

Contas dos governantes, pandemia e direito financeiro emergencial: o triplo impacto na apreciação pelos tribunais de contas

Government accounts, pandemic and emergency financial rules: the triple impact on the exam by Brazilian courts of auditors

Donato Volkers Moutinho¹

RESUMO

O assunto de 2020 foi a pandemia. Desde que a covid-19 foi identificada, governos direcionam esforços para a enfrentar. Restou evidente a necessidade de destinar vultosos recursos. Nesse intuito, o Congresso Nacional acionou, criou e alterou normas financeiras emergenciais com vigência restrita à calamidade. Porém, tais normas afetam como os chefes de Poder Executivo devem prestar contas referentes a 2020 e como os tribunais de contas devem apreciá-las. O objetivo deste artigo é demonstrar tal impacto. Para isso, mediante pesquisa bibliográfica, notadamente na doutrina acerca das contas dos governantes, e documental, principalmente legislativa, examinam-se os efeitos dessas normas nessa apreciação. Como resultado, contribuindo-se para a adequada apreciação das contas dos governantes referentes ao ano, identificam-se normas que a impactam, sob os aspectos temático, estrutural e dos critérios. Conclui-se que, conjuntamente, a pandemia, o reconhecimento da calamidade e o direito financeiro emergencial afetam a apreciação dessas contas pelos tribunais de contas brasileiros.

Palavras-chave: Covid-19. Direito financeiro. Pandemia. Parecer prévio. Tribunal de Contas.

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito e em Engenharia Elétrica, ambos pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES). Membro da Comissão de Direitos Sociais da OAB-ES. E-mail: donatovolkers@gmail.com.

ABSTRACT

The subject of 2020 was the pandemic. Since covid-19 was identified, governments have directed efforts to address it. The need to allocate large resources was evident. For this purpose, the National Congress triggered, created and changed emergency financial rules with duration restricted to calamity. However, such rules affect how the heads of the Executive Power must provide accountability for 2020 and how the courts of auditors should exam them. The purpose of this paper is to demonstrate such impact. To this end, through bibliographic – notably in the doctrine about the government accounts – and documentary – mainly legislative – research, the paper analyzes the effects of some of these rules on that exam. As a result, contributing to the proper exam of the government accounts for the year, the text identifies rules that affect it, under the thematic, structural and criteria aspects. It is concluded that, jointly, the pandemic, the recognition of calamity and the emergency financial law affect the exam of these accounts by Brazilian courts of auditors.

Keywords: Covid-19. Financial Law. Pandemic. Prior opinion. Court of Auditors.

Recebido: 27-01-2021

Aprovado: 24-03-2021

1 INTRODUÇÃO

O assunto do ano de 2020 é a pandemia de covid-19, causada pelo coronavírus da síndrome respiratória aguda grave 2 (SARS-CoV-2). Desde os primeiros relatos (ZHOU et al., 2020; WU et al., 2020) de que a doença foi identificada na cidade de Wuhan, província chinesa de Hubei, em dezembro de 2019, governos mundo afora direcionam seus esforços para adotar as medidas que entendem ser necessárias tanto para combater a pandemia quanto para enfrentar os seus efeitos econômicos e sociais.

No Brasil, em janeiro de 2020, ocorreu uma escalada nos níveis oficiais de alerta até que o Ministério da Saúde declarou, em 3 de fevereiro, Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional em decorrência da infecção humana pelo novo coronavírus (BRASIL, 2020l). Na mesma data, o presidente da República encaminhou, ao Congresso Nacional, projeto de lei que resultou na aprovação da Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, que dispõe sobre as medidas sanitárias que podem ser adotadas para enfrentamento da pandemia e, também, prevê condições especiais para a aquisição de insumos destinados a tal finalidade (BRASIL, 2020m; BRASIL, 2020d).

Ocorre que, como restou evidente já no primeiro trimestre, para o enfrentamento dos efeitos sanitários, sociais e econômicos decorrentes de uma pandemia desse porte e gravidade, além da previsão das ações excepcionais previstas na Lei nº 13.979/2020, é necessária a destinação de vultosos recursos financeiros. Assim, com o objetivo de afastar quaisquer obstáculos jurídicos à adequada destinação dos recursos necessários ao enfrentamento da pandemia, o Congresso Nacional tomou uma série de medidas legislativas, acionando, criando e alterando normas financeiras aplicáveis durante situações de calamidade pública.

