

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuriitiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-211-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

DIREITO FINANCEIRO EM TEMPOS DE PANDEMIA: UMA ANÁLISE SOBRE A FLEXIBILIZAÇÃO DA ACCOUNTABILITY FISCAL

FINANCIAL LAW IN PANDEMIC TIMES: AN ANALYSIS ON THE FLEXIBILIZATION OF FISCAL ACCOUNTABILITY

Urá Lobato Martins ¹

Resumo

O artigo analisa os novos contornos do Direito Financeiro para se adaptar à nova realidade decorrente da pandemia do COVID-19. A pesquisa foi norteada pelas seguintes questões: Quais as implicações jurídicas promovidas pelo afastamento das penalidades previstas na Constituição e na LRF? Quais os contornos do Orçamento de Guerra? A accountability fiscal é um princípio que pode ser mitigado? Para tanto, será feito breve delineamento conceitual acerca da accountability fiscal, analisando-se os impactos da decisão proferida na ADI n. 6357, bem como da Emenda Constitucional n. 106/2020. Utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental, através de abordagem qualitativa.

Palavras-chave: Accountability fiscal, Orçamento de guerra, Responsabilidade fiscal, Pandemia, Direito financeiro

Abstract/Resumen/Résumé

The article analyzes the new outlines of Financial Law to adapt to the new reality arising from the COVID-19 pandemic. The research was guided by the following questions: What are the legal implications promoted by the removal of penalties provided for in the Constitution and the LRF? What are the outlines of the War Budget? Is fiscal accountability a principle that can be mitigated? To this end, the impacts of the decision issued in ADI n. 6357, as well as Constitutional Amendment no. 106/2020. The hypothetical-deductive method was used, with bibliographic and documentary research, through a qualitative approach.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Accountability, War budget, Fiscal responsibility, Pandemic, Financial law

¹ Doutora em Políticas Públicas e Formação Humana pela UERJ. Mestra em Direitos Humanos pela UFPA. Advogada e Professora Universitária. Avaliadora de Cursos Jurídico credenciada pelo MEC/INEP.

INTRODUÇÃO

Sabe-se que a pandemia impactou vários setores (político, econômico, social, etc), sendo que neste artigo será analisado o impacto nas finanças públicas. De acordo com dados da Secretaria da Receita Federal (2020), no mês de abril de 2020 já pode ser visualizado um decréscimo real (IPCA) de 28,95% em relação a abril de 2019. Sendo que “no período acumulado de janeiro a abril de 2020, a arrecadação alcançou o valor de R\$ 502.293 milhões, representando um decréscimo pelo IPCA de 7,45%.” (SRF, 2020, p. 4)

Nessa linha, no tocante às receitas que são administradas pela Receita Federal do Brasil, “o valor arrecadado, em abril de 2020, foi de R\$ 93.332 milhões, representando um decréscimo real (IPCA) de 28,79%, enquanto que no período acumulado de janeiro a abril de 2020, a arrecadação alcançou R\$ 476.811 milhões, registrando decréscimo real (IPCA) de 7,71%.” (SRF, 2020, p. 4)

Durante a pandemia, o direito financeiro ganhou novos contornos para se adaptar a essa nova realidade de aumento de despesas e queda de arrecadação. Uma delas ocorreu através da concessão de liminar no dia 29 de março de 2020 nos autos da ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) n. 6357, a qual foi ajuizada pelo Presidente da República, com o intuito de conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 14, 16, 17 e 24 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e ao art. 114, caput, in fine, e § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020 (LDO/2020). Isto porque tais normas prejudicariam o aumento de gastos durante a pandemia do COVID-19.

Ato contínuo, no dia 08 de maio de 2020 foi publicada a Emenda Constitucional n. 106 de 2020, instituindo regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia, denominada “Orçamento de Guerra”, tendo caráter temporário e extraordinário, afastando a necessidade de obediência aos limites no que tange à criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que gere aumento de despesa, bem como com relação à concessão ou à ampliação de incentivo fiscal que implique em renúncia de receitas, desde que sejam necessários para enfrentar a pandemia, considerando o contexto de guerra vivenciado pela COVID-19.

Eis as questões norteadoras: Quais as implicações jurídicas promovidas pelo afastamento das penalidades previstas na Constituição e na LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal)? Quais os contornos do Orçamento de Guerra? A accountability fiscal é um princípio que pode ser mitigado? Para tanto, será feito breve delineamento conceitual acerca da

accountability fiscal, analisando-se, em seguida, os impactos da decisão proferida na ADI n. 6357, bem como da Emenda Constitucional n. 106/2020.

A nível metodológico, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental, por meio de abordagem qualitativa.

