendo a necessidade de destinar recursos para as ações de combate à pandemia, a Lei Complementar n° 173/2020 propôs a autorização da suspensão de pagamentos de dívidas com a União, suspensão de pagamentos de dívidas com o sistema financeiro e instituições multilaterais de crédito e a suspensão de pagamentos ao Regime Próprio de Previdência do Servidor (RPPS) pelos municípios. Por esse motivo, a Secretaria do Tesouro Nacional dispôs a Nota Técnica SEI n° 25948/2020/ME, para abordar a mudança orçamentária promovida por essa medida que resulta no direcionamento das dotações destinadas ao pagamento dessas parcelas a novas dotações relacionadas às ações de enfrentamento da calamidade pública decorrente da pandemia.

Para a suspensão dos pagamentos dos contratos de refinanciamento existentes entre a União e os Estados e o Distrito Federal; e entre a União e os Municípios, a instrução direciona que os valores não pagos serão incorporados aos saldos devedores em 1° de janeiro de 2022, com a devida atualização dos encargos financeiros contratuais de adimplência, garantindo a não execução orçamentária da despesa, enquanto que a execução patrimonial prossegue, devendo ocorrer o registro do Passivo do ente referente às parcelas devidas no período de março a dezembro/2020, ajustando

para refletir os juros e atualização monetária do montante dos parcelamentos, em contrapartida a uma Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) financeira.

A suspensão de pagamentos de dívidas com o sistema financeiro e instituições multilaterais de crédito recebe a mesma orientação no que se refere à contabilização, entretanto, se firma a necessidade de realizar o aditamento prévio e firmado no exercício de 2020, já que a autorização para a suspensão não se dá de forma automática.

Por fim, a suspensão dos pagamentos dos refinanciamentos de dívidas dos municípios com a previdência social, do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais dos municípios devidas aos respectivos regimes próprios de previdência e parcelamentos firmados com o RPPS seguem a mesma orientação para a suspensão dos refinanciamentos com a União no que se refere à contabilização, sendo regulamentada pela Secretaria da Receita Federal.

A suspensão dos pagamentos dos refinanciamentos, do recolhimento das contribuições patronais devidas ao RPPS e dos parcelamentos firmados se sujeita a autorização por lei municipal específica, sendo definida a natureza dos valores devidos ao RPPS que serão alcançados pela suspensão, como a obrigação não se extingue apesar da não ocorrência do empenho, os aspectos patrimoniais continuam sendo seguidos, ocorrendo o registro da variação patrimonial diminutiva bem como o reconhecimento de passivo correspondente. Aliás, as entidades que deixarem de receber os recursos em decorrência da suspensão também devem reconhecer como ativo os créditos não recebidos, em contrapartida a regular apropriação da variação patrimonial aumentativa (VPA) de contribuições.

4.2 Orientações emitidas pelos Tribunais de Contas

4.2.1 Quanto ao tratamento das Receitas Extraordinárias

A convergência entre as disposições emitidas pela STN e pelos Tribunais de Contas referente aos aspectos de classificação das receitas e o apoio/auxílio financeiro, apresenta-se os resultados apresentados pela Tabela 1.

Tabela 1 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante ao tratamento contábil das Receitas Extraordinárias, inclusive o Auxílio Financeiro

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Receitas Extraordinárias	05	08	02	16	01
Percentual	15,63%	25,00%	6,25%	50,00%	3,12%
Auxílio Financeiro	07	05	01	18	01
Percentual	21,88%	15,63%	3,12%	56,25%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Diante do exposto na Tabela 1, observa-se que, independentemente do tipo de expediente abordado quanto à norma, orientação ou recomendação adotada pelos Tribunais de Contas, cerca 15,63% apresentou alinhamento com as regras estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, o que se caracteriza como um comportamento mimético dos Tribunais de Contas com a STN. Enquanto que uma parcela mínima (6,25%) resolveu inovar no tratamento contábil das receitas, talvez visando uma melhor forma de fiscalizarem seus jurisdicionados. Outrossim, 25,00% além de se mostrarem convergentes com a STN, resolveram dispor de conteúdos inéditos de acordo com o contexto das entidades públicas.