Inicialmente, em 20 de março, pelo Decreto Legislativo nº 6, de 2020 (BRASIL, 2020a), o Congresso reconheceu a ocorrência do estado de calamidade pública como um gatilho para o acionamento das normas financeiras emergenciais previstas no art. 65 da Lei Complementar (LC) nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Conquanto, antes dessa medida, o governo federal já destinara – mediante abertura de créditos extraordinários, fundada no art. 167, § 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) – recursos ao enfrentamento da pandemia², foi a partir dela – especificamente das dispensas do atingimento das metas de resultado fiscal e da necessidade

2 Em 13 de março, destinou mais de cinco bilhões de reais aos ministérios da Educação e da Saúde, para o enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (BRASIL, 2020f).

de limitação de empenho, previstas no art. 65, inciso II, da LRF –, na primeira dezena de abril, que a União instituiu e destinou recursos às principais ações voltadas ao seu enfrentamento, em especial de seus efeitos econômicos e sociais, tais como o programa emergencial de manutenção de emprego e renda, o apoio financeiro para compensar a queda nos valores creditados nos fundos de participação dos estados e dos municípios, e a concessão de auxílio emergencial³.

Entendendo que as ferramentas jurídicas acionadas pelo reconhecimento da ocorrência de situação de calamidade pública, aliadas às instituídas pela Lei nº 13.979/2020, não eram suficientes para o eficiente, eficaz e efetivo enfrentamento da pandemia, no mês de maio, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional (EC) nº 106, de 7 de maio de 2020, conhecida como “Orçamento de Guerra”, e aprovou a LC nº 173, de 27 de maio de 2020 (BRASIL, 2020b; BRASIL, 2020c).

Em comum, tais medidas alteram, de forma excepcional e com vigência adstrita à duração da calamidade e de suas consequências econômicas e sociais, normas incidentes sobre a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial – ou, resumidamente, financeira e orçamentária⁴ – da Administração Pública. Em decorrência, além dos seus imediatos efeitos na gestão financeira e orçamentária, as referidas inovações legislativas, somadas aos efeitos do reconhecimento da ocorrência do estado de calamidade pública, como se argumenta neste artigo, afetam o modo como os chefes de Poder Executivo devem prestar suas contas referentes ao período e, especialmente, o modo como os tribunais de contas devem apreciá-las.

3 Tais ações foram instituídas, respectivamente, pelas medidas provisórias nº 936, de 1º de abril de 2020, e nº 938, de 2 de abril de 2020, e pela Lei nº 13.982, de 2 de abril de 2020, enquanto os recursos lhes foram destinados, respectivamente, pelas medidas provisórias nº 935, de 1º de abril de 2020, nº 939, de 2 de abril de 2020, e nº 937, de 2 de abril de 2020 (BRASIL, 2020h; BRASIL, 2020j; BRASIL, 2020e; BRASIL, 2020g; BRASIL, 2020k; BRASIL, 2020i).

4 Doravante, neste artigo, utiliza-se a expressão “financeira e orçamentária” como forma resumida de representar o conjunto “contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”. Desse modo, ao se escrever administração, gestão, fiscalização, *accountability* etc. financeira e orçamentária, na verdade, se refere a administração, gestão, fiscalização, *accountability* etc. contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Dessa forma, o objetivo deste artigo é, justamente, demonstrar que, em conjunto, o Decreto Legislativo nº 6/2020, a EC nº 106/2020 e a LC nº 173/2020, doravante referidos em conjunto como direito financeiro emergencial⁵, impactam a apreciação, pelos tribunais de contas do Brasil, das contas do presidente da República, dos governadores de estado e do Distrito Federal (DF) e dos prefeitos municipais, referentes ao exercício de 2020.

Para cumprir tal propósito, a produção deste artigo envolveu a realização de pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica voltou-se à doutrina de direito financeiro, especialmente aos principais livros, dissertações, teses, revistas científicas e artigos a respeito da apreciação, pelos tribunais de contas, das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo. A pesquisa documental, por sua vez, partiu da CRFB/1988 e das leis que veiculam normas gerais de direito financeiro, como a LRF e a Lei nº 4.320/1964, e envolveu o Decreto Legislativo nº 6/2020, a EC nº 106/2020 e a LC nº 173/2020, além de pontuais decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Tribunal de Contas da União (TCU).

Convém destacar que, conquanto os resultados dos processos de julgamento das contas desses governantes ainda frustram expectativas, como deixam transparecer Charles Pessanha (2009, p. 257), Bruno Mitsuo Nagata (2012, f. 177) e Weder de Oliveira (2017, p. 17-18), a sua apreciação, que se repete desde 1935 (BALEIRO, 1953, p. 18-19; FERREIRA, 2011, f. 64; MENEZES, 2015, p. 71), é reiteradamente qualificada como a mais alta, nobre, complexa e abrangente tarefa atribuída aos tribunais de contas brasileiros; o ponto alto de sua atuação (SOUZA, 1989, p. 176-177; PESSANHA, 2009, p. 254-255; NARDES, 2016, p. 9; BRASIL, 2019, p. 13). Ademais, o seu produto, qual seja o parecer prévio, traz a informação, entre as produzidas pelos tribunais de contas, mais frequentemente utilizada por integrantes da sociedade, da academia e de outras instituições go-

⁵ Embora a expressão “Direito Financeiro de guerra”, utilizada por Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff e Arthur Porto Reis Guimarães (2020), seja interessante, entende-se, neste artigo, que o termo emergencial é mais preciso.

vernamentais, conforme Rogério Bastos Arantes, Fernando Luiz Abrucio e Marco Antonio Carvalho Teixeira (2005, p. 62). Esse panorama reforça a importância da investigação acerca dos efeitos desse direito financeiro emergencial na apreciação, pelos tribunais de contas do Brasil, das contas, referentes a 2020, a serem prestadas pelos chefes de Poder Executivo.