1 CONTORNOS DA FLEXIBILIZAÇÃO DA ACCOUNTABILITY FISCAL

O direito financeiro, por si só, revela várias questões políticas e sociais antagônicas. Nessa linha, Ferreira Lima (2008, p. 10) afirma que o orçamento não tem apenas caráter técnico, “já que a sociedade dominada pelo capital é eminentemente conflitiva, contraditória, antagônica e, por conseguinte, excludente. É na luta pela apropriação de parte dos recursos orçamentários que os variados grupos, camadas e classes sociais procuram garantir sua reprodução social.”

Nesse sentido, Martins (2020, p. 173) ensina que “através do orçamento podem ser evidenciadas as correlações de forças e disputas políticas existentes em um determinado momento da sociedade”. Inclusive, através da análise da alocação de cada receita, pode ser verificado qual grupo está sendo beneficiado e em que medida.

Sendo assim, pode-se afirmar que há uma arena de disputa no orçamento público, conforme ensina Ferreira Lima:

O orçamento público se constitui em uma arena na qual os diversos grupos, camadas e classes sociais se digladiam a fim de obter a maior parte possível do excedente expropriado ao trabalhador assalariado. Nesse sentido, dizer que os burocratas possuem o poder de decisão sobre a alocação de recursos é, no mínimo, desconhecer a práxis burocrática que determina o montante e os setores que serão aquinhoados com os recursos orçamentários. (FERREIRA LIMA, 2008, p. 10)

É justamente em decorrência de tais fatores que é de vital importância a existência de controle e transparência fiscal. Sobre a questão, pergunta-se: a *accountability* fiscal é um princípio que pode ser mitigado? Para analisar este questionamento, necessário fazer um breve delineamento conceitual sobre *accountability* fiscal.

O'Donnell (1998) usa o termo *accountability*, classificando em *accountability* como *vertical* e *horizontal*, no primeiro caso, estaria vinculado às eleições; e a segunda modalidade seria o controle institucional (*checks and balance*) que pode ocorrer durante os mandatos.

Sobre o tema, importante citar a definição de Kopits e Craig (1998):

A transparência fiscal é definida neste artigo como acesso para o público em geral sobre a estrutura e funções do governo, intenções de política fiscal, contas do setor público e projeções. Envolve pronto acesso a dados confiáveis, abrangentes informações oportunas, compreensíveis e internacionalmente comparáveis sobre as atividades do governo – sejam realizadas dentro ou fora do setor governamental - para

que o eleitorado e os mercados financeiros possam avaliar com precisão a posição financeira do governo e os verdadeiros custos e benefícios das atividades do governo, incluindo as implicações sociais e econômicas no presente e no futuro. (KOPITS; CRAIG (1998, p. 1) (tradução nossa) ¹

Neste artigo, o termo *accountability* foi usado seguindo o conceito de Loureiro e Abrucio, 2004, p. 55), sendo “um processo institucionalizado de controle político estendido no tempo (eleição e mandato) e no qual devem participar, de um modo ou de outro, os cidadãos organizados politicamente”.

Para Rocha, Zuccolotto e Teixeira (2020, p. 205) “as características do modelo liberal de democracia se tornam evidentes e parecem enraizadas na prática das instituições brasileiras, sobretudo daquelas de *accountability horizontal*, historicamente insuladas e burocratizadas.”

A administração das finanças públicas, conforme ensina Loureiro e Abrucio (2004, p. 54), é influenciada por “vetores internacionais, as condições econômicas internas e a história do aparelho estatal em cada país. Todavia, essas variáveis dependem de mecanismos políticos de formulação e implementação (...).”

Loureiro e Abrucio (2004) defendem que no decorrer da democratização, o Brasil passou por um duplo movimento no âmbito das finanças públicas:

Sintetizando o conjunto de transformações político-institucionais ocorridas na área fiscal, pode-se dizer que o Brasil viveu um duplo movimento no campo das finanças públicas ao longo da democratização. Por um lado, a partir do esgotamento do padrão de financiamento do Estado nacional desenvolvimentista e do início da redemocratização, configurou-se uma situação de crise fiscal estrutural, com causas provenientes do antigo modelo de intervenção estatal, das relações federativas, das dívidas interna e externa e da persistente inflação. Por outro, como processo pouco percebido, importantes transformações reordenaram e disciplinaram aos poucos as finanças públicas, especialmente no nível federal. Tais modificações formaram uma nova “camada geológica”, que permitiu avanços posteriores. (LOUREIRO; ABRUCIO, 2004, 66)

Para Torres (2009, p. 200), a fiscalização representaria a fase inicial de um ciclo que tem início com o orçamento que é elaborado pelo Legislativo. Em contrapartida, a noção de controle é mais ampla, pois está vinculada às fases anteriores (exame e aprovação do orçamento), momento em que o Legislativo pode exercer controle com relação ao atos do Executivo, além de estar presente também nos trabalhos das comissões de inquérito e nas comissões que devem acompanhar a atividade fiscal.

