

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – FACE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HEITOR HENRIQUE ALVES BRAGA

**CRÉDITOS ESPECIAIS E EXTRAORDINÁRIOS E SUA EXECUÇÃO**

BRASÍLIA - DF,  
JUNHO 2014

HEITOR HENRIQUE ALVES BRAGA

**CRÉDITOS ESPECIAIS E EXTRAORDINÁRIOS E SUA EXECUÇÃO**

Trabalho apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial para obtenção do diploma de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientação: Professor Mestre Lucas Oliveira  
Gomes Ferreira

BRASÍLIA - DF,  
JUNHO 2014

HEITOR, Henrique Alves Braga

Créditos Especiais e Extraordinários e sua Execução / Heitor  
Henrique Alves Braga – Brasília, 2014.

47 p.

Orientador: Prof. Mestre Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) –  
Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2014.

Bibliografia.

1. Créditos Especiais. 2. Créditos Extraordinários. 3. Orçamento  
Público.

Título. II – Ferreira, Lucas Oliveira Gomes.

## RESUMO

O presente trabalho analisa a execução dos créditos especiais e extraordinários. Os créditos adicionais são ferramentas criadas pela legislação para alterar o orçamento inicial aprovado, em vista de situações que exigem correção, decorrentes da diferença temporal entre a elaboração do orçamento e sua efetiva execução. A Constituição e a legislação apresentam diversas regras e limitações para abertura e aplicação de tais créditos; no entanto, parece que não são respeitadas por aqueles que abrem os créditos adicionais, sendo muitas das vezes usados como meio de burlar o orçamento, conseqüentemente, afetando o planejamento estatal. Essa pesquisa, portanto, tem como objetivo principal verificar em termos quantitativos se os créditos especiais e extraordinários são integralmente executados e a participação deles no orçamento total. Utilizou-se do método da estatística descritiva para analisar, através de tabelas e gráficos, todos os dados coletados. Como resultado, constatou-se que, no período considerado, a abertura dos créditos especiais e extraordinários é alta em valores absolutos, porém, pequena, com relação ao orçamento total aprovado. Também, observou-se que parte considerável do que é autorizado para tais créditos não foi executado, o que sugere abertura de créditos sem necessidade, em desconformidade com o que determina a legislação.

**Palavras-chave:** Créditos Extraordinários. Créditos Especiais. Orçamento Público. Planejamento.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Execução dos Créditos Especiais e Extraordinários de 2006 a 2013 .....	33
Tabela 2 – Execução Orçamentária Total de 2006 a 2013 .....	34
Tabela 3 – Participação dos Créditos Especiais na Execução Orçamentária Total .....	35
Tabela 4 – Participação dos Créditos Extraordinários na Execução Orçamentária Total .....	36
Tabela 5 – Comparação das Médias dos Créditos Extraordinários e Especiais .....	38
Tabela 6 – Execução dos Créditos Especiais .....	39
Tabela 7 – Execução dos Créditos Extraordinários .....	41

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Média e Desvio-Padrão dos Créditos Especiais .....	35
Gráfico 2 – Média e Desvio-Padrão dos Créditos Extraordinários .....	37
Gráfico 3 – Execução dos Créditos Especiais Autorizados .....	40
Gráfico 4 – Execução dos Créditos Extraordinários Autorizados .....	42

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

EUA – Estados Unidos da América

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual

PPA – Plano Plurianual

PPBS – *Planning, Programming and Budget System*

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 Introdução</b> .....	<b>9</b>
1.1 Antecedentes ao Problema .....	9
1.2 Objetivo da Pesquisa .....	10
1.3 Problema de Pesquisa .....	11
1.4 Organização do Trabalho .....	11
<b>2 Referencial Teórico</b> .....	<b>12</b>
2.1 Orçamento Público .....	12
2.1.1 Conceito e Objetivo do Orçamento Público .....	12
2.1.2 Contexto e Surgimento do Orçamento Público .....	14
2.1.2.1 Inglaterra .....	15
2.1.2.2 França .....	16
2.1.2.3 Estados Unidos da América e Técnicas Orçamentárias .....	16
2.1.3 Orçamento Público Brasileiro .....	18
2.1.3.1 Evolução do Orçamento .....	18
2.1.3.2 Aspectos Legais do Atual Orçamento .....	20
2.2 Créditos Adicionais .....	24
2.2.1 Espécies de Créditos Adicionais .....	24
2.2.1.1 Créditos Suplementares e Especiais .....	24
2.2.1.2 Créditos Extraordinários .....	25
2.2.2 Fontes de Recursos, Autorização, Abertura e Vigência .....	26
<b>3 Proceder Metodológico</b> .....	<b>31</b>
3.1 Dados, Amostra e Forma de Análise .....	31
3.2 Limitações .....	32
<b>4 Resultados e Análises</b> .....	<b>33</b>
4.1 Dados Base da Pesquisa .....	33
4.2 Comparação com o Orçamento Total Autorizado na LOA e Executado .....	34
4.2.1 Comparação dos Créditos Especiais com o Orçamento Total .....	34
4.2.2 Comparação dos Créditos Extraordinários com o Orçamento Total .....	36
4.2.3 Conclusão da Primeira Análise .....	38



4.3 Análise da Execução dos Créditos Especiais e Extraordinários .....	38
4.3.1 Execução dos Créditos Especiais .....	39
4.3.2 Execução dos Créditos Extraordinários .....	40
4.3.3 Conclusão da Segunda Análise .....	42
<b>5 Considerações Finais .....</b>	<b>44</b>
<b>Referências .....</b>	<b>46</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Antecedentes ao Problema

O Estado, “Organização política ou estrutura de poder instituída sobre determinado território ou população.” (BARSA, 1997b, p.372), tem sua origem justificada por duas correntes de pensamento, a naturalista e a voluntarista, conforme Matias-Pereira (2010, p.7).

A primeira afirma ter o Estado surgido naturalmente, como uma necessidade do homem, ideia essa que remete ao pensamento de grandes filósofos – Aristóteles e Santo Tomás de Aquino – que veem o homem como um ser social, e por isso se agrupam em sociedades. A segunda explica a origem de tal instituição como resultado da vontade dos indivíduos, que realizam o “contrato social” – expressão moderna desenvolvida pelo filósofo Jean-Jacques Rousseau (BARSA, 1997a, p.60) para designar o contrato estabelecido entre os indivíduos – concedendo poderes ao Estado para que possa definir direitos, garantias e deveres, sendo assim, representante do interesse coletivo (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.8).

Como pode ser observado nas duas correntes, o Estado é uma organização ou estrutura, que visa às necessidades daqueles que legitimaram seu poder: o povo. Para alcançar tal objetivo, assim como qualquer empresa, necessita de recursos, seja para manter sua estrutura (órgãos ou servidores), seja para oferecer bens e serviços à sociedade. Como confirma Maia (2010, p.1), referindo-se a finalidade da captação de recursos por meio da tributação: “A arrecadação de tributos tem como contrapartida a necessidade de o Estado gerir melhor os recursos de forma a satisfazer aos anseios e às necessidades da população.”.

Quando o Estado obtém recursos, sendo o principal meio os tributos, ele passa a ter uma obrigação (contrapartida), gastá-los segundo os interesses sociais, para tanto, deve geri-los. A gestão dos recursos públicos recebe o nome de Finanças Públicas, que envolve quatro ramos, a obtenção de recursos (receita), a aplicação (despesa), gestão (orçamento) e créditos (receita), todos inter-relacionados (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.113). Estes são meios para exercício das funções econômicas do Estado com fim de corrigir as falhas de mercado: função alocativa (fornecer bens e serviços à sociedade), função distributiva (distribuição de renda) e função estabilizadora (estabilizar a economia) (GIACOMONI, 2012, p.22).

No Brasil, o orçamento, primeiramente, prevê a receita e fixa a despesa, de acordo com o §8º, do art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e, em união com os outros instrumentos, Plana Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, é um dos meios que o

Governo utiliza para exercer as três funções econômicas, constituem assim, a relação orçamento-planejamento.