Ainda, entre emitir um normativo e não contemplar o quesito de tratamento das receitas (50,00%) e ser totalmente omisso (3,12%) à emissão de algum tipo de orientação aos seus jurisdicionados, observa-se que 53,12% dos Tribunais de Contas não cumpriram sua função orientadora nesse período de pandemia, contrariando o que disciplina a Constituição Federal de 1988, bem como as concepções defendidas por Azevedo (2017) e Dallolio (2019). Sabe-se que, por vezes, os Tribunais emitem recomendações próprias e diferentes das emitidas pela STN, o que pode ter levado, nesse período, a deixar os seus jurisdicionados desabastecidos de um direcionamento e, ao mesmo tempo, aflitos por não saberem efetivamente como proceder com o registro de tais recursos, mesmo diante das regras da STN, dado o silêncio do Tribunal.

Quanto aos recursos referentes ao apoio financeiro, têm-se 40,63% dos Tribunais de Contas emitindo normas sobre este quesito, sendo os outros 59,37% omissos a este quesito. Sendo que dessas emissões, 21,88% estão alinhadas com a Secretaria do Tesouro Nacional, 3,12% inovando e 15,63% mesclado conteúdo alinhado com pontos novos.

4.2.2 Quanto ao tratamento das Despesas Extraordinárias

No tocante às deliberações relacionadas ao tratamento das despesas realizadas em função da pandemia, a Tabela 2 aponta a relação e o percentual de convergência entre as medidas da STN e dos Tribunais de Contas.

Tabela 2 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante ao tratamento contábil das Despesas Extraordinárias

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Despesas Extraordinárias	09	04	03	15	01
Percentual	28,13%	12,50%	9,37%	46,88%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Conforme evidenciado pela Tabela 2, parte considerável (28,13%) dos Tribunais de Contas adota postura mimética, procurando reafirmar as determinações da STN para a consequente aplicação por seu jurisdicionado. À medida que, evoluindo nas recomendações, 12,50% da população atentou-se para convergir com as práticas da STN, como também para trazer inovações considerando as necessidades mutáveis por cada realidade no qual o órgão de controle externo se insere. Enquanto uma parcela ínfima de 9,37% apresenta disposições tão somente inovadoras.

Entretanto, precisa-se salientar que parte dos Tribunais de Contas (50%) não se dispõe a orientar sobre os aspectos remetentes ao tratamento a ser adotado para as despesas executadas durante o enfrentamento da pandemia, seja por não abordar mesmo que tenha emitido orientações (46,88%) ou por ser totalmente omissos (3,12%), dando margem para desenvolvimento de questionamentos que podem dificultar a fiscalização realizada posteriormente.

4.2.3 Quanto ao tratamento das Suspensões das Dívidas/Obrigações

A Lei Complementar nº 173/2020, ao dispor sobre a possibilidade de suspensões de pagamentos de obrigações por parte dos entes públicos, viabilizou o direcionamento de recursos aplicados em determinadas despesas para atender dispêndios da situação de emergência. Atentando-se a esse fator, buscou-se verificar quais Tribunais orientaram sobre tal matéria a fim de complementar as disposições da STN. Entretanto, o resultado encontrado evidencia pouca disposição sobre a maioria que assume postura omissa, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante à suspensão das Dívidas

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
União	01	00	00	30	01
Percentual	3,12%	0,00%	0,00%	93,75%	3,12%
Financeiras	01	00	00	30	01
Percentual	3,12%	0,00%	0,00%	93,75%	3,12%
Previdência Social	01	00	00	30	01
Percentual	3,12%	0,00%	0,00%	93,75%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Pelo exposto da Tabela 3, uma parte mínima (3,12%) dos Tribunais buscou instruir sobre o tratamento administrado à suspensão de obrigações para possibilitar o direcionamento de recursos a novas dotações orçamentárias que atendam ações de enfrentamento a calamidade pública, relacionadas aos três aspectos, seja quanto à União, Instituições Financeiras e Previdência Social. Evidenciando a falta de preocupação da grande maioria (96,87%) em fornecer orientações sobre a matéria, podendo prejudicar o tratamento da suspensão das dívidas, seja de forma individual, seja de forma padronizada em todos os entes, restando apenas a Nota Técnica SEI nº 25948/2020/ME como parâmetro. Neste quesito, os Tribunais deixaram de assumir sua postura constitucional pedagógica, o que contraria, além do que disciplina a Constituição Federal de 1988, o que defende Azevedo (2017) e Dallolio (2019).