¹ “Fiscal transparency is defined in this paper as openness toward the public at large about government structure and functions, fiscal policy intentions, public sector accounts, and projections. It involves ready access to reliable, comprehensive, timely, understandable, and internationally comparable information on government activities—whether undertaken inside or outside the government sector—so that the electorate and financial markets can accurately assess the government’s financial position and the true costs and benefits of government activities, including their present and future economic and social implications”. (trecho original)

Então, o que seria, de fato, controlar a execução orçamentária? Harada (2019) ensina que seria justamente verificar se o que fora planejado está, de fato, sendo executado na prática. Portanto, “(...) controlar a execução orçamentária significa acompanhar e obter condições para, se for o caso, otimizar os meios de arrecadação da receita pública, de um lado, e adotar medidas de contenção dos gastos, de outro lado, ainda no decorrer do exercício.” (HARADA, 2019, p. 141)

Sobre a questão, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, estabelece que o controle externo da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional (com o auxílio do Tribunal de Contas da União). Além disso, estabelece, ainda, o controle interno de cada Poder.

A seguir, Harada (2019) apresenta uma definição clara acerca do que seria fiscalização financeira, fiscalização orçamentária, fiscalização operacional e fiscalização patrimonial:

A fiscalização financeira resume-se na verificação de entrada e saída de dinheiro, ao passo que a orçamentária alude à correta execução do orçamento. A fiscalização operacional diz respeito à observância de procedimentos legais para a arrecadação de recursos financeiros, ou para a liberação de verbas. Finalmente, a fiscalização patrimonial refere-se à própria execução orçamentária. Como é sabido, o patrimônio do Poder Público é composto de bens de diversas natureza e espécies. As alterações patrimoniais devem ser objetos de fiscalização permanente para sua preservação e atendimento das finalidades públicas. (HARADA, 2019, p. 143)

Com advento da LRF em 2000, ocorreu a implementação de regras sobre as finanças governamentais, gerando maior transparência e accountability, considerando os vários requisitos impostos para a gestão fiscal responsável.

Cabe ressaltar que a LRF foi apresentada ao Congresso Nacional dentro de um contexto de vulnerabilidade externa², segundo Loureiro e Abrucio (2004), sendo que a referida lei teve rápida tramitação e foi aprovada pelo Congresso Nacional com alto índice de votos (385 votos a favor, 86 contra e 4 abstenções).

Zuccolotto e Teixeira (2014) destacam que a reforma administrativa do Estado, elaborada em 1995, a qual modernizou a estrutura através da implementação de ferramentas, como o governo eletrônico. Ato contínuo, houve a aprovação da Lei da Transparência (Lei Complementar n. 131/2009):

² “O ano de 1999 tornou-se, assim, ponto de inflexão importante não só na política cambial e monetária, mas também na área fiscal, com a adoção de uma forte restrição orçamentária e busca por superávits primários crescentes e sucessivos, acordados com o FMI. Em 2001, o superávit primário chegou à casa dos 3,5% do PIB. Mesmo com esse resultado expressivo, a vulnerabilidade externa do país, fruto da aventura cambial e da aposta equivocada de que o mundo nos financiaria ad infinitum, ainda nos obrigará a muitos anos de sacrifício fiscal.” (LOUREIRO; ABRUCIO, 2004, p. 64).

Mais recentemente, com a aprovação da chamada Lei da Transparência, a Lei Complementar 131/2009, a União, os Estados e os Municípios passaram a ser obrigados a apresentar de forma transparente todas as suas despesas. Por conta dessa Lei, desde maio de 2010, por exemplo, a União, os Estados e os Municípios com mais de 100 mil habitantes foram obrigados a manter e a atualizar portais de transparência de gastos públicos, enquanto aqueles com população entre 50 mil e 100 mil habitantes tiveram até o final de 2011 para se adequar. Para Municípios com até 50 mil habitantes, o prazo estabelecido foi maio de 2013. (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2020, p. 243)

Loureiro; Teixeira e Prado (2008) demonstram que o governo eletrônico propiciou maior transparência dos atos governamentais. Dessa forma, os autores ressaltam que a publicação sistemática de informação que seja de fácil acesso e entendimento pelo povo é capaz de atribuir “poder (empowering) aos cidadãos e organizações sociais na fiscalização das contas públicas, questionando a qualidade dos gastos e promovendo debate político sobre o tema, como ocorreu, por exemplo, com o uso dos cartões corporativos do governo federal”. (LOUREIRO; TEIXEIRA; PRADO, 2008, p. 117-118)

O Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC no ano de 2011, realizou a pesquisa intitulada de *Transparência orçamentária nas capitais do Brasil*³, tendo concluído, em relação ao índice de transparência do ciclo orçamentário, que nenhuma capital brasileira cumpriu, na totalidade, os requisitos legais, pois “nenhuma capital obteve pontuação máxima ou mesmo algo próximo. As três capitais que atingiram as maiores pontuações foram Curitiba (44), Porto Alegre (43,5) e Brasília (36,5). As três capitais que ficaram em pior lugar⁴ na classificação foram Teresina (0), Macapá (0) e Boa Vista (6,0).” (INESC, 2011, p. 11)

Durante a referida pesquisa, foi constatado que as variáveis menos disponibilizadas foram as relacionadas à execução orçamentária:

Por exemplo, o destino dos pagamentos realizados – e à apuração de indicadores e metas físicas, condição indispensável para a organização do orçamento por desempenho. Na ordem de baixo para cima do quadro 1, as variáveis menos disponibilizadas foram variáveis relacionadas aos seguintes temas: conta-corrente do favorecido pela despesa; agência do favorecido pela despesa; banco do favorecido pela despesa; valor unitário do objeto (elemento) da despesa; detalhamento do objeto da despesa (tamanho, metragem, quantidade, peso, etc.); número da nota de pagamento referente à despesa; número da ordem bancária (OB) referente à despesa;

³ “A transparência orçamentária das 27 capitais foi avaliada considerando-se 58 variáveis, nas dimensões: elaboração do orçamento (2); acesso à legislação orçamentária (4); conteúdo da legislação orçamentária (17); execução orçamentária (28); execução orçamentária do Legislativo (5); e avaliação (2). Na tentativa de captar o cumprimento da Lei 131/2009 (Lei da Transparência), a atualização dos dados a respeito da execução orçamentária em “tempo real” ou com defasagem máxima de 7 (sete) dias foi um critério indispensável para a pontuação em 13 (treze) variáveis” (INESC, 2011, p. 07)

⁴ “O município de Macapá não obteve nenhum ponto, pois o Executivo e o Legislativo local não possuem website em funcionamento, o que impossibilita a análise com base nos parâmetros estabelecidos pela metodologia. O município de Teresina, a despeito de possuir website, não disponibilizava nenhuma das informações investigadas segundo os critérios da pesquisa. Bem como outros municípios, Teresina não disponibilizou dados atualizados sobre a execução orçamentária em 2011 “em tempo real” e nem mesmo com defasagem máxima de 7 dias até o encerramento das investigações.” (INESC, 2011, p. 12)

a avaliação do PPA com apuração da evolução dos indicadores dos programas; número da nota de pagamento ou da ordem bancária das despesas do Legislativo; e avaliação do PPA com apuração das metas físicas (produtos) das ações. (INESC, 2011, p. 10)

Diante disso, é de vital importância o papel dos Tribunais de Contas, os quais surgiram no momento de transição da Monarquia para a República, através da criação ocorrida em 1891. Posteriormente, “tiveram suas competências reforçadas e/ou ampliadas a partir da CF (1988) e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)”. (ROCHA; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2020, p. 205)

No contexto da pandemia, ocorreram mudanças com relação à flexibilização de algumas normas, conforme será apresentado no tópico a seguir. Foi justamente por este motivo que a Secretaria do Tesouro Nacional – STN editou a Nota Técnica SEI nº 12774/2020/ME, com a finalidade de orientar os entes da Federação quanto à contabilização e ao tratamento fiscal dos recursos recebidos e aplicados no enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (COVID-19). Segundo tal nota técnica, “recomenda-se que seja criado programa ou ação orçamentária específica para as despesas relacionadas ao Covid19. Essa medida poderá facilitar tanto a gestão dos recursos como a futura prestação de contas.” (SNT, 2020).

Com relação às metas fiscais, estabelece a referida nota técnica:

Da mesma forma, esses entes estarão dispensados de promover a limitação de empenho e movimentação financeira ao se verificar a possibilidade de descumprimento das metas de resultado primário ou nominal, conforme regra estabelecida no art. 9º da LRF. 18. Ressaltamos que a dispensa do atingimento dos resultados fiscais na ocorrência de calamidade não eximem os entes da Federação de estabelecerem as metas fiscais para o exercício de 2021 no Anexo que acompanha o projeto de lei da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 2021. No entanto, como o projeto da LDO será elaborada num período de incertezas quanto às projeções para o exercício de 2021, poderá ser inserido dispositivo nesse projeto prevendo a atualização das metas fixadas no momento de envio do projeto da lei orçamentária. (STN, 2020, p. 4).