Como já explicado, toda atuação do Estado decorre do poder concedido pelos seus cidadãos, e deve ser de acordo com a vontade deles; conseqüentemente, o orçamento deve ser expresso em forma de lei, pois esta é a expressão da vontade geral. (MORAES, 1997, p.69). Aliás, tal fato, também chamado de princípio da Legalidade, serve para que, segundo Pires e Motta (2006, p.16) “[...] os cidadãos, os destinatários das ações estatais, não sejam surpreendidos por medidas intempestivas tomadas pelos governantes.”.

No entanto, como o orçamento trata de previsão e fixação, ou seja, do que poderá ocorrer no futuro, pode haver desajustes na realização do orçamento, exigindo alterações na programação financeira para serem absorvidos pelo orçamento. (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.813). Alguns motivos que podem provocar diferenças entre o que foi previsto e fixado são: variações de preços de mercado em decorrência da inflação; erros no planejamento e programação das ações governamentais e fatos imprevisíveis ou urgentes (SCARAVELLI, 2011, p.1).

Previendo tais situações, os legisladores criaram meios de correção do orçamento, como os créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários), que são créditos autorizados por atos posteriores ao orçamento (SCARAVELLI, 2011, p.1). Tais créditos, regulados pela Constituição Federal e pelo Decreto-Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), sofrem limitações para sua aplicação, bem como são definidas as suas fontes de recursos e outras especificidades (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.815), para que não sejam meios de manipulação do orçamento aprovado em desacordo com o interesse social.

Contudo, o que se tem notado quanto à utilização de tais créditos é o total desrespeito aos preceitos legais e constitucionais, especialmente, os extraordinários têm sido utilizados com finalidades diversas, distante das determinações legais, e muitas vezes recebido tratamentos jurídicos questionáveis (PEREZINO, 1999, p.297).

## **1.2 Objetivo da Pesquisa**

Nesse contexto, refletindo sobre o verdadeiro objetivo dos créditos adicionais, especialmente, os especiais e extraordinários, foi desenvolvido o presente trabalho – com base em dados históricos do orçamento público brasileiro – com o objetivo de *verificar em termos*

*quantitativos se os créditos especiais e extraordinários são abertos e integralmente executados e a participação deles no orçamento total.*

### **1.3 Problema de Pesquisa**

Para atingir o objetivo descrito acima, foi proposto o seguinte problema de pesquisa: *qual o percentual de execução dos créditos especiais e extraordinários autorizados e a proporção com relação ao orçamento total?*

Por meio da resposta a esse problema será possível verificar se os créditos especiais e extraordinários estão sendo utilizados conforme a legislação determina, para criação de novas despesas ou atender situações imprevisíveis e urgentes, respectivamente.

Se não forem aplicados integralmente significa que, no caso dos especiais, foram autorizados para “novas despesas” que não existiram, e, no caso dos extraordinários, para situações que não eram imprevisíveis nem urgentes. Nestes casos, são meios de burlar o orçamento, tendo impacto negativo sobre o que foi inicialmente planejado, e contraposto aos interesses sociais expressos no orçamento inicial.

### **1.4 Organização do Trabalho**

A pesquisa está dividida em mais quatro seções além desta introdução. A seguir são apresentados o objetivo e histórico dos orçamentos públicos, aspectos legais do orçamento público brasileiro, legislação referente aos créditos adicionais e pesquisas acadêmicas relacionadas com tais créditos. Na terceira seção, são descritos os procedimentos utilizados para realização da pesquisa. Na quarta seção, os resultados encontrados são expostos e analisados em duas partes. Por fim, na última seção, as conclusões obtidas, recomendações e sugestão de pesquisa para trabalhos futuros relacionados aos créditos adicionais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Orçamento Público

#### 2.1.1 Conceito e Objetivo do Orçamento Público

O termo inglês *Budget* traduzido por orçamento, significava bolsa de couro, que o Chefe do Erário inglês utilizava para levar ao Parlamento os documentos relativos às necessidades do Governo. Com o tempo, ele passou a significar os documentos de receitas e despesas contidas nessa bolsa que eram submetidas à apreciação do Parlamento (PIRES; MOTTA, 2006, p.18).

Instrumento necessário para qualquer tipo de organização seja ela pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, o orçamento (*budget*) é entendido como uma ferramenta de alocação de recursos para satisfazer as necessidades humanas e possui dois fins básicos: o planejamento e o controle (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013; SCARAVELLI, 2011).

Planejamento refere-se “[...] a função administrativa que determina, antecipadamente, quais objetivos a atingir e como se deve fazer para alcançá-los.” (CASTRO, 2013, p.356). Controle é garantir que os resultados do que foi planejado se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos. Deste modo, o orçamento é uma peça que descreve a forma como os recursos serão obtidos e gastos, para atingir os objetivos estabelecidos e ao mesmo tempo controlados.

A importância do orçamento para uma entidade é bem descrita por Pires e Motta (2006, p.23):

A gestão de uma instituição, independentemente de sua natureza jurídica, tem no seu orçamento um instrumento capaz de orientar as decisões que devem ser tomadas no sentido de alcançar os objetivos pretendidos, através da materialização das ações pensadas e programadas para um período determinado, no caso, um ano. A elaboração do orçamento permite identificar previamente os recursos disponíveis e mobilizáveis, que serão aplicados segundo as prioridades estabelecidas em função da política implementada pelo governante. Por isso, o orçamento tem-se constituído no mais importante instrumento de gestão dos recursos públicos.

Nota-se que o orçamento é fundamental à gestão, não importando a natureza jurídica da instituição. O que diferencia o orçamento privado do público são dois aspectos: o primeiro é que naquele trata-se de uma ferramenta gerencial, não obrigatória, já neste, na maioria das nações, é determinação legal, ou seja, obrigatório; e, a segunda diferença reside no fato de que

o setor privado tem por fim a obtenção de lucro mediante excesso de receitas sobre as despesas, enquanto que o público tem como objetivo principal a satisfação das necessidades coletivas por meio da receita que poderá cobri-las. (SCARAVELLI, 2011, p.5).

Resultado dessa busca pela satisfação dos interesses da sociedade, o orçamento também promove o desenvolvimento do país, porque insere as pessoas na vida econômica e promove a estabilidade do mercado (MAIA, 2010, p.2), atuando, costumeiramente, nas falhas de mercado, como a existência de bens públicos e monopólios naturais, externalidades, mercados insuficientes, falta de informações, desemprego e inflação.

Não obstante, devido à limitação financeira do Estado, os governantes devem tomar decisões “[...] inerentemente políticas.” de quanto, quando e onde gastar (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.814). Consoante Rocha, Marcelino e Santana (2013, p.814) afirmam:

[...] o Estado ao efetuar suas escolhas está, na verdade, estabelecendo preferências, ou melhor, está tomando a decisão entre satisfazer uma demanda ou outra e, nesse contexto, surgem os conflitos de interesses entre os diferentes grupos de pressão para ver suas demandas satisfeitas.

O orçamento público vai além de uma questão técnica, mas também política, o que implica a definição de prioridades relacionadas “[...] com a capacidade de intervenção e negociação de certos setores da sociedade ou com opções do próprio governo local.” (PIRES; MOTTA, 2006, p.23). Portanto, pode-se chamar a elaboração de um orçamento pelo Governo de Política Orçamentária.

A Política Orçamentária atua em união com a Política Tributária, constituindo a Política Fiscal. Esta, como parte da atividade financeira do Estado, ligada ao ramo da receita – dos quatro ramos das finanças públicas: receita, despesa, orçamento e crédito – procura agir sobre a arrecadação de recursos, a distribuição da renda, a estabilização da produção e do emprego e o crescimento econômico (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.121).

As funções que pertencem ao Estado: alocativa, distributiva e estabilizadora, vinculam-se a Política Fiscal, principalmente, a partir da execução do orçamento público; embora a Política Fiscal também possa ser um meio.

A função alocativa, como o próprio nome afirma, se relaciona com a alocação de recursos pelo Estado, de maneira a favorecer a disponibilização de bens públicos e semipúblicos. A função distributiva diz respeito à atuação do Estado para que a sociedade alcance determinado nível de distribuição de renda. Por fim, a função estabilizadora refere-se às iniciativas do governo para o alcance de certo equilíbrio entre a taxa de inflação, de

desemprego, balanço de pagamentos e desenvolvimento econômico (GIACOMONI, 2012, p.23).