4.2.4 Quanto à Transparência

A Tabela 4 permite visualizar a proporção dos Tribunais que se manifestam sobre a transparência, bem como a devida comparação com as normas da STN.

Tabela 4 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante às Transparências das ações no enfrentamento direto da Pandemia

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Transparência	24	00	00	07	01
Percentual	75,00%	0,00%	0,00%	21,88%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Conforme simplificado na Tabela 4, identifica-se o empenho da maior parte (75%) em abordar os aspectos que circundam a transparência de modo alinhado a Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME para cumprir com a função orientadora, como defendido por Azevedo (2017) e Dallolio (2019), sendo amparado pelo isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (2005) e Neves e Gómez-Villegas (2020), de modo a promover a homogeneização entre os Tribunais de Contas em relação à matéria.

Considerando os que emitiram orientações, mas não abordaram especificamente sobre a transparência (21,88%) e aqueles que se mantiveram totalmente omissos em todos os aspectos (3,12%), totalizam-se 25% que não cumpriram com o dever de orientação, o que consequentemente quando se der a fiscalização para verificação do cumprimento legal poderá implicar em situações adversas que ensejem em penalidades para os gestores, além de dificultar o acesso à informação por parte da sociedade para o exercício do controle social ao não determinar os parâmetros mínimos a serem expostos.

4.2.5 Quanto às Aquisições e Contratações

Ao averiguar os aspectos relacionados à aquisição ou contratação de bens, serviços e insumos destinados ao enfrentamento da emergência causada pela COVID-19, apresentada pela Lei nº 13.979/2020, com alteração da Lei nº 14.035/2020, constata-se que 26 Tribunais de Contas apresentam disposições sobre o assunto. Denotando esforço por parte dessas instituições em apresentar e sanar dúvidas referentes à dispensa de licitação, de acordo com a realidade vivenciada, cujo objetivo se refere à agilidade no processo de adquirir bens e serviços para atender as demandas em razão da pandemia.

A Tabela 5 permite a visualização do cenário por meio da apresentação da porcentagem das disposições encontradas.

Tabela 5 - Convergência entre as disposições da STN e dos Tribunais de Contas no tocante ao procedimento licitatório das despesas destinadas ao enfrentamento direto da Pandemia

Dimensão	Alinhado com a STN	Alinhou e Inovou	Emitiu Normativo		Totalmente Omisso
			Inovou	Não Abordou	
Dispensa de licitação	00	00	26	05	01
Percentual	0,00%	0,00%	81,25%	15,63%	3,12%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Da Tabela 5 extrai-se que quase todos os Tribunais de Contas (81,25%) optaram por abordar sobre a dispensa de licitação, considerando a necessidade de providenciar um processo com maior agilidade para atender as demandas urgentes dado que os ritos comumente adotados requerem um maior espaço de tempo que, dentro do contexto pandêmico, pode inviabilizar o atendimento das necessidades da sociedade.

Como as Notas Técnicas elaboradas pela STN não discorreram sobre o processo de dispensa de licitação, considera-se que as abordagens dos Tribunais refletem inovação, constituindo um esforço para trabalhar as nuances do procedimento abordado pela Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, considerando as dúvidas que naturalmente iriam surgir pela implementação recente.

A parcela referente a 18,75% que optou pela não abordagem (15,63%) e omissão total (3,12%) enseja comportamento de não contribuição ao jurisdicionado para orientar a realização de aquisição de bens e serviços oportunos ao período pandêmico.