O art. 167, §3, da Constituição Federal veda a “abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.” A Lei nº 4.320/1964, por sua vez, trata das modalidades de créditos adicionais:

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

- I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

A Nota Técnica SEI nº 12774/2020/ME da Secretaria do Tesouro Nacional dispõe que “enquanto a abertura de créditos suplementares ou especiais exige autorização legislativa e a indicação de recursos disponíveis, os créditos extraordinários prescindem de tais exigências (...)”⁵(STN, 2020, p. 2). Sendo assim, no contexto de pandemia do COVID-19, despesas extraordinárias não precisariam de autorização legislativa, nem indicação de recursos para tanto, considerando sua excepcionalidade.

Dessa forma, ainda precisamos avançar para que a LRF seja cumprida de forma efetiva e em todas sua integralidade, devendo ser garantida a devida transparência (com o detalhamento da despesa e de sua respectiva execução) e controle dos atos estatais. Mesmo neste momento de excepcionalidade, as normas que foram afastadas estão condicionadas à vinculação com o requisito autorizador da referida emenda constitucional. Nesse contexto, a transparência fiscal e o controle precisar ser, de fato implementados, devendo a população ter acesso a tais dados.

2. FLEXIBILIZAÇÃO DE NORMAS DO DIREITO FINANCEIRO ATRAVÉS DA ADI 6357

Com efeito, a pandemia do COVID-19 impactou vários setores. Em termos de prejuízos arrecadatários, segundo pesquisa do IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, havia uma projeção da Arrecadação Tributária de 2020 no sentido de um crescimento de 2,32% do PIB. Ao analisar a perda em percentual em cada cenário, a pesquisa do IBPT apontou os seguintes dados (2020):

- No Cenário 4⁶ a maior perda mensal será no mês de MAIO, equivalente a 44,26% da arrecadação projetada para o mesmo mês de 2020.
- No Cenário 1⁷ a maior perda mensal será no mês de JUNHO, equivalente a 57,85% da arrecadação projetada para o mesmo mês de 2020.

⁵ Art. 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo. (Lei ° 4.320/1964)

⁶ “CENÁRIO 4 – Isolamento Social até o final de Abril. Utilizando-se das premissas já abordadas, com isolamento até 30 de abril, permanecendo em funcionamento somente os serviços e atividades essenciais.” (IBPT, 2020, p. 5)

⁷ “O primeiro cenário foi calculado partindo da premissa que o controle da pandemia obrigará o isolamento social da maior parte da população até o final do mês de maio, permanecendo em operações somente os serviços e atividades essenciais, conforme definidos no Decreto Federal no. 10.282, de 20 de março de 2020” (IBPT, 2020, p. 4)

- No Cenário 2⁸ a maior perda mensal será no mês de JULHO, equivalente a 64,37% da arrecadação total projetada para o mesmo mês de 2020.

- No Cenário 3⁹ a maior perda mensal será no mês de AGOSTO, equivalente a 70,57% da arrecadação projetada para o mesmo mês de 2020.

A pesquisa acima aponta uma queda progressiva na arrecadação tributária, considerando as projeções para os meses em questão. Para Scaff (2020), a pandemia da Covid-19 trará impactos tributários e financeiros, considerando a queda da arrecadação e o aumento de despesas, o que ocasionará desequilíbrio orçamentário, sendo que a saída seria o endividamento.

Através do Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, o Congresso Nacional reconheceu o estado de calamidade pública por causa pandemia de COVID-19 declarada pela Organização Mundial de Saúde, decretando o seguinte:

Art. 1º Fica reconhecida, exclusivamente para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, notadamente para as dispensas do atingimento dos resultados fiscais previstos no art. 2º da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019, e da limitação de empenho de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, com efeitos até 31 de dezembro de 2020, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020.

Nesse contexto, a liminar deferida através da ADI 6357 foi emblemática, pois o STF (Supremo Tribunal Federal), através da decisão do Ministro Alexandre de Moraes, considerou que a imprevisibilidade da COVID-19 exige uma atuação urgente e coordenada de todas as esferas, tornando impossível o cumprimento de alguns requisitos legais, razão pela qual decidiu pelo “excepcional afastamento da incidência dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, durante o estado de calamidade pública e para fins exclusivos de combate integral da pandemia de COVID-19”. (STF, ADI 6357, 2020, p. 10).