Toda essa estrutura conceitual descrita surgiu do contexto de formação dos orçamentos públicos, marcados por “[...] acontecimentos históricos que tiveram reflexos diretos ou indiretos no desenvolvimento e aprimoramento do orçamento brasileiro.” (MAIA, 2010, p.4). Por isso, a seguir, é feita uma consideração histórica das três nações que mais contribuíram para a consolidação do que hoje se denomina orçamento público.

Segundo Pires e Motta (2006, p.17):

Com o crescimento do Estado, tornou-se necessário proceder a uma melhor organização de suas receitas e despesas, nascendo assim o orçamento público. O seu aprimoramento o transformou em uma ferramenta indispensável para as instituições governamentais. Sua história foi marcada por árduas e multisseculares lutas políticas, que o tornaram um instrumento absolutamente necessário ao equilíbrio dos interesses antagônicos em volta do poder. Tem sido assim em todas as esferas de governo, desde a sua origem até os dias de hoje, em face de sua relevância para todos os segmentos da sociedade.

### **2.1.2 Contexto e Surgimento do Orçamento Público**

Os doutrinadores e principais pesquisadores sobre o tema – Giacomoni, Burkhead e Matias-Pereira – apontam a Inglaterra, França e Estados Unidos da América como os principais países que contribuíram para o desenvolvimento da técnica orçamentária. Países que foram palco de revoluções populares e por isso desenvolveram o sistema democrático antes das outras nações.

É possível observar no contexto histórico da teoria orçamentária, nestes três países, a diferença entre o que Giacomoni (2006, p.55) chama de Orçamento Tradicional e Orçamento Moderno.

O Tradicional tem como função principal o controle político, “[...] possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os Executivos.” (GIACOMONI, 2012, p.55). Era uma forma eficaz de controle, porque relacionava despesas a receitas, com forte regulamentação e classificação, porém com foco econômico em posição secundária. Os orçamentos dos três países – Inglaterra, França e EUA – passaram por essa etapa, e possui características dela até os dias de hoje.

O Moderno é um instrumento de administração, que auxilia o Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle (GIACOMONI, 2012, p.57). Nesse, há a integração entre orçamento e planejamento, e o aspecto econômico tem importância primária.

O planejamento no orçamento ficou evidente, principalmente, nas técnicas americanas de Orçamento por Desempenho e PPBS (*Planning, Programming and Budget System*), sendo o foco das técnicas orçamentárias atuais.

#### 2.1.2.1 Inglaterra

Os primeiros esboços do que se tornaria o orçamento público tem origem na Inglaterra, em 1217, com a outorga da Carta Magna no reinado do João Sem Terra (GIACOMONI, 2012, p.31; MAIA, 2010, p.2; PIRES; MOTTA, 2006, p.17). Rezava o art. 12 dessa Lei (GIACOMONI, 2012, p.31):

Nenhuma cobrança de impostos pode ser lançada em nosso reino sem consentimento do Conselho dos Comuns, exceto para custear o resgate da pessoa do rei, para fazer seu filho mais velho um cavaleiro e para casar (uma vez) sua filha mais velha. Os subsídios para essa finalidade deverão ser razoáveis em seus montantes.

Essa lei foi uma forma que os barões feudais utilizaram para limitar a discricionariedade da família real com relação à tributação. Com o tempo, fez-se necessário estender esse controle para além das receitas e passaram a controlar as despesas, para verificar se a sua aplicação correspondia às finalidades para as quais foram autorizadas (GIACOMONI, 2012, p.32; PIRES; MOTTA, 2006, p.17).

Acrescenta Pires e Motta (2006, p.17):

A caminho do desenvolvimento da técnica do orçamento formal, por volta de 1706, através da Resolução n.º 66, da Câmara dos Comuns definiram-se duas regras básicas: a primeira era que caberia ao Executivo a responsabilidade pelas finanças do Governo, coordenando a proposta de receita e despesa; e, pela segunda, caberia ao parlamento aprovar, reduzir ou rejeitar a despesa proposta, inclusive exercer o controle da execução orçamentária. Em 1787 foi aprovada a Lei do Fundo Consolidado, que representou um grande avanço na organização das finanças na Inglaterra.

Somente a partir de 1822 foi redigido o primeiro orçamento público formal e o Poder Executivo passou a prestar contas ao Legislativo. Havia uma justificação da fixação de receita e despesa para o Executivo. Mas, mesmo antes da implantação do orçamento formal, a Câmara dos Comuns adotou o princípio de só aprovar propostas de despesas oriundas da coroa (GIACOMONI, 2012, p.32).

Portanto, a principal contribuição que os ingleses prestaram a técnica orçamentária atual, conforme Giacomoni (2012, p.33) são duas: “[...] primeiro, por delinear a natureza técnica e jurídica desse instrumento, e, segundo, por difundir a instituição orçamentária para



outros países.”. Aliás, a primeira contribuição está presente no atual orçamento público brasileiro.

#### 2.1.2.2 França

Semelhante ao caso inglês, na França, o orçamento surgiu depois que a população conquistou o poder de limitar a tributação. Fato ocorrido em 1789 com a Revolução francesa, com a criação da Assembleia Nacional, que aprovou a Declaração dos Direitos do Homem segundo a qual “[...] ‘cabia exclusivamente aos representantes do povo o direito de votar impostos, que deveriam ser pagos por todos os cidadãos, de acordo com sua capacidade contributiva e independente de sua condição social.’” (PIRES; MOTTA, 2006, p.18).

O controle da despesa veio mais tarde, em 1831, quando o controle parlamentar sobre o orçamento passou a ser mais complexo (GIACOMONI, 2012, p.34), estabelecendo que a despesa de cada ministro francês não deveria exceder aos recursos destinados a sua pasta.

Assim, segundo Burkhead (1971, *apud* GIACOMONI, 2012, p.34), o sistema orçamentário francês contribuiu em diversos aspectos hoje presentes na maioria dos orçamentos públicos, inclusive o brasileiro: a anualidade do orçamento; a votação do orçamento antes do início do exercício; o orçamento deve conter todos as provisões financeiras para o exercício (princípio da universalidade); e a não vinculação de itens da receita a despesas específicas (princípio da não afetação das receitas).

#### 2.1.2.3 Estados Unidos da América e Técnicas Orçamentárias

A Revolução Americana, que teve início com o lançamento de impostos pelo Parlamento inglês sem consulta aos colonos, culminou com sua independência em 1776 (MAIA, 2010, p.3). Apesar de não ter herdado uma técnica orçamentária aplicável às ex-colônias, a Constituição Americana estabelecia que “[...] ‘nenhuma soma será retirada do Tesouro, senão em consequência de apropriações estabelecidas em lei; e que um balanço das entradas e saídas de dinheiros públicos deve ser divulgado, periodicamente’”. (PIRES; MOTTA, 2006, p.18).

Em 1802, foi criada a Comissão de Meios e Recursos, com poder sobre questões relativas às receitas e apropriações de despesas, o congresso passou a exigir detalhamento das dotações a fim de restringir o arbítrio do Executivo. Portanto, tal comissão promoveu o controle do Legislativo sobre o Executivo em matéria orçamentária. “A comissão de Meios e

Recursos fazia o papel de órgão de planejamento, consolidava os programas setoriais e possibilitava uma visão de conjunto das finanças do Estado.” (GIACOMONI, 2012, p.35).

No final do século XIX, teve início um período de grande desorganização nas finanças americanas, pois, em 1865, a Comissão de Meios e Recursos, foi dividida em diversas comissões que autorizavam gastos. Como foi um período de grandes arrecadações, as despesas ficaram descontroladas, ainda mais com a inexistência de controles eficientes. Déficits na virada do século tornaram-se comuns, incitando discussões sobre reforma orçamentária (GIACOMONI, 2012, p.35).

Dentro desse contexto, de 1910 a 1913, Taft, então presidente, criou a Comissão de Economia e Eficiência, que realizou estudos nas áreas de orçamento, contabilidade, finanças, recursos humanos e organização administrativa. A visão empresarial passou a ser pressuposto para o orçamento público. Em 1921, foi aprovada a Lei de Orçamento e Contabilidade, transferindo ao presidente a responsabilidade de enviar todos os anos o orçamento ao Congresso, que passou a exigir detalhamento das dotações a fim de limitar o Executivo (GIACOMONI, 2012, p.36).