4.3 Comportamento das Orientações emitidas pelos Tribunais de Contas

Buscando evidenciar o comportamento adotado pelos Tribunais de Contas analisados, apresenta-se no Quadro 3,

de forma sintetizada, as posturas apresentadas em cada uma das dimensões e os aspectos analisados, assinalando se houve alinhamento, alinhamento e inovação, somente inovação, omissão ou omissão total.

Quadro 3 - Postura adotada pelos Tribunais de Contas

Dimensões	Aspetos Analisados	A	AI	I	O	TO
Classificação das Contas	1. Receitas Extraordinárias	5	8	2	16	1
	2. Apoio/Auxílio Financeiro	7	5	1	18	1
	3. Despesas Extraordinárias	9	4	3	15	1
Suspensão das Dívidas/Obrigações	1. Em relação à União	1	0	0	30	1
	2. Em relação às Instituições Financeiras	1	0	0	30	1
	3. Em relação ao Sistema Previdenciário	1	0	0	30	1
Transparência	1. Portal da Transparência	24	0	0	7	1
Aquisições/Contratações	1. Contratações por Dispensa	0	0	26	5	1

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Ao analisar o Quadro 3, identifica-se que as disposições referentes à dimensão da Classificação das Contas somam 21 ocorrências da assunção do isomorfismo mimético referente a opção de manter postura alinhada (A) com as determinações da Secretaria do Tesouro Nacional, sendo 5 pelo tratamento administrado às receitas, 7 ao apoio/auxílio financeiro e 9 pelas despesas. Para as disposições alinhadas e que os TCs ainda buscaram implementar inovações (AI), a situação evidenciada que em relação às receitas 8 órgãos assumiram essa postura, para o apoio/auxílio foram, 5; enquanto para as despesas foram 4. Referindo-se aqueles que trouxeram inovações e se isentaram para as instruções da STN (I), somam-se 2 sobre o aspecto das receitas, 1 do apoio/auxílio financeiro e 3 para as despesas. Em relação a omissão (O), para as deliberações da classificação das receitas a conduta é seguida por 16 Tribunais, para o apoio/auxílio por 18 e já para as despesas por 15.

Prosseguindo para avaliar a dimensão Suspensão de Dívidas/Obrigações, o comportamento apresentado pelos três aspectos é exatamente idêntico, seja em relação à União, às Instituições Financeiras e à Previdência Social, considerando que apenas o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo apresentou disposições referentes aos assuntos, optando por seguir em consonância com as medidas da STN, o que demonstra total isomorfismo mimético nestes aspectos.

Analisando a dimensão Transparência, com vistas a incentivar a divulgação de informações, 24 Tribunais de Contas trataram do assunto de forma alinhada (A) aos normativos da STN, colaborando para o exercício do controle ao promover mecanismos para a sua execução, em contrapartida aos 7 que não se manifestaram.

Finalizando as discussões pela abordagem das deliberações remetentes as aquisições por dispensa de licitação, nota-se que 26 TCs inovaram ao promover orientações de como proceder a compra de materiais necessários para atender a população perante as ações de enfrentamento da crise, já 5 Tribunais de Contas se mantiveram omissos.

Ao analisar a dimensão Aquisição/Contratações, observa-se que foi o quesito em que os Tribunais de Contas mais inovaram, demonstrando que, nesse aspecto, não houve adesão ao isomorfismo mimético, tendo em vista que 26 TCs emitiram regem que inovaram quanto à sua abordagem e orientações.

Torna-se oportuno destacar que apenas o Tribunal de Contas do Município de São Paulo se manteve totalmente omissos em todos os aspectos, um fator prejudicial a seu jurisdicionado, sobretudo por ser a principal cidade do país.