A importância de planejamento e a garantia de transparência são os dois pressupostos mais importantes para a responsabilidade na gestão fiscal, a serem realizados mediante prevenção de riscos e possíveis desvios do equilíbrio fiscal. Há, porém, situações onde o surgimento de condições supervenientes absolutamente imprevisíveis afetam radicalmente a possibilidade de execução do orçamento planejado, tendo a própria LRF, em seu artigo 65, estabelecido um regime emergencial para os casos de reconhecimento de calamidade pública, onde haverá a dispensa da recondução de limite da dívida, bem como o cumprimento da meta fiscal;

⁸ “CENÁRIO 2- Isolamento Social até o final de Junho. Este cenário parte das mesmas premissas acima, ou seja, que até o final de junho haverá isolamento social, quando em operações somente os serviços e atividades essenciais.”

⁹ “CENÁRIO 3 – Isolamento Social até o final de Julho. Mesmas premissas anteriores, com isolamento social até 31 de Julho, permanecendo em funcionamento somente os serviços e atividades essenciais.” (IBPT, 2020, p. 5)

evitando-se, dessa maneira, o contingenciamento de recursos; além do afastamento de eventuais sanções pelo descumprimento de limite de gastos com pessoal do funcionalismo público. (BRASIL, ADI 6357, p. 9)

Evidencia-se, assim, que o Min. Alexandre de Moraes fundamentou sua decisão na condição superveniente e excepcional gerada pela pandemia em questão, afastando, assim, as sanções legais para o descumprimento de normas sobre o limite da dívida, cumprimento da meta fiscal, gastos com pessoal, etc.

Para o referido ministro, não haveria impacto da prudência fiscal, pois os gastos seriam destinados à manutenção da vida e saúde, não sendo decorrentes de propostas indefinidas.

A temporariedade da não incidência dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020 durante a manutenção do estado de calamidade pública; a proporcionalidade da medida que se aplicará, exclusivamente, para o combate aos efeitos da pandemia do COVID-19 e a finalidade maior de proteção à vida, à saúde e a subsistência de todos os brasileiros, com medidas sócio econômicas protetivas aos empregados e empregadores estão em absoluta consonância com o princípio da razoabilidade, pois, observadas as necessárias justiça e adequação entre o pedido e o interesse público. (STF, ADI 6357, p. 11-12)

Diante disso, em decisão monocrática do dia 29 de março de 2020, foi concedida medida cautelar¹⁰, através da interpretação conforme à Constituição Federal, aos artigos 14, 16, 17 e 24 da Lei de Responsabilidade Fiscal e art. 114, caput, in fine e § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias/2020, afastando, durante o estado de calamidade em questão, “a exigência de demonstração de adequação e compensação orçamentárias em relação à criação/expansão de programas públicos destinados ao enfrentamento do contexto de calamidade gerado pela disseminação de COVID-19”. Ocorre que o Min. Alexandre de Moraes determinou que tal decisão valeria para todos os entes federativos que tenham decretado estado de calamidade pública decorrente da pandemia de COVID-19.

Posteriormente, a referida ADI foi extinta, em virtude da perda do objeto, diante da aprovação da Emenda Constitucional (EC) 106/2020, a qual será analisada no próximo tópico.

Na prática, o que foi modificado com tal decisão? No que se refere ao afastamento do art. 114, caput, in fine e § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias/2020, significa que as proposições legislativas e respectivas emendas que importem ou autorizem diminuição de receita primária não tributária ou de receita financeira com impacto primário ou aumento de despesa primária da União, não precisa estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no

¹⁰ Posteriormente, no dia 13 de maio de 2020 tal liminar foi ratificada pelo demais membro, sendo que o processo foi extinto, em face da superveniente perda de objeto.

exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subsequentes, nem de memória de cálculo respectiva e medida de compensação correspondente para fins de adequação orçamentária e financeira e a compatibilidade com as disposições constitucionais e legais.

Noutras palavras, ao gerar despesas financeiras para o enfrentamento do COVID-19, não existirá a exigência de que tais gastos não afetarão as metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020. Ao afastar a necessidade de medidas de compensação, o ente federativo não precisará provar aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

No quadro a seguir está resumido os dispositivos afastados da LRF:

QUADRO 1 – DISPOSITIVOS AFASTADOS DA LRF

DISPOSITIVOS DA LRF AFASTADOS DURANTE A PANDEMIA COVID-19			
ARTIGO 14	ARTIGO 16	ARTIGO 17	ARTIGO 24
- Afastada a exigência de demonstração de adequação e compensação orçamentárias em relação à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, prevista no art. 14 da LRF.	- Afasta exigência de demonstração de adequação referente à necessidade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e compatibilidade com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, em relação à criação, expansão ou aperfeiçoamento ação governamental que acarrete aumento da despesa (art. 16 da LRF).	- Os atos que criarem ou aumentarem despesa obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios, sem necessidade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como demonstrar a origem dos recursos para seu custeio, conforme art. 17 da LRF.	- Afasta a norma que determina que nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total. - Afasta a necessidade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como demonstrar a origem dos recursos para seu custeio, conforme art. 24 da LRF.