A aproximação entre o orçamento público e privado tornou-se mais forte com os ideais do planejamento. Em 1930, foi adotada uma classificação orçamentária por projetos e programas, que culminou, na década 40, no Orçamento de Desempenho, uma técnica orçamentária com indicação dos objetivos, dos custos e da relação entre receita e despesa, na forma de funções, projetos e atividades. (GIACOMONI, 2012, p.37).

Na década seguinte, com a aprovação da Lei de Processo e Contabilidade, a integração entre planejamento e orçamento tornaram-se peças fundamentais à administração pública. Segundo Pires e Motta (2006, p.19):

Criou-se a metodologia do orçamento para o programa, a partir de uma concepção gerencial que procurava definir o orçamento como um elo de ligação entre o planejamento e as ações executivas da gestão pública e, para tanto, incorporava os custos dos programas do governo.

Essa metodologia ficou conhecida como PPBS (*Planning, Programming and Budget System*), que tem como ideia principal a análise custo/benefício e da análise entre as prioridades conflitantes. Foi amplamente divulgada no meio acadêmico, o que levou a aceitação em outros países com ajustes e peculiaridades em cada um (PIRES; MOTTA, 2006, p.20).

Contudo, devido à escassez de recursos e o período inflacionário que atingiu o EUA na década de 60, o PPBS tornou-se incapaz de planejar e programar, desenvolveu-se então, a técnica Orçamento Base Zero, inicialmente na empresa privada Texas Instruments Co. e

adaptado ao setor público na década de 70 (GIACOMONI, 2012, p.37). Essa abordagem exige que os gestores justifiquem integralmente seu orçamento como se fosse um novo, em contraposição ao incremental, que apenas corrige o orçamento do exercício anterior.

Pode-se destacar a contribuição do EUA para a teoria orçamentária em um aspecto principal, o planejamento integrado ao orçamento.

### **2.1.3 Orçamento Público Brasileiro**

#### 2.1.3.1 Evolução do Orçamento

Semelhante ao que ocorreu nos Estados Unidos da América, no Brasil, a cobrança sem limites de tributos pela coroa resultou em conflitos, dentre eles a Inconfidência Mineira (1785-1789), que trouxe à tona a questão da tributação estatal (MAIA, 2010, p.9).

A vinda da família real portuguesa em 1808 deu início ao processo de organização das finanças públicas, resultando na criação do Erário Público e do Regime de Contabilidade (GIACOMONI, 2012, p.40), primeiros passos para o desenvolvimento de uma técnica orçamentária aplicável ao caso brasileiro.

Porém, para o entendimento da evolução orçamentária brasileira é necessário considerar como o tema foi tratado nas sete constituições brasileiras, conforme Pires e Motta (2006, p.20):

No Brasil, o orçamento público também sempre constituiu poderosíssimo instrumento de controle dos recursos financeiros gerados pela sociedade, os quais retornam a essa mesma sociedade na forma de bens e serviços prestados. É tão importante que, historicamente, todas as constituições federais e estaduais, bem como as leis orgânicas dos municípios, sempre consagraram dispositivos sobre a programação como categoria do orçamento público, desde a época do império até os dias atuais.

Na primeira constituição (1824) “[...] surgem as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais.” (GIACOMONI, 2012, p.40), atribuindo à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para instituir impostos e estabelecendo a exigência da apresentação de uma proposta de orçamento pelo Executivo e aprovação pela Câmara dos Deputados e Senado. O seu art. 172 rezava (GIACOMONI, 2012, p. 40):

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.

A segunda constituição (1891) alterou a distribuição das competências para a elaboração, tramitação e aprovação do orçamento. O Legislativo passou a ser o responsável pela elaboração do orçamento de todos os poderes da República.

Em 1922, foi aprovado o código de Contabilidade da União, um avanço nas finanças públicas ao incluir novas normas técnicas que possibilitaram organizar procedimentos orçamentários, financeiros, patrimoniais e administrativos para busca da eficiência na gestão dos recursos (PIRES; MOTTA, 2006, p.21). Este código formalizou o que realmente acontecia, “[...] o Executivo fornecia ao Legislativo todos os elementos para que esse exercitasse sua atribuição de *iniciar* a feitura da lei orçamentária.” (Grifo do autor) (GIACOMONI, 2012, p.42).

A terceira constituição (1934) atribuiu ao Presidente da República a competência para elaborar e decretar o orçamento, a votação e aprovação caberia ao Legislativo. Todavia, a falta de ordenamento jurídico que limitasse as emendas dos legisladores deu ao orçamento o caráter “misto”, com participação dos dois poderes (PIRES; MOTTA, p.21).

Resultado do regime autoritário Estado-Novista, na quarta constituição (1937), a proposta orçamentária seria elaborada por um departamento administrativo a ser criado junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Senado. “A verdade é que essas duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo chefe do Executivo.” (GIACOMONI, 2012, p.43).

A quinta constituição (1946) manteve a competência para Executivo de elaborar o projeto de lei orçamentária, mas deveria encaminhá-lo ao Congresso Nacional. Por meio das emendas os legisladores participavam da elaboração (GIACOMONI, 2012, p.44). Denominada “planejamentista”, a constituição explicitava “[...] as necessidades de criarem planos setoriais e regionais, com reflexo direto na monetarização do orçamento, ao estabelecer vinculações com a receita.” (PIRES; MOTTA, p.21).

No regime militar, a sexta constituição (1967) estabeleceu regras de orçamento a favor da centralização no Poder Executivo, retirando as prerrogativas do Legislativo em relação às iniciativas de leis e emendas que criassem ou aumentassem despesas. A respeito, Giacomoni (2012, p.44) menciona o art. 67 da referida carta:

É de competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio ou de qualquer modo autorizem, criam ou aumentam despesas.

§1º Não será objeto de deliberação a emenda de que decorra aumento de despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem a modificar o seu montante, natureza e objetivo.

Teve grande importância nesse período e até hoje a Lei n.º 4.320 de 1964 (BRASIL, 1964) e o Decreto-Lei n.º 200 de 1967 (BRASIL, 1967), a serem considerados no próximo tópico, juntamente com a sétima constituição (1988).

### 2.1.3.2 Aspectos Legais do Atual Orçamento

A sétima Constituição, de 5 de outubro de 1988, atualmente em vigor, possui um capítulo específico (Capítulo II – Das Finanças Públicas) voltado para Finanças Públicas, com sete artigos (163-169). Dentre eles, cinco tem por objeto o Orçamento Público, sob a Seção II – Dos Orçamentos.

A sua promulgação conduziu a mudanças significativas nas práticas orçamentárias. Na área técnica, devolveu ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento e instituiu o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias. (GIACOMONI, 2012, p.45). Segundo o art. 165 (BRASIL, 1998):

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Como pode ser observado, a Carta Magna relacionou os três instrumentos orçamentários – Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) – em forma de lei, expressão da vontade geral, como reforço “[...] a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada.” (GIACOMONI, 2012, p.53).

Ela mesma definiu os objetivos de cada ferramenta: o PPA tem como foco o planejamento de médio e longo prazo, para quatro anos, sendo que as despesas de capital referem-se a investimentos públicos, e as de duração continuada referem-se a despesas de manutenção de tais investimentos; a LDO compreende o meio para interligar o planejamento

ao orçamento; e, a LOA representa o orçamento em si, feito a partir da orientação da LDO com relação aos planos do PPA.

A Constituição (BRASIL, 1988) segue definindo a Lei Orçamentária Anual no art. 167:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

A LOA abrange três esferas: fiscal, que é o orçamento geral, gastos gerais e receitas totais sem arrecadação vinculada; seguridade social, receitas e despesas relativas à saúde, previdência social e a assistência social; e, investimento das estatais diz respeito às aplicações de recursos no capital social de empresas que a União, direta ou indiretamente, detenha maioria do capital social com direito a voto. A primeira e segunda esfera, conforme o parágrafo sétimo, tem como função reduzir as desigualdades inter-regionais.