Na seção 2 deste artigo, apresenta-se, para fins de nivelamento, a estrutura da apreciação, pelas cortes de controle externo, das contas prestadas por presidentes, governadores e prefeitos. Em seguida, na seção 3, demonstra-se que o direito financeiro emergencial impacta tal apreciação. Encerra-se, então, o trabalho com a reunião de suas conclusões.

2 CONTAS DOS GOVERNANTES

Nas democracias atuais, os governantes têm a obrigação de prestar contas de sua atuação não somente aos eleitores e à sociedade de maneira geral, no foro da *accountability* vertical, como perante as agências estatais a que o sistema jurídico tenha formalmente capacitado para responsabilizá-los, na expressão da *accountability* horizontal (MOUTINHO, 2020, p. 57-69).

No Brasil, em consequência da opção pelo presidencialismo – cuja dinâmica é replicada, por força da CRFB/1988, da União para os entes subnacionais –, os chefes de Poder Executivo reúnem um amplo conjunto de atribuições que, em tempos nos quais o Estado é cada vez mais demandado a fornecer serviços à população, aliado à amplitude da legitimidade eleitoral decorrente dos votos obtidos em toda a sua circunscrição eleitoral, conferem a eles proeminência em relação às demais autoridades públicas. Nesse conjunto de atribuições, destacam-se aquelas relacionadas à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, na medida em que os cabe liderar não somente a elaboração da proposta orçamentária do Executivo mas também: a consolidação das propostas apresentadas pelos

demais poderes e órgãos independentes; a participação do Executivo no processo legislativo orçamentário, do qual detém a iniciativa exclusiva; e a execução da maior fatia dos recursos orçamentários, inclusive das emendas parlamentares, tendo à sua disposição os instrumentos de flexibilidade orçamentária e lhe cabendo a entrega dos duodécimos ao Legislativo, ao Judiciário, aos ministérios públicos, às defensorias públicas e às cortes de contas (MOUTINHO, 2020, p. 166-184).

Em consequência, a sujeição dos presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais à *accountability* deve ocorrer em todos os campos de sua atuação, inclusive na gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Logo, a CRFB/1988, em seus arts. 84, inciso XXIV, 31, § 2º, e 75 da CRFB/1988, determina que eles, anualmente, prestem contas referentes ao exercício anterior. Tais contas, na sistemática constitucional, devem ser apreciadas pelo tribunal de contas competente e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo, como estabelecem combinados os arts. 71, inciso I, 75, 31, § 2º, e 49, inciso IX, da Constituição.

Veja que, embora a CRFB/1988 mantenha no parlamento a competência para o julgamento das contas dos governantes, ela determina a participação das cortes de controle externo, que, com a finalidade de reduzir a assimetria de informação entre o Executivo e o Legislativo e, também, de amenizar o caráter político desse julgamento, devem apreciar as contas e emitir parecer prévio a seu respeito.

Aliás, a produção de informações, seja a certificação daquelas inicialmente geradas pelo Poder Executivo, seja o relato direto acerca de determinado objeto é, justamente, a atividade essencial das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) mundo afora. Em verdade, se algumas EFS, como os tribunais de contas brasileiros, possuem, também, competência para atribuir responsabilidade financeira ou aplicar sanções de caráter não patrimonial, todas têm essa finalidade de produzir informações confiáveis a serem consumidas, principalmente, pelos cidadãos e por seus represen-

tantes no parlamento, que, juntos, são os principais usuários previstos dos seus trabalhos, inclusive dos pareceres prévios.

O objeto mínimo da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, realizada pelas cortes de contas, deve abranger as demonstrações contábeis consolidadas de cada ente e a execução do orçamento, incluindo nesta os resultados na condução das políticas públicas, em termos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, e os eventuais desfalques, desvios de bens ou quaisquer outras irregularidades em razão das quais haja prejuízo ao erário (MOUTINHO, 2020, p. 297-373). Percebe-se, portanto, que a apreciação – e também o seu objetivo –, pode ser dividida em dois grandes blocos, tendo os balanços gerais de um lado e a execução dos orçamentos de outro.