Fonte: Elaborada pela autora, nos termos da ADI 6357.

Portanto, a flexibilização dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, tem o requisito da temporariedade, ou seja, terá vigência apenas durante a manutenção do estado de calamidade pública.

3 ORÇAMENTO DE GUERRA INSTITUÍDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 106 de 2020

O denominado “Orçamento de Guerra” instituído pela Emenda Constitucional n. 106 de 07 de maio de 2020, teve como fato subjacente a pandemia do COVID-19, razão pela qual

nasceu com o caráter de excepcionalidade e temporalidade, conforme determina seu art. 1. Diante disso, União pode adotar um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações, vinculadas às despesas que forem necessárias para o enfrentamento da pandemia do COVID-19. Logo, tem vigência condicionada e ficará automaticamente revogada em decorrência do encerramento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional.

Dentre as várias excepcionalidades permitidas (todas condicionadas à vinculação com o requisito autorizador da referida emenda constitucional), cumpre ressaltar: a possibilidade da União adotar processos simplificados de contratação de pessoal, em caráter temporário e emergencial, e de obras, serviços e compras que assegurem, sendo dispensada a observância do § 1º do art. 169 da Constituição Federal na contratação de que trata o inciso IX do caput do art. 37 da Constituição Federal (art. 2 da EC 106/2020).

Com a condição de que não impliquem em despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos à sua duração, ficam dispensados da observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita. (art. 3 da EC 106/2020).

Segundo Scaff (2020), houve uma relativização da regra de ouro, já que a União poderá contrair dívida com o intuito de pagar as despesas correntes, e não apenas as de capital. Dessa forma, durante a integralidade do exercício financeiro em que vigore a calamidade pública nacional, fica dispensada a exigência do cumprimento do inciso III do art. 167 da Constituição Federal. Logo, “a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, não precisam de aprovação pelo Poder Legislativo por maioria absoluta” (art. 4 da EC 106/2020 e art. 167, III, CF).

Com a finalidade de implementar fiscalização e controle, a Emenda Constitucional n. 106/20 determina que o Ministério da Economia publicará, a cada 30 (trinta) dias, relatório com os valores e o custo das operações de crédito realizadas no período de vigência do estado de calamidade pública, sendo que o art. 5 da referida emenda determina que as autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da calamidade pública deverão “I - constar de programações orçamentárias específicas ou contar com marcadores que as identifiquem; e II - ser separadamente avaliadas na prestação de contas do Presidente da República e evidenciadas, até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre”.

Dessa forma, a referida Emenda possui preceitos para garantir a transparência, já que afastou, de forma temporária e condicional, o objetivo do cumprimento do equilíbrio fiscal.

CONCLUSÃO

A pandemia do COVID-19 trouxe impactos negativos para a arrecadação tributária, conforme pesquisas mencionadas alhures. Nesse contexto de queda da arrecadação tributária, com progressivo aumento de despesas, considerando a excepcionalidade da questão e a declaração de calamidade pública, o direito financeiro teve algumas normas flexibilizadas, diante da impossibilidade de seguir os requisitos legais que impõe limites de gastos, endividamento, equilíbrio fiscal, medidas compensatórias, dentre outros.

Nesse contexto, a liminar deferida através da ADI 6357 foi emblemática, pois o Min. Alexandre de Moraes considerou que a imprevisibilidade da COVID-19 exige uma atuação urgente e coordenada de todas as esferas, tornando impossível o cumprimento de alguns requisitos legais, para afastar normas legais. O Min. Alexandre de Moraes fundamentou sua decisão na condição superveniente e excepcional gerada pela pandemia em questão, afastando, assim, as sanções legais para o descumprimento de normas sobre o limite da dívida, cumprimento da meta fiscal, gastos com pessoal, etc. Para o referido ministro, não haveria impacto da prudência fiscal, pois os gastos seriam destinados à manutenção da vida e saúde, não sendo decorrentes de propostas indefinidas.

O Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, por sua vez, reconheceu o estado de calamidade pública por causa pandemia de COVID-19, com efeito até 31 de dezembro de 2020.

Portanto, a flexibilização dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, teve o requisito da temporariedade, ou seja, terá vigência apenas durante a manutenção do estado de calamidade pública. Com o afastamento do art. 114, caput, in fine e § 14, da Lei de Diretrizes Orçamentárias/2020, as proposições legislativas e respectivas emendas que importem ou autorizem diminuição de receita primária não tributária ou de receita financeira com impacto primário ou aumento de despesa primária da União, não precisa estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subsequentes, nem de memória de cálculo respectiva e medida de compensação correspondente para fins de adequação orçamentária e financeira e a compatibilidade com normas constitucionais e legais.