O parágrafo oitavo traz exceções ao princípio da exclusividade, que o orçamento só deve envolver estimativa de receita e fixação de despesas (GIACOMONI, 2012, p.78), permitindo a inclusão na LOA de autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.

Os parágrafos sexto e oitavo destacam o objeto do orçamento público, receitas e despesas. Segundo o Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964), art. 2º, “A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

O princípio da unidade significa que o orçamento deve ser uno para cada ente da República. O da universalidade que cada orçamento deve conter todas as despesas e receitas

do Estado. E a anualidade, ou periodicidade, que o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um período limitado, constituindo o ciclo orçamentário (GIACOMONI, 2012, p.63).

Ciclo orçamentário refere-se ao processo de elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, execução orçamentária, e controle de avaliação da execução orçamentária, nesta mesma ordem (GIACOMONI, 2012, p.215).

A elaboração da proposta de lei orçamentária compreende a previsão de receita, fixação das despesas e elaboração das propostas setoriais pelos órgãos e entidades conforme as condições da LDO. Estando pronto o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) é encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional (art. 166, §6º da CF/88) até quatro meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro), conforme o art. 35, §2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição (BRASIL, 1988).

A discussão, votação e aprovação do projeto de lei orçamentária compreende o período entre o envio da proposta pelo Presidente e a devolução pelo Congresso Nacional (GIACOMONI, 2012, p.270). Apesar de ser projeto de lei ordinária, de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, sujeita-se a um processo legislativo diferenciado, conforme o art. 166 da Constituição. É enviado ao Congresso e apreciado pela Comissão Mista de Orçamento, que recebe simultaneamente pareceres das comissões temáticas das duas Casas (Câmara e Senado) e emendas parlamentares, e emite seu parecer, encaminhando-o junto com o projeto, para votação no Plenário do Congresso Nacional em sessão conjunta.

A execução orçamentária refere-se à realização do orçamento, no exercício seguinte ao da elaboração, e compreende a arrecadação das receitas e realização das despesas autorizadas no orçamento por meio de créditos orçamentários. Segundo Giacomoni (2012, p.303), “*Crédito orçamentário* é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária.” (Grifo do autor). Tais créditos são executados por meio das dotações, recursos financeiros.

Com relação à execução das despesas, o Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) a divide em três etapas, ou estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho, conforme o art. 58 (BRASIL, 1964), é “[...] o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.” Assim, nessa fase a despesa pública torna-se uma obrigação do ente público, uma vez que consiste no comprometimento de parcela do orçamento com uma determinada despesa.

A liquidação, segundo o art. 63 (BRASIL, 1964), “[...] consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.” Portanto, nesse estágio faz-se uma conferência documental para atestar que a despesa empenhada foi realizada, ou seja, confirmar a ocorrência do fato gerador da despesa.

No terceiro estágio, conforme os artigos 64 e 65 (BRASIL, 1964), a despesa é paga, os recursos saem do cofre público.

Por fim, a última etapa do ciclo orçamentário envolve o acompanhamento, controle e avaliação da execução orçamentária, com vistas ao melhor desempenho do setor público. Envolve o controle da legalidade dos atos de arrecadação ou realização da despesa, a fidelidade dos agentes públicos responsáveis por recursos públicos e o cumprimento dos programas pretendidos, de acordo com o art. 75 do Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964).

Digno de nota é o intervalo existente entre o planejamento e a elaboração do orçamento até a sua real execução que pode passar de um ano, considerando que as primeiras despesas e receitas previstas em junho de 2013, apesar de aprovadas em dezembro do mesmo ano, só serão executadas no ano seguinte, podendo até ser no segundo semestre de 2014. Conforme Scaravelli (2011, p.9):

Muitas vezes para se cobrir uma determinada despesa, nem sempre existe o crédito. Como todo o processo orçamentário é baseado em leis, e esta estipula os prazos nos quais se devem ser cumpridos. A lei define que em agosto de X0 sejam estipulados valores, que serão de bases para o ano de janeiro de X1. Mas devido a certos fatores que irão influir entre o que foi previsto e o que será executado, faz que certas verbas inexistam no momento exato para serem utilizados. Ocorrido isto, a lei chama de despesa “não computada”.

Essa diferença temporal pode provocar diferenças entre a receita prevista e despesa fixada com relação a receita arrecadada e despesa executada, respectivamente, necessitando, o orçamento, de alteração durante a execução orçamentária. Scaravelli (2011, p.1), menciona alguns fatores que podem resultar em tais diferenças:

O orçamento pode ser alterado por diversos motivos: variações de preços de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; omissões orçamentárias; fatos que independem da ação volitiva do gestor.

Prevendo tais situações, o legislador criou ferramentas para adaptar o orçamento às novas circunstâncias: os créditos adicionais. Conforme Scaravelli (2011, p.1), “Quando a



dotação, em certas situações não consegue cobrir as despesas, a legislação conta com dispositivos para poder equacionar estas situações, que são créditos adicionais.”.

## 2.2 Créditos Adicionais

Existem dois tipos básicos de créditos: os orçamentários, que são autorizados na própria Lei Orçamentária Anual; e, os adicionais, créditos autorizados por atos posteriores a LOA, que vêm corrigir ou ampliar a abrangência do orçamento (SCARAVELLI, 2011, p.1). Assim, os créditos adicionais são “[...] instrumentos retificadores do orçamento originariamente aprovado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Presidente da República.” (PEREZINO, 1999, p.298).

O ponto inicial para o estudo desses créditos está no art. 40 da Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964), segundo o qual, “São créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento.”. A legislação refere-se a insuficiência de recursos no momento da execução, quando os gastos são maiores que o estimado (SCARAVELLI, 2011, p.9). Também, podem surgir necessidades novas, com isso, “Visando dar solução de continuidade às ações administrativas, o Poder Legislativo autoriza novos acréscimos e cancelamentos atinentes à despesa pública utilizando os créditos adicionais.” (PEREZINO, 1999, p.298).

Créditos adicionais são diferentes da transposição, remanejamento e transferência de recursos. Segundo Furtado (2005, p.32), “No caso dos créditos adicionais, o fator determinante é a necessidade da existência de recursos; para as demais alterações, é a reprogramação por repriorização das ações o motivo que indicará como se materializa.”.

### 2.2.1 Espécies de Créditos Adicionais

O Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) traz as espécies 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.

#### 2.2.1.1 Créditos Suplementares e Especiais

Os créditos suplementares servem apenas para reforçar a dotação autorizada na LOA, ou seja, já existe despesa autorizada, mas a dotação foi insuficiente. Está semelhança entre os

créditos suplementares e os créditos orçamentários da LOA é que permite que a LOA, autorize a abertura de créditos suplementares, sendo que a efetiva expansão da LOA será efetivada mediante decreto conforme o art. 42 do Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964).

Giacomoni (2012, p. 334) apresenta duas classes de razões para justificar a decisão do legislador em conceder autorização genérica para retificações orçamentárias por meio dos créditos suplementares:

(a) por ser realizada com razoável antecedência, a elaboração orçamentária convive com o risco da imprevisibilidade, sendo de bom senso permitir ao executor do orçamento certa margem de flexibilidade na utilização das dotações, dentro de determinadas condições; e (b) como consequência das inúmeras vinculações legais existentes entre modalidades de receitas e despesas específicas, certas retificações do orçamento impõem-se de forma praticamente automática.

Os créditos especiais se destinam, especificamente, a despesas não previstas no orçamento, ou seja, na elaboração do orçamento não foi feita previsão para determinado gasto. Assim como o suplementar, deve ser autorizado por lei específica – não é possível a LOA autorizar como nos suplementares – e aberto por decreto do executivo conforme o art. 42 do Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964), “Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.”.

#### 2.2.1.2 Créditos Extraordinários

O referido Decreto-Lei conceituou os créditos extraordinários como aqueles destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. No entanto, o art. 167, §3º, da Constituição (BRASIL, 1988) atualizou o conceito e assim dispões:

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, [...].

O termo imprevisto refere-se a uma situação não prevista, porém que poderia ter sido prevista. Logo, pressupõe-se que houve um erro de planejamento. Já os fatos imprevisíveis não decorrem de erros ou falhas de planejamento, pois não podem ser previstos.