No pilar da apreciação dos balanços gerais, o objetivo é opinar se as demonstrações contábeis apresentadas por presidentes, governadores e prefeitos, conforme o caso, representam, adequadamente, as posições financeira, orçamentária e patrimonial, na data de encerramento do exercício ao qual as contas se referem.

Para formar essa opinião, a apreciação dos balanços exige, das cortes de controle externo, a realização de uma auditoria financeira, baseada em normas técnicas profissionais nacionais e internacionais, nas demonstrações contábeis consolidadas. Tal certificação dos balanços aumenta o grau de confiança neles depositado pelos cidadãos e pelos seus representantes eleitos, contribuindo para o aperfeiçoamento da *accountability* vertical e horizontal, e da própria democracia. Não é possível abrir mão dessa auditoria financeira.

No outro pilar, referente à execução dos orçamentos, o objetivo da apreciação é opinar se os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Tal apreciação deve partir dos objetivos e metas de médio pra-

zo prescritos no Plano Plurianual (PPA), passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), para só então cuidar, especificamente, da conformidade da execução da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Veja que são os princípios e demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis à execução dos orçamentos que condicionam a regulamentação dos critérios a serem utilizados em sua apreciação. Assim, na medida em que a CRFB/1988, a LRF e as LDO são os principais veículos introdutórios de normas disciplinadoras da execução orçamentária, pode-se assinalar que nelas estão os principais critérios mínimos a serem utilizados em sua apreciação (MOUTINHO, 2020, p. 315-368).

Tendo em conta esses dois pilares, cada parecer prévio sobre contas prestadas por chefes de Poder Executivo, para que efetivamente auxilie o julgamento das contas pelo Poder Legislativo e seja instrumento de transparência fiscal, deve ser uma espécie de espelho da apreciação realizada. Assim, deve apresentar uma apreciação geral e fundamentada da gestão financeira e orçamentária do respectivo ente, referente a determinado exercício, e enunciar as opiniões do tribunal de contas competente, acompanhadas dos achados nos quais se fundamentam, em relação à exatidão das demonstrações contábeis apresentadas e à conformidade da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social, formadas via realização, respectivamente, da apreciação dos balanços gerais e da apreciação da execução orçamentária.

No parecer prévio, a corte de controle externo competente deve se manifestar pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas apreciadas em conclusão que deve derivar diretamente das opiniões nele veiculadas em relação à exatidão dos balanços gerais e à conformidade da execução dos orçamentos. Logo, na medida em que a conclusão do parecer deve derivar das opiniões, nos casos em que os tribunais de contas não fazem as análises necessárias para emitir opiniões acerca tanto

das demonstrações contábeis – como as auditorias financeiras – quanto da execução orçamentária, a emissão do parecer prévio é prejudicada.

3 TRIPLO IMPACTO DA PANDEMIA E DO DIREITO FINANCEIRO EMERGENCIAL NA APRECIÇÃO DAS CONTAS

Primeiro, é necessário destacar que nem a pandemia, nem qualquer norma do direito financeiro emergencial exime os agentes públicos, em geral, e os governantes, em particular, da obrigação de prestar contas. Portanto, valem, em relação ao exercício de 2020, as normas constitucionais que determinam que os chefes de Poder Executivo prestem suas contas perante o respectivo Legislativo, que elas sejam encaminhadas ao tribunal de contas competente – para apreciação e emissão de parecer prévio – e retornem ao parlamento para julgamento, conforme arts. 84, inciso XXIV, 71, inciso I, 75, 31, § 2º, e 49, inciso IX, da CRFB/1988.

Como produtos voltados ao parlamento e à sociedade, o conteúdo dos pareceres prévios, observados os requisitos do conjunto normativo, deve ser aquele que, cumprindo a finalidade de reduzir a assimetria de informação, seja relevante para eles. Afinal, como preconizam os pronunciamentos profissionais da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), os trabalhos de auditoria devem ser planejados, executados e relatados com a finalidade de produzir informações sobre questões cujo conhecimento seja suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos⁶. Nessas decisões, vale dizer, incluem-se não somente o julgamento das contas pelo Legislativo, mas, também, as escolhas por ele realizadas no processo de elaboração e aprovação dos orçamentos, bem como as decisões dos cidadãos acerca de seu voto nas eleições seguintes, sobre reconduzir o governante atual ou eleger quem ele apoia para o governo ou puni-lo votando em outro candidato.

6 Vide ISSAI 100/41 e NBASP 100/41 (INTOSAI, 2013, p. 23; IRB, 2017, p. 33).

Com isso, considerando que – como se destaca na introdução deste artigo – o principal assunto de 2020 foi a pandemia causada pelo coronavírus e tendo em conta o papel fundamental do Estado no seu enfrentamento, tais questões não podem ser deixadas de lado na apreciação das contas dos governantes. Ao contrário, é imprescindível que nos pareceres prévios, e nos relatórios que os acompanham e fundamentam, seja dada a elas a importância proporcional à sua relevância para a população e para o Poder Legislativo.