Em síntese, observa-se a presença de um comportamento que a literatura chama de isomorfismo mimético institucional (Dimaggio & Powell, 2005; Neves & Gómez-Villegas, 2020) na orientações emitidas dos Tribunais de Contas em todo país, sobretudo quanto à Classificação das Contas Contábeis, o tratamento da Suspensão das Dívidas/Obrigações e da Transparência. É importante dizer que inovando ou mesmo alinhando-se total ou parcialmente às normas da STN, os referidos Tribunais assumiram sua função pedagógica (Azevedo, 2017; Dallolio, 2019), sendo tal comportamento benéfico aos jurisdicionados e a qualidade das informações contábeis, tendo em vista elucidar quais os tratamentos e procedimentos devem ser dados aos recursos destinados ao enfrentamento da pandemia, melhorando sobremaneira o processo de fiscalização por parte dos próprios Tribunais de Contas, bem como pelo controle social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou identificar o alinhamento das normas emitidas pelos Tribunais de Contas existentes no Brasil com as da Secretaria Tesouro Nacional nos aspectos relacionados à classificação das contas, receitas e despesas; suspensão das dívidas/obrigações com a União, Instituições Financeiras ou ainda com Previdência Social; à transparência; e, ainda, aquisições por meio da dispensa de licitação.

Mediante os resultados apresentados no capítulo anterior, Resultados e Discussões, esta pesquisa trouxe aspectos incrementais nas discussões governamentais, sobretudo no tocante à atuação dos Tribunais de Contas, ao trazer evidên-

cias que as Cortes preocuparam-se demasiadamente com a transparência dos dados à população, assim como em como instruir o gestor na utilização dos recursos, por meio das orientações por dispensa de licitação, além de também reforçar orientações quanto ao registro dos recursos relativos à pandemia, de modo a facilitar os controles social e institucional. Tais aspectos contribuem positivamente para o direcionamento e harmonização da execução e registros dos recursos públicos. Apesar disso, os referidos Tribunais se omitiram fortemente quanto ao tratamento da suspensão das dívidas e obrigações.

Com base nisso, essas conclusões assinalam um comportamento de isomorfismo mimético institucional, de modo que os Tribunais apresentaram comportamentos homogêneos nos quesitos, seja alinhando ou inovando, ou mesmo omitindo.

Em que pese este trabalho tenha utilizado 32 dos 33 Tribunais de Contas brasileiros, as inferências e conclusões aqui realizadas limitam-se a estes e, sobretudo, às normas e orientações destinadas ao enfrentamento da pandemia do novo coronavírus e todas aquelas que foram emitidas até 31 de dezembro de 2020.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam investigados se o grau de aderência dos jurisdicionados aos normativos emitidos pelos seus respectivos Tribunais, bem como o comportamento dos Tribunais quanto a não aplicabilidade dos normativos emitidos em caráter extraordinário.

REFERÊNCIAS

Azevedo, P. H. M. (2017). Do controle à cooperação: análise da competência pedagógica dos tribunais de contas como meio de aprimoramento da gestão pública. 2017. 172 f. *Dissertação* (Mestrado) - Curso de Administração Pública, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2017.

Barberia, L. G., Cantarelli, L. G. R., Oliveira, M. L. C. de F., Moreira, N. de P., & Rosa, I. S. C. (2021). O efeito da rigidez das políticas de distanciamento social na mobilidade nos estados brasileiros. *Revista De Administração Pública*, 55(1), 27-49.

Brasil (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Brasil (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *Diário Oficial da União*, Brasília, maio.

Brasil (2001). Lei no 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*.

Brasil (2010). Decreto nº 7.257 de 04 de agosto de 2010. Regulamenta a Medida Provisória nº 494 de 2 de julho de 2010, para dispor sobre o Sistema Nacional de Defesa Civil - SINDEC, sobre o reconhecimento de situação de emergência e estado de calamidade pública, sobre as transferências de recursos para ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e reconstrução nas áreas atingidas por desastre, e dá outras providências. Brasília, DF, *Diário Oficial da União*, 02 jul.

Brasil (2012). Instrução Normativa nº 1 de 24 de agosto de 2012. Estabelece procedimentos e critérios para a decretação de situação de emergência ou estado de calamidade pública pelos Municípios, Estados e pelo Distrito Federal, e para o reconhecimento federal das situações de anormalidade decretadas pelos entes federativos e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 ago. 2012. Seção 1, p. 30.