Outra mudança foi a troca do termo “em caso de”, sentido taxativo, para “como decorrente de”, exemplificativo. Assim, as situações decorrentes de guerra, calamidade pública e comoção interna passaram a ser exemplificativas e não taxativas. (GIACOMONI, 2012, p. 334).

A troca do termo “comoção intestinal” para “comoção interna” não trouxe relevância material, mas apenas formal, para fins de atualização da língua.

Os créditos extraordinários ainda apresentam as seguintes características: independem de recursos para sua abertura; não podem ser abertos, sem que antes o Executivo tenha decretado, com exposição justificativa, estado de calamidade ou outro de natureza idêntica; não podem ser empregados em outro tipo de despesa, que não aqueles para as quais foram abertos.

### **2.2.2 Fontes de Recursos, Autorização, Abertura e Vigência**

O Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) apresenta quatro exigências para o ato que abrir créditos adicionais, conforme o art. 46 deve conter a importância, espécie, classificação da despesa e o número no qual a lei autorizou a abertura do crédito.

A importância representa o valor declarado na sua abertura, pois o inciso VII, do art. 167, Constituição (BRASIL, 1988) veda a concessão de créditos ilimitados. A espécie refere-se ao tipo de crédito. Na classificação da despesa deve-se incluir a classificação funcional e pela sua natureza de despesa.

O art. 167 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) diz que “São vedados: V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;”. A Carta exige a existência de recursos disponíveis para suportar as novas despesas. O Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) amplia essa exigência da Constituição e defini as fontes de recursos para abertura dos referidos créditos:

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício.

Portanto, conforme o Decreto-Lei, são admitidas quatro fontes de recursos: superávit financeiro, excesso de arrecadação, recursos da anulação parcial ou total das dotações e operações de crédito.

O Decreto-Lei n.º 200, de 1967, em seu art. 91 traz outra fonte de abertura:

Sob denominação de Reserva de Contingência, o orçamento anual poderá conter dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais.

Reserva de contingência é uma dotação genérica, que pode ser empregada para pagamento de despesas que afetam as contas públicas. Caso essa reserva venha a ser utilizada como fonte para créditos adicionais, o que se faz é um cancelamento de dotações dessa reserva em favor da criação de dotações em igual proporção para atender à necessidade do crédito extraordinário. Podem ser canceladas dotações da própria LOA, ou até de créditos adicionais já abertos, para substituição por novos. É o que determina o art. 166 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§8º - Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

Ao receber o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) do Presidente, o Congresso pode aprovar emendas reduzindo ou anulando despesas, ou até mesmo rejeitar o projeto. Ou mais a frente o Presidente pode vetar as emendas parlamentares que criaram despesas. Nesses dois casos, têm-se receitas previstas sem correspondentes despesas, e esses recursos poderão ser fontes de créditos adicionais.

Quanto à vigência, os créditos adicionais devem ser executados no exercício de sua autorização, em observância ao princípio da anualidade do orçamento. Todavia, caso algum crédito especial ou extraordinário seja autorizado mais para o fim do ano, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) permite no art. 167, § 2º, a reabertura do eventual saldo desse crédito no próximo exercício:

§ 2º - Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que,

reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

Como os créditos suplementares estão relacionados com a LOA, eles não criam despesas, logo, tem vigência no exercício sem a possibilidade de reabertura.

Retomando a análise dos requisitos para abertura dos créditos adicionais, o art. 43, do Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964), afirma que, é necessária a indicação de recursos e exposição justificativa, tanto para reforçar dotações da LOA (créditos suplementares) quanto para atender as necessidades não previstas no orçamento (créditos especiais). O art. 42 determina que de créditos suplementares e especiais “[...] serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.” Assim, a autorização da abertura de um crédito suplementar ou especial é um ato do Poder Legislativo, e a abertura é um ato do Executivo.

Sobre os créditos especiais – que exigem lei específica, diferentemente dos suplementares que podem vir autorizados na LOA – destaca Scaravelli (2011, p.10): “A abertura vai depender de caso a caso, pois deverá apresentar justificativa em processo devido a sua função de necessidade, e depois a remessa de projeto de lei ao Poder Legislativo, a onde poderá ser autorizada ou não.”.

No entanto, para os créditos extraordinários o processo é mais flexível, porque as situações às quais devem atender primam pela urgência (GIACOMONI, 2012, p.335). O art. 44 do Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) resolve que esses “[...] serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.”. O Decreto-Lei refere-se a decreto, mas no caso da União, o instrumento para abertura de crédito extraordinário são as Medidas Provisórias, conforme o art. 62, inciso I, alínea d, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Logo, os créditos extraordinários não necessitam de prévia autorização legislativa, mas apenas de abertura, nem indicação de disponibilidade de recursos. (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.817).

Em função dessa flexibilidade para abertura dos créditos extraordinários, tem havido discussões quanto a sua forma real de utilização pelo executivo. (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.815). Muitos concluíram que os créditos extraordinários foram e são meios de “burlar” o orçamento aprovado. Segundo Perezino (1999, p. 299), “Diversos documentos históricos asseveram que o expediente do crédito extraordinário foi utilizado inúmeras vezes como forma de burlar autorizações orçamentárias legislativas.”.

Ao se referir a documentos históricos, Perezino (1999) cita diversos fragmentos de leis já revogadas, tanto do Império (1822-1889) como da República Velha (1889-1930), que regulamentavam a utilização dos créditos extraordinários.

A Lei n.º 589 de setembro de 1850 “[...] estabeleceu as primeiras diretrizes para sua abertura.” (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.814). De acordo com Perezino (1999, p. 298), o art. 4º dessa Lei assim descrevia os motivos de abertura dos créditos extraordinários:

Em casos extraordinários, como sejam os de epidemia ou qualquer outra calamidade pública, sedição, insurreição, rebelião e outros desta natureza, o Governo poderá autorizar previamente a despesa, abrindo créditos extraordinários e dando imediatamente conta ao Poder Legislativo.

Já as Leis n.º 3.229/1884, n.º 266/1894 e n.º 1.144/1903 regulamentavam a abertura desses créditos. Eles deveriam ser abertos por decreto contendo a proposta e informações das necessidades dos mesmos; e, o executivo deveria dar ciência ao congresso apresentando os motivos de necessidades e urgências (PEREZINO, 1999).

Mesmo sob tais regulamentações, os créditos extraordinários subtraíam altas somas de recursos, provocando déficit nas contas públicas, muitas vezes utilizados em desacordo com os preceitos dessas leis (PEREZINO, 1999, p.299).

A prática de utilizar os créditos extraordinários para burlar o orçamento ainda persiste, mesmo sob a existência de toda regulamentação Constitucional e Legal já descrita neste trabalho, conforme pesquisa realizada por Rocha, Marcelino e Santana (2013).

Rocha, Marcelino e Santana, ao pesquisarem os motivos que levam a esse descumprimento das normas, chegaram a seguinte conclusão (2013, p.819):

Por alterar o orçamento vigente, os créditos adicionais têm sido vistos como elementos perturbadores da execução orçamentária desde o Brasil império, vez que são inseridos no orçamento em vigor para cobrir falhas de planejamento que surgem durante a execução orçamentária. [...] Com a crescente utilização desse tipo de crédito [extraordinário], houve uma banalização desse instrumento, o que proporcionou, em razão de sua utilização em situações mais amplas, uma fuga dos objetivos constitucionais inicialmente previstos. [...] Outra razão desse uso contumaz repousa no fato de o orçamento brasileiro ser excessivamente detalhado e de baixa flexibilidade na sua fase de execução.

Esses mesmos autores (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.818) também enumeraram os principais motivos de utilização dos créditos extraordinários:

[...] foram identificadas as razões e os principais fatores que levam o Governo Federal à utilização sistemática de crédito extraordinário. Com relação a essas razões, identificaram-se sete categorias de respostas: Celeridade; Efetividade; Ausência de contraditório; Abrangência dos objetivos dos créditos extraordinários; Demora na tramitação no Congresso Nacional (CN); Deficiência no planejamento; e Falta de flexibilidade.