Assim, na apreciação dos balanços gerais referentes ao ano de 2020, tendo em conta a pandemia, devem ser objeto de atenção especial – inclusive com a fixação de materialidade específica – as principais contas afetadas pelas ações voltadas ao enfrentamento da emergência na saúde pública e, principalmente no âmbito da União, à amenização de seus efeitos econômicos e sociais. Semelhantemente, na apreciação da execução dos orçamentos, deve ser conferido destaque especial aos resultados das políticas públicas relacionadas ao enfrentamento da situação de calamidade, bem como à conformidade de sua execução orçamentária com as normas aplicáveis. Obviamente, a pandemia prejudicou o cumprimento de objetivos e metas previstos no PPA e de prioridades fixadas na LDO; afinal, o contexto fez com que as prioridades mudassem. Logo, ao avaliar os resultados das políticas públicas e a conformidade com as normas aplicáveis, as cortes de contas devem considerar tanto os obstáculos e as dificuldades reais quanto as alterações nas prioridades impostas pelo contexto de emergência.

Ademais, vale destacar que, tanto na análise da conformidade da execução dos orçamentos quanto na avaliação das políticas públicas, é importante que as cortes de controle externo aproveitem, na apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo – e levem para os pareceres prévios –, as informações geradas nas inúmeras ações de controle externo promovidas durante o período crítico de enfrentamento à pandemia, em especial nos acompanhamentos⁷. É um esforço que não pode ser desperdiçado.

⁷ O Tribunal de Contas da União, por exemplo, entre acompanhamentos, representações, solicitações do Congresso Nacional e outros, desenvolveu cento e noventa e quatro ações de controle externo cujo objeto são ações governamentais voltadas ao enfrentamento da covid-19 (BRASIL, 2021).

Portanto, independentemente do direito financeiro emergencial, a pandemia e o seu enfrentamento têm um impacto temático na apreciação, pelos tribunais de contas, das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, referentes ao exercício de 2020.

Todavia, em verdade, a promulgação da EC nº 106/2020 e a aprovação da LC nº 173/2020, somadas ao reconhecimento da ocorrência da situação de calamidade pública pelo Decreto Legislativo nº 6/2020, ampliam a escala desse impacto na apreciação das contas.

Além do temático, há um impacto estrutural, decorrente do art. 5º, inciso II, da EC nº 106/2020. Ao determinar que as autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos devam ser separadamente avaliadas na prestação de contas do Presidente da República, o dispositivo exige que o TCU, no parecer prévio referente ao exercício de 2020, desagregue parte da análise que seria integrante da apreciação da execução dos orçamentos e emita outra opinião em separado.

Aliás, considerando o entendimento pragmático do STF, expresso no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6.357 (BRASIL, 2020n) – ao referendar medida cautelar proferida pelo ministro Alexandre de Moraes –, de que a EC nº 106/2020 se aplica aos estados, ao DF e aos municípios, também os tribunais de contas subnacionais, não somente o TCU, devem incluir nos pareceres prévios acerca das contas prestadas por governadores e prefeitos, relativas ao exercício de 2020, a emissão de opinião específica decorrente da avaliação em separado das autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos. Essa é uma providência que atende às necessidades dos usuários previstos, uma vez que os permite avaliar separadamente – considerando a realidade adversa e urgente enfrentada pelos

governantes – não conformidades que, por ventura, ocorram na execução dessas ações emergenciais.

Em consequência, a conclusão do parecer prévio pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas apreciadas, referentes ao exercício de 2020, em vez de derivar somente das duas opiniões acerca da exatidão dos balanços gerais e da conformidade da execução dos orçamentos, deve considerar, também, a opinião em separado sobre as autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos. Portanto, é evidente a alteração requerida na estrutura dos pareceres prévios relativos ao período de duração da situação de calamidade.

Além desse impacto na própria estrutura do parecer prévio, o direito financeiro emergencial limita a incidência de critérios usualmente utilizados na apreciação das contas. Por exemplo, o reconhecimento da ocorrência de calamidade pública pelo Congresso Nacional, realizado por meio do Decreto Legislativo nº 6/2020, suspende tanto a contagem de prazos para recondução aos limites, nos entes que os excederem, da despesa total com pessoal e da dívida consolidada quanto as restrições decorrentes da inobservância desses limites, conforme art. 65, inciso I, da LRF. Adicionalmente, o inciso II, desse artigo, dispensa a necessidade de o ente atingir os resultados fiscais definidos na LDO e de seus poderes e órgãos promoverem a limitação de empenho prevista no art. 9º da LRF.