Na prática, ao gerar despesas financeiras para o enfrentamento do COVID-19, não existirá a exigência de que tais gastos não afetarão as metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020. Ao afastar a necessidade de medidas de compensação, o ente federativo não precisará provar aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O denominado “Orçamento de Guerra” instituído pela Emenda Constitucional n. 106 de 07 de maio de 2020, teve como fato subjacente a pandemia, razão pela qual nasceu com o caráter de excepcionalidade e temporalidade, refletindo na possibilidade da União adotar um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações, vinculadas às despesas que forem necessárias para o enfrentamento da pandemia do COVID-19.

Noutras palavras, tal flexibilização foi importante, mas não deve ser esquecida sua temporalidade e a necessidade de fiscalização e transparência na alocação desses recursos. Logo, uma efetiva *accountability* fiscal depende de transparência fiscal que torne viável o respectivo controle, seja através do controle externo e/ou interno, bem como por intermédio da atuação do Tribunal de Contas, do Ministério Público e do próprio Judiciário, quando demandado.

Logo, as várias excepcionalidades permitidas estão todas condicionadas à vinculação com o requisito autorizador da referida emenda constitucional (Orçamento de Guerra). Nesse contexto, a transparência fiscal e o controle precisar ser, de fato, implementados, devendo a população ter acesso a tais dados. Para tanto, deve ocorrer o detalhamento da despesa e de sua respectiva execução para que possa ocorrer o devido controle do gasto público, viabilizando-se, assim, o controle popular, nos termos do art. 74, § 2º da Constituição Federal. Este é o ponto em questão, as informações precisam ter fácil acesso para que o cidadão possa questionar possíveis desvios e/ou ilegalidades.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 106 de 07 de maio de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Brasília: DOU 08.05.2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: DOU 05.05.2000.

FERREIRA LIMA, Carlos Alberto. Gastos sociais e crise do capital. **Innovar**, Bogotá, v. 18, n. 32, pág. 9-26, julho de 2008. Disponível em

<http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-50512008000200001&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 25 de setembro de 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Atlas, 2019.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Queda da arrecadação tributária em decorrência dos efeitos da pandemia do coronavírus**. 2020.

INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos. **Transparência orçamentária nas capitais do Brasil**. Brasília, DF: INESC, 2011. Disponível em <https://www.inesc.org.br/transparencia-orcamentaria-nas-capitais-do-brasil/>

KOPITS, George; CRAIG, Jon. **Transparency in government operations** (n. 158). Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1998. Disponível em de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf>

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho; PRADO, Otávio. Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. **Organ. Soc.**, Salvador, v. 15, n. 47, p. 107-119, Dec. 2008. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302008000400006&lng=en&nrm=iso>. access on 24 Sept. 2020.

LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. Política e reformas fiscais no Brasil recente. **Brasil. J. Polit. Econ.**, São Paulo, v. 24, n. 1, pág. 53-76, março de 2004. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572004000100053&lng=en&nrm=iso>. acesso em 25 de setembro de 2020.

MARTINS, Urá Lobato. Execução orçamentária: reflexão acerca dos contornos da discricionariedade estatal. **Revista Espaço Acadêmico**, n. 224, set./out. 2020, p. 164-175.

O'DONNELL, Guillermo. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. Lua Nova [online]. 1998, n. 44, pp.27-54.

ROCHA, Diones Gomes da; ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. Insulados e não democráticos: a (im)possibilidade do exercício da social accountability nos Tribunais de Contas brasileiros. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 2, p. 201-219, Apr. 2020. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122020000200201&lng=en&nrm=iso>. access on 24 Sept. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. O federalismo fiscal de ódio e o necessário endividamento da União. **Revista Consultor Jurídico**. 26 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-26/contas-vista-federalismo-fiscal-odio-necessario-endividamento-uniao>.

SCAFF, Fernando Facury. **Eficácia do orçamento de guerra depende de capacidade de gerenciamento do Executivo**. **Revista Consultor Jurídico**. 12 de maio de 2020. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/contas-vista-orcamento-guerra-autonomia-gastos-inedita-presidente>

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6357**. Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES. Data do Julgamento: 29/03/2020, Publicação: 31/03/2020. Brasília, 2000.

SRF – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais** – Abril de 2020. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/abril2020/analismensal-abr-2020.pdf>

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Nota Técnica SEI nº 12774/2020/ME**. Brasília: 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 25, n. 66, pág. 242-254, dezembro de 2014. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772014000300242&lng=en&nrm=iso. acesso em 24 de setembro de 2020.