Mesmo sob o discurso de que a utilização de tais créditos seja a adequação do orçamento as necessidades sociais no menor tempo possível (ROCHA; MARCELINO;

SANTANA, 2013, p.820) – objetivo primário do orçamento público, controle e planejamento das finanças públicas para atendimento das necessidades sociais, como considerado nos tópicos iniciais –, deve ser preocupação dos gestores públicos mantê-los no menor nível possível, restritos às hipóteses previstas na legislação, expressão da vontade coletiva. Pois, o uso dos créditos adicionais foi banalizado, fugindo dos verdadeiros objetivos constitucionais.

### **3. PROCEDER METODOLÓGICO**

#### **3.1 Dados, Amostra e Forma de Análise**

Para atingir o objetivo proposto por este trabalho e responder o problema de pesquisa, foi necessário seguir alguns passos, divididos em duas partes: delimitar e obter os dados da pesquisa; e, definir a forma de análise.

Os dados da pesquisa foram definidos consoante seu objeto, créditos especiais e extraordinários. Portanto, os dados necessários à análise, referem-se à execução de tais créditos: os valores totais autorizados para cada exercício considerado, bem como as quantias realizadas em cada etapa da execução da despesa – total empenhado, total liquidado e total pago no exercício.

Em contato com a Secretaria do Tesouro Nacional (Ministério da Fazenda), foi obtido os dados da execução dos créditos especiais e extraordinários diretamente do Siafi Gerencial Web (Sistema Integrado de Administração Financeira, módulo gerencial, de acesso restrito à usuários cadastrados pela Secretaria do Tesouro Nacional), discriminados por estágios da execução.

Tendo em vista que o Siafi Gerencial Web possui informações sobre os créditos adicionais somente a partir de 2006, logo, a amostra refere-se aos 8 exercícios de 2006 a 2013.

Recebidos os dados, via correio eletrônico (e-mail), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em planilha eletrônica (Microsoft Excel), foram tratados e analisados por meio de cálculos simples (somas, porcentagens, médias e desvio-padrões), elaboração de tabelas e gráficos na própria planilha.

A análise dos dados foi dividida em duas, tendo em vista o problema de pesquisa referir-se a participação dos créditos especiais e extraordinários no orçamento total, objeto da primeira análise, e o percentual de execução de tais créditos, objeto da segunda.

Para a primeira análise foram obtidos os valores da execução orçamentária de cada exercício da amostra, também enviados pela STN, e realizadas operações simples de divisão dos valores de execução dos créditos adicionais pelo valores do orçamento total, bem como o cálculo das médias e desvios-padrões das participações, transportados para tabelas e gráficos.



A segunda análise envolveu o cálculo e observação do quanto foi realmente executado do valor autorizado, ou seja, empenhado, liquidado e pago. Também foram realizadas divisões e o cálculo de médias para cada etapa, e os valores, transcritos em tabelas e gráficos.

### **3.2 Limitações**

No decorrer da pesquisa foram encontradas diversas limitações.

A primeira, já citada, refere-se à amostra, só foi possível obter os dados da execução dos créditos adicionais a partir do exercício de 2006, restringindo a análise a 8 exercícios.

Os valores dos créditos especiais e extraordinários inscritos em restos a pagar não foram analisados devido à sofisticação do instituto, sendo necessário um trabalho específico para tal exame, no qual seria possível observar o que foi pago, no caso dos processados, e cancelado ou liquidado e pago, no caso dos não processados.

A possibilidade de reabertura dos créditos especiais e extraordinários também foi limitação da pesquisa, pois esta não segregou do total autorizado o quanto refere-se a reabertura ou nova autorização.

## 4. RESULTADOS E ANÁLISES

### 4.1 Dados Base da Pesquisa

Os primeiros dados obtidos com a pesquisa foram as somas totais da execução dos créditos especiais e extraordinários para cada etapa da despesa pública (autorização, empenho, liquidação e pagamento). A Tabela abaixo apresenta os resultados totais com os créditos especiais e extraordinários, dos exercícios financeiros de 2006 a 2013, sem correção monetária.

A Tabela 1 serve de base para as análises a seguir.

**Tabela 1:** Execução dos Créditos Especiais e Extraordinários de 2006 a 2013 (reais mil)

<b>Execução dos Créditos Especiais por Etapa</b>				
<b>Exercício Financeiro</b>	<b>Dotação Autorizada</b>	<b>Despesas Empenhadas</b>	<b>Despesas Liquidadas</b>	<b>Valores Pagos</b>
<b>2006</b>	465.435,80	190.909,90	190.909,90	117.256,22
<b>2007</b>	567.673,68	342.828,30	195.383,80	127.234,12
<b>2008</b>	4.837.122,32	2.591.825,08	439.250,23	410.053,52
<b>2009</b>	18.968.060,98	10.895.523,85	5.556.545,24	4.963.093,84
<b>2010</b>	9.304.766,32	7.623.178,07	4.458.876,87	4.162.774,89
<b>2011</b>	2.659.472,81	977.593,03	349.287,20	344.258,90
<b>2012</b>	3.806.267,31	3.044.664,12	2.488.993,79	2.486.403,79
<b>2013</b>	2.072.482,82	677.983,52	204.680,77	188.867,78
<b>Execução dos Créditos Extraordinários por Etapa</b>				
<b>Exercício Financeiro</b>	<b>Dotação Autorizada</b>	<b>Despesas Empenhadas</b>	<b>Despesas Liquidadas</b>	<b>Valores Pagos</b>
<b>2006</b>	22.246.577,56	19.708.714,01	19.708.714,01	14.897.307,30
<b>2007</b>	48.717.816,04	46.364.093,61	32.199.214,73	31.107.671,57
<b>2008</b>	17.539.259,86	15.585.451,77	14.015.089,97	13.975.117,55
<b>2009</b>	8.191.859,81	7.267.161,41	1.562.991,38	1.521.142,88
<b>2010</b>	12.875.184,82	11.396.824,09	7.820.865,46	7.365.755,83
<b>2011</b>	3.419.338,79	2.814.731,79	2.117.881,46	1.865.701,38
<b>2012</b>	59.075.771,86	13.619.953,65	4.846.873,63	4.188.510,64
<b>2013</b>	17.164.002,84	15.094.960,45	11.026.706,64	9.756.955,88

**Fonte:** Elaboração própria, dados obtidos no Siafi Gerencial Web (Secretaria do Tesouro Nacional, 2014).

A primeira coluna indica o exercício financeiro de cada linha da tabela, contendo cinco dados cada: o primeiro refere-se à dotação autorizada por medida provisória (créditos

extraordinários) ou lei específica (créditos especiais); o segundo, o que foi empenhado do total autorizado; o terceiro, parcela liquidada do total empenhado; e, quarto, o total pago.

#### 4.2 Comparação com o Orçamento Total Autorizado na LOA e Executado

A primeira análise identifica a participação dos créditos especiais e extraordinários no orçamento aprovado na Lei Orçamentária Anual. Para tanto, foram obtidos os valores da execução dos orçamentos de cada exercício, também separados nas etapas de execução da despesa, sem correção monetária, expostos na Tabela 2.

**Tabela 2:** Execução Orçamentária Total de 2006 a 2013 (reais mil)

Exercício Financeiro	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Valores Pagos
2006	1.730.176.907,39	1.183.711.475,22	1.183.711.189,73	637.245.473,00
2007	1.564.141.233,42	1.223.800.050,08	1.175.480.202,00	835.136.780,00
2008	1.551.947.166,47	1.258.852.867,90	1.206.684.146,00	913.758.207,00
2009	1.705.173.824,19	1.416.371.413,38	1.348.208.701,00	1.331.300.744,17
2010	1.848.199.882,51	1.504.951.165,64	1.432.594.803,00	1.089.346.086,00
2011	2.013.672.267,93	1.676.831.326,90	1.590.922.439,00	1.254.081.498,00
2012	2.256.717.237,73	1.839.795.521,64	1.731.217.124,21	1.712.094.779,49
2013	2.355.490.203,76	1.930.337.125,53	1.808.390.783,33	1.782.651.888,70

**Fonte:** Elaboração própria, dados obtidos no Siafi Gerencial Web (Secretaria do Tesouro Nacional, 2014).

A segunda coluna (dotação atualizada) registra a soma dos valores da dotação inicial atualizada da LOA – os cancelamentos e remanejamentos relativos à abertura de créditos adicionais. As outras colunas também incluem os créditos adicionais.