Em outro exemplo que afeta os critérios aplicáveis à apreciação das contas, o art. 3º da EC nº 106/2020, combinado com o art. 3º, inciso I, da LC nº 173/2020, exclui da incidência dos arts. 14, 16, 17 e 24 da LRF as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo cujo propósito exclusivo seja enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, desde que não impliquem despesa permanente e tenham vigência e efeitos restritos à duração da calamidade. Por sua vez, o art. 4º da EC nº 106/2020 dispensa o cumprimento da regra de ouro das finanças públicas,

prevista no art. 195, inciso III, da CRFB/1998, que em tempos de normalidade se constitui em uma das salvaguardas essenciais à sustentabilidade fiscal.

Outrossim, o art. 1º, § 1º, inciso I, da LC nº 173/2020, permite o refinanciamento de dívidas dos entes subnacionais com a União, algo que, se não existisse o dispositivo excepcional, seria vedado pelo art. 35 da LRF. De igual modo, o § 3º, de seu art. 4º, dispensa os requisitos para a contratação de operação de crédito e para a concessão de garantia previstos nos arts. 32 e 40 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ademais, considerando conjuntamente o reconhecimento da situação de calamidade de abrangência nacional pelo Decreto Legislativo nº 6/2020, com a inclusão dos parágrafos 1º a 3º, no art. 65 da LRF, pela LC nº 173/2020, além dos limites, condições e restrições já afastados, neste período, por outras normas do direito financeiro emergencial, removidas estão outras vedações, como à contração de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro de 2020 ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito e a utilização de recursos vinculados para atender a objetos diversos daquele ao qual estiverem vinculados, desde que sejam destinados ao combate da calamidade pública.

Desse modo, os exemplos indicados são suficientes para demonstrar a limitação, para os exames referentes ao exercício de 2020, imposta por normas financeiras emergenciais a critérios usualmente utilizados na apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo.

Contudo, é importante destacar que o reconhecimento de que o direito financeiro emergencial, voltado ao enfrentamento da pandemia e de seus efeitos econômicos e sociais, restringe a aplicação de diversos critérios, especialmente na apreciação da execução dos orçamentos, não significa que ele afeta todos os critérios aplicáveis nessa apreciação. Mantêm-se inalterados, por exemplo, os critérios constitucionais referentes aos

valores mínimos obrigatórios de despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino e com ações e serviços públicos de saúde, previstos, respectivamente, nos arts. 212 e 198, parágrafos 2º e 3º, da CRFB/1988. Em outro exemplo, continuam aplicáveis – e são particularmente relevantes no período – os critérios referentes à utilização de créditos orçamentários, principalmente os extraordinários.

De qualquer modo, com a finalidade de transmitir à sociedade e ao parlamento informações relevantes, é desejável que, na apreciação das contas referentes ao exercício de 2020, os tribunais de contas avaliem a execução dos orçamentos frente, também, aos critérios afastados ou mitigados pelas normas financeiras de emergência e apontem as situações nas quais, em tempos de normalidade, seriam apontadas não conformidades, mas destaquem o afrouxamento das normas decorrente da situação de calamidade pública causada pela pandemia. Obviamente, tais apontamentos não podem ser considerados como fundamento para uma eventual modificação de opinião no parecer prévio.

Por outro lado, o art. 8º da LC nº 173/2020 estabelece proibições que guarnecem os tribunais de contas com uma série de novos critérios para a apreciação das contas do presidente da República, dos governadores e dos prefeitos, referentes não somente ao exercício de 2020, mas também a 2021. Assim, na apreciação da execução dos orçamentos, devem verificar se o ente: concedeu vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a agentes públicos, fora das exceções previstas no inciso I; criou cargo, emprego ou função ou alterou estrutura de carreira que implique aumento de despesa, salvo para combate à calamidade pública, com vigência e efeitos restritos à sua duração; admitiu ou contratou pessoal que não seja exclusivamente para o enfrentamento da calamidade pública, em hipóteses não excepcionadas no inciso IV; realizou concurso para casos não previstos nas exceções arroladas no inciso V; criou ou majorou auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de

qualquer natureza em favor de agentes públicos ou de seus dependentes, fora das exceções indicadas no inciso VI; criou despesa obrigatória de caráter continuado, que não seja para o combate à calamidade ou cuja vigência ou efeitos ultrapasse a sua duração, sem prévia compensação, mediante aumento de receita ou redução de despesa; adotou medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação da inflação, exceto para a preservação do poder aquisitivo do salário mínimo; ou considerou como período aquisitivo, para a concessão de direitos que aumentem as despesas com pessoal em decorrência da aquisição de determinado tempo de serviço, o tempo decorrido a partir da aprovação da LC nº 173/2020.

Assim, o direito financeiro emergencial tem impacto na apreciação das contas dos governantes, referentes ao exercício de 2020, não somente porque limita a aplicação de critérios que seriam nela utilizados se não fosse pela pandemia, como porque prevê novos critérios cuja verificação deve ser nela realizada.