Brasil (2016). Instrução Normativa nº 02, de 20 de dezembro de 2016. Estabelece procedimentos e critérios para a decretação de situação de emergência ou estado de calamidade pública pelos Municípios, Estados e pelo Distrito Federal, e para o reconhecimento federal das situações de anormalidade decretadas pelos entes federativos e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 dez. Seção 1, p. 60.

Brasil (2020). Decreto Legislativo nº 6 de 20 de março de 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, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, *Diário Oficial da União*, 18 mar. Brasília, DF.

Brasil (2020). Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Brasília, *Diário Oficial da União*, 17 mai.

Dallolio, L. (2019). A fiscalização e o papel pedagógico dos tribunais de contas: um olhar sobre a Agenda 2030 da ONU. *Cadernos*, [S.l.], v. 1, n. 3, p. 58-69, jan. ISSN 2595-2412.

Dimaggio, P.; & Powell, W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, v. 45, n. 2, p. 74-89.

Luque, C. A.; & Silva, V. M. (2019). A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira. *Brazil. J. Polit. Econ. [online]*. 2004, vol.24, n.3, pp.413-432. Epub Dec 20, 2019. ISSN 1809-4538.

Mateus, W. R. (2020). *A edição de decretos municipais reconhecendo emergência ou calamidade financeira (?) e a sua validade frente à sistemática do direito financeiro*. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/estado_de_emergencia_ou_calamidade_financeira.pdf>. Acesso em: 10 out. 2020.

Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, 83.

Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Nota Técnica SEI nº 12774/2020/ME. Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19). 06 abr 2020.

Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME. Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19). 02 jun 2020.

Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Nota Técnica SEI nº 25948/2020/ME. Errata - Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME, que trata da Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19). 01 jul 2020.

Nascimento, A. B. F. M.; Padilha, Y. de L.; & Sano, H. (2017). Contribuições da teoria institucional para análise de disseminação de inovação na gestão pública. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, IV, 2017, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa, PB: UFPB, UFCG, IFPB, UEPB, UNINPÊ;

Neves, F. R.; & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma Contábil do Setor Público na América Latina e Comunidades Epistêmicas: Uma Abordagem Institucional. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 1, p. 11-31.

Oliveira, A. M. (2015). Governança no setor público sob o prisma do controle externo: a experiência do Tribunal de Contas da União na avaliação das políticas públicas e na indução do seu aperfeiçoamento como alavanca do desenvolvimento nacional. 2015. 178 f. *Trabalho de Conclusão de Curso* (Graduação) - Curso de Altos Estudos de Política e Estratégia, Escola Superior de Guerra, Rio de Janeiro.

Oliveira, J. A. P. de, Barabashev, A. G., Tapscott, C., Thompson, L. I., & Qian, H. (2021). O papel das relações intergovernamentais em resposta a um problema perverso: uma análise da crise da COVID-19 nos países do BRICS. *Revista De Administração Pública*, 55(1), 243-260.

Orellana, JDY, Cunha, GM, Marrero, L., Horta, BL, & Leite, IC (2020). Explosão da mortalidade no epicentro amazônico da epidemia de COVID-19. *Cadernos de Saúde Pública*, 36, e00120020

Pierre, J. (1999). Modelos de governança urbana: A dimensão institucional da política urbana. *Revisão de Assuntos Urbanos*, 34(3), 372-396.

Ramalho, D. (2020). *O Controle dos Gastos Públicos em Tempos de Pandemia*. Tribunal de Contas de São Paulo. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-control-e-gastos-publicos-tempos-pandemia>>. Acesso em: 21 out. 2020.

Ribeiro, F. O.; Sallaberry, J. D.; Santos, E. A.; & Tavares, G. O. D. (2020). Ações dos Tribunais de Contas no enfrentamento dos efeitos do coronavírus. *Rev. Adm. Pública* vol.54 nº.5 Rio de Janeiro Sept./Oct. 2020 Epub Nov 02, 2020.