4 CONCLUSÕES

Pelo exposto, apesar da pandemia, permanece, em relação ao exercício de 2020, a obrigação de os chefes de Poder Executivo prestarem suas contas e vale a sistemática constitucional ordinária, segundo a qual tais contas devem ser apreciadas pelos tribunais de contas, com a emissão de parecer prévio, e julgadas pelo Poder Legislativo. Não há qualquer norma no direito financeiro emergencial que os exima dessa obrigação.

Não obstante, em conjunto, a pandemia; o reconhecimento da situação de calamidade pública de abrangência nacional, pelo Decreto Legislativo nº 6/2020; a promulgação da Emenda Constitucional nº 106/2020; e a aprovação da Lei Complementar nº 173/2020 afetam a apreciação, a ser realizada pelos tribunais de contas brasileiros, das contas, referentes ao exercício de 2020, prestadas pelo presidente da República, pelos governadores de estado e do Distrito Federal e pelos prefeitos municipais. Como

demonstrado, esse impacto ocorre sob três aspectos: temático, estrutural e dos critérios.

Sob o aspecto temático, na medida em que a apreciação das contas dos governantes deve gerar informações relevantes para a sociedade e para o parlamento, os pareceres prévios, referentes ao exercício de 2020, devem dar grande destaque à pandemia causada pelo coronavírus e às ações estatais voltadas tanto ao seu enfrentamento quanto à amenização de seus efeitos econômicos e sociais. Tal destaque deve refletir na atenção dada, na apreciação dos balanços gerais, às principais contas contábeis afetadas por tais ações e, na apreciação da execução dos orçamentos, aos resultados das políticas públicas nelas envolvidas. Veja que tal impacto temático ocorre independentemente do direito financeiro emergencial.

Do ponto de vista estrutural, o impacto se refere à necessidade tanto do TCU quanto dos tribunais de contas subnacionais – tendo em conta o entendimento pragmático do STF, no julgamento da ADI 6.357, sobre a aplicação do regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações a estados, DF e municípios – avaliarem separadamente as autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos, e incluïrem, nos pareceres prévios acerca das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, relativas ao exercício de 2020, a emissão de opinião específica decorrente dessa avaliação, como exige o art. 5º, inciso II, da EC nº 106/2020. Afeta a própria formação da conclusão do parecer prévio pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas apreciadas, que, nesse exercício, em vez de derivar somente das duas opiniões acerca da exatidão dos balanços gerais e da conformidade da execução dos orçamentos, deve considerar, também, a opinião em separado sobre as autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos.

Finalmente, o direito financeiro emergencial impacta os critérios a serem utilizados na apreciação das contas do presidente, dos governadores e prefeitos, referentes ao exercício de 2020, haja vista que, por um lado,

limita a aplicação de critérios que seriam nela utilizados em situações de normalidade e, por outro lado, prevê novos critérios cuja verificação deve ser nela efetuada.

Desse modo, para exercer adequadamente a sua competência prevista no art. 71, inciso I, da CRFB/1988, os tribunais de contas precisam perceber que a apreciação das contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo, referentes ao exercício de 2020, não pode ser realizada como seria em um ano qualquer. Eles devem se atentar para as necessárias alterações provocadas pelo direito financeiro emergencial. Caso contrário, os pareceres prévios não serão relevantes nem para o Poder Legislativo, nem para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57-83, 2005.

BALEEIRO, A. O tribunal de contas e o controle da execução orçamentária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 31, p. 10-22, 1953.

BRASIL. Congresso Nacional. **Decreto Legislativo nº 6, 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, de 18 de março de 2020. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 55-C, Seção 1, p. 1, 20 mar. 2020a. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=602&pagina=1&data=20/03/2020&totalArquivos=1>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 87, Seção 1, p. 1-2, 8 maio. 2020b. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=08/05/2020&jornal=515&pagina=2&totalArquivos=222>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. 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. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 101, Seção 1, p. 4-6, 28 maio 2020c. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=28/05/2020&jornal=515&pagina=4&totalArquivos=154>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 27, Seção 1, p. 1, 7 fev. 2020d. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=07/02/2020&jornal=515&pagina=1&totalArquivos=77>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.982, de 2 de abril de 2020. Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019,

a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 64-A, Seção 1, p. 1-2, 2 abr. 2020e. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/04/2020&jornal=600&pagina=2&totalArquivos=4>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 924, de 13 de março de 2020. Abre crédito extraordinário, em favor dos Ministérios da Educação e da Saúde, no valor de R\$ 5.099.795.979,00, para os fins que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 50-B, Seção 1, p. 1, 13 mar. 2020f. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=601&pagina=1&data=13/03/2020&totalArquivos=2>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 935, de 1º de abril de 2020. Abre crédito extraordinário, em favor do Ministério da Economia, no valor de R\$ 51.641.629.500,00, para os fins que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 63-D, Seção 1, p. 1, 1 abr. 2020g. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=603&pagina=1&data=01/04/2020&totalArquivos=4>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 936, de 1º de abril de 2020. Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda e dispõe sobre medidas trabalhistas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19), de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 63-D, Seção 1, p. 1-3, 1 abr. 2020h. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=603&pagina=1&data=01/04/2020&totalArquivos=4>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 937, de 2 de abril de 2020.** Abre crédito extraordinário, em favor do Ministério da Cidadania, no valor de R\$ 98.200.000.000,00, para os fins que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 64-A, Seção 1, p. 2, 2 abr. 2020i. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/04/2020&jornal=600&pagina=2&totalArquivos=4>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 938, de 2 de abril de 2020.** Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federativos que recebem recursos do Fundo de Participação dos Estados - FPE e do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, com o objetivo de mitigar as dificuldades financeiras decorrentes do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19). Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 64-B, Seção 1, p. 1, 2 abr. 2020j. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=601&pagina=1&data=02/04/2020&totalArquivos=28>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 939, de 2 de abril de 2020.** Abre crédito extraordinário, em favor de Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, no valor de R\$ 16.000.000.000,00, para os fins que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 64-B, Seção 1, p. 1, 2 abr. 2020k. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=601&pagina=1&data=02/04/2020&totalArquivos=28>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria nº 188, de 3 de fevereiro de 2020.** Declara Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus

(2019-nCoV). Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 24-A, Seção 1, p. 1, 4 fev. 2020l. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=600&pagina=1&data=04/02/2020&totalArquivos=1>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Presidente da República. **Mensagem nº 28, de 4 de fevereiro de 2020**. Encaminhamento ao Congresso Nacional do texto do projeto de lei que “Dispõe sobre as medidas sanitárias para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus”. Diário Oficial da União, Brasília, a. CLVIII, n. 24-A, Seção 1, p. 1, 4 fev. 2020m. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=600&pagina=1&data=04/02/2020&totalArquivos=1>. Acesso em: 27 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da República**: exercício de 2018. Relator: Ministra Ana Arraes. Plenário, Brasília, 12 de junho de 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-do-governo/index.html>. Acesso em: 6 nov. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Painel informativo coopera TCU**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/coopera/painel/>. Acesso em: 27 jan. 2021.

CAMARGO, J. B. (coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 17-18.

FERREIRA, C. **O julgamento das contas públicas e o sistema de controle parlamentar do Governo na Constituição brasileira de 1988**. 2011. 161 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

INTOSAI. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI Standards. **ISSAI 100: Fundamental principles of public-sector auditing**. Beijing: INTOSAI, 2013. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>. Acesso em: 27 out. 2020.

IRB. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). **NBASP 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Belo Horizonte: IRB, 2017. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>. Acesso em: 27 out. 2020.

MENEZES, M. La expansión del control externo en Brasil: el Tribunal de Cuentas de La Unión. **Desacatos**, Ciudad de México, n. 49, p. 64-81, 2015.

MOUTINHO, D. V. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blücher, 2020.

NAGATA, B. M. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

NARDES, J. A. R. Contas de governo de 2014 – Um marco nos 15 anos da LRF. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 121-140, dez. 2016. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=246709>. Acesso em: 9 out. 2019.

OLIVEIRA, W. de. Precisamos falar sobre contas... uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo

Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. *In*: LIMA, L. H.; OLIVEIRA, W. de; CAMARGO, J. B. (coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PESSANHA, C. Controle externo: a função esquecida do legislativo no Brasil. *In*: SCHWARTZMAN, L. F.; SCHWARTZMAN, I. F.; SCHWARTZMAN, F. F.; SCHWARTZMAN, M. L. (org.). **O sociólogo e as políticas públicas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

PLENO - Restrições da LRF e da LDO no combate à pandemia. [Brasília: *s. n.*], 2020. 1 vídeo (135 min). Publicado pelo canal STF. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=_xzraTczEEU. Acesso em: 27 jan. 2021.

SCAFF, L. C. M.; GUIMARÃES, A. P. R. A missão do “Direito Financeiro de guerra” na luta contra a Covid-19. **Conjur**, São Paulo, 8 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-08/scaff-guimaraes-direito-financeiro-guerra-covid-19>. Acesso em: 27 out. 2020.

SOUZA, L. B. A. de. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 26, n. 102, p. 173-184, abr./jun. 1989.

WU, F. *et al.* A new coronavirus associated with human respiratory disease in China, **Nature**, v. 579, p. 265-269, Feb. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1038/s41586-020-2008-3>. Acesso em: 27 jan. 2021.

ZHOU, P. *et al.* A pneumonia outbreak associated with a new coronavirus of probable bat origin, **Nature**, v. 579, p. 270-273, Feb. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1038/s41586-020-2012-7>. Acesso em: 27 jan. 2021.