##### 4.2.1 Comparação dos Créditos Especiais com o Orçamento Total

Em termos absolutos, com base na Tabela 1, pode-se observar que os recursos despendidos com créditos especiais são altos. No entanto, são relativamente baixos quando comparados com a execução orçamentária total (Tabela 2) em suas respectivas etapas.

Dividindo os dados referentes aos créditos especiais da Tabela 1 pelos dados do orçamento total da Tabela 2, foram obtidos os resultados contidos na Tabela 3. Para efeito de análise, foram calculadas as médias e desvios-padrões dos percentuais de participação.

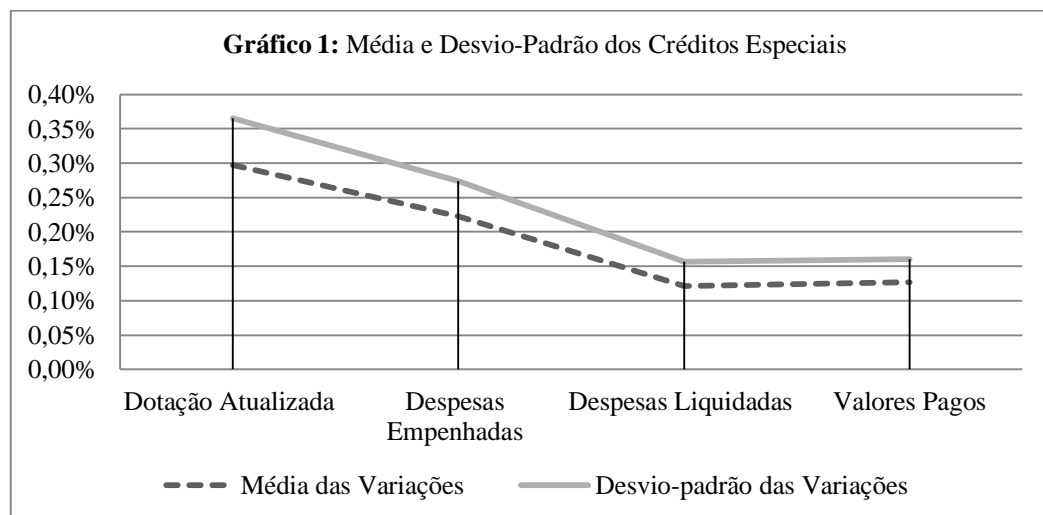
**Tabela 3:** Participação dos Créditos Especiais na Execução Orçamentária Total

Exercício Financeiro	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Valores Pagos
2006	0,03%	0,02%	0,02%	0,02%
2007	0,04%	0,03%	0,02%	0,02%
2008	0,31%	0,21%	0,04%	0,04%
2009	1,11%	0,77%	0,41%	0,37%
2010	0,50%	0,51%	0,31%	0,38%
2011	0,13%	0,06%	0,02%	0,03%
2012	0,17%	0,17%	0,14%	0,15%
2013	0,09%	0,04%	0,01%	0,01%
<b>Média</b>	<b>0,30%</b>	<b>0,22%</b>	<b>0,12%</b>	<b>0,13%</b>
<b>Desvio-Padrão</b>	<b>0,37%</b>	<b>0,27%</b>	<b>0,16%</b>	<b>0,16%</b>

Fonte: Elaboração própria, dados calculados ( $x_{i,j}$  Tabela 1/  $x_{i,j}$  Tabela 2).

A média de participação dos créditos especiais autorizados com relação ao orçamento total autorizado foi de 0,30%, no período considerado, decaindo conforme as despesas que motivaram a abertura dos créditos eram executadas, sendo 0,13 % a média das despesas com créditos adicionais efetivamente pagas com relação ao total pago. Portanto, a participação dos créditos especiais no orçamento é relativamente pequena.

Contudo, calculado os desvios-padrões (que representam a variação da relação créditos extraordinário/orçamento total) para cada etapa, observa-se uma alta variação do percentual de participação dos créditos especiais no orçamento total.



Fonte: Elaboração própria, dados Tabela 3.

O desvio padrão de cada estágio foi maior que a média, conforme o Gráfico 1. Esse alto grau de dispersão reflete a diferença dos percentuais (relação créditos especiais/orçamento total) de 2009 e o de 2006.

Em 2009, foram autorizados, aproximadamente, 19 bilhões de reais em créditos especiais, o maior montante dos exercícios analisados, mais que a os investimentos estatais autorizados para o mesmo exercício (21 bilhões de reais, conforme dados do orçamento daquele ano). Em termos percentuais, representa 1,11% do orçamento total (Tabela 3), também o maior percentual dos exercícios analisados, porém, relativamente pequeno, sendo que a saída efetiva de recursos por meio desses créditos especiais foi ainda menor, 0,37%, quando comparado com o orçamento total.

Se em 2009 foram aprovados 19 bilhões de reais, em 2006 foram autorizados aproximadamente 0,5 bilhões de reais (Tabela 1) de créditos especiais: a menor em termos absolutos e, também, relativo, 0,03%, quando comparados com o orçamento total. A diferença, entre esses dois exercícios, de aproximadamente 37 vezes (1,11%/0,03%), diminui para 18,5 vezes, considerando o que realmente foi pago (0,37%/0,02%=18,5 vezes).

#### 4.2.2 Comparação dos Créditos Extraordinários com o Orçamento Total

Os recursos despendidos com créditos extraordinários, em termos absolutos, foram ainda maiores que os especiais, como pode ser observado na Tabela 1. Porém, são relativamente baixos quando comparados com a execução orçamentária total (Tabela 2) em suas respectivas etapas, apesar de maiores que os percentuais dos especiais.

Dividindo os dados referentes aos créditos extraordinários da Tabela 1 pelos dados do orçamento total da Tabela 2, foram obtidos os resultados contidos na Tabela 4. Também, foram calculadas as médias e desvios-padrões dos percentuais de participação.

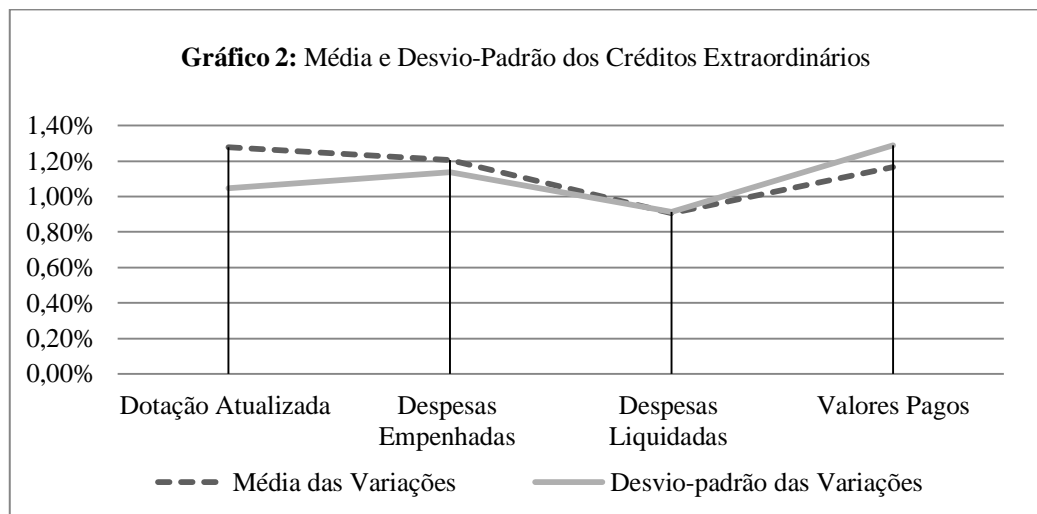
**Tabela 4:** Participação dos Créditos Extraordinários na Execução Orçamentária Total

<b>Exercício Financeiro</b>	<b>Dotação Atualizada</b>	<b>Despesas Empenhadas</b>	<b>Despesas Liquidadas</b>	<b>Valores Pagos</b>
<b>2006</b>	1,29%	1,66%	1,66%	2,34%
<b>2007</b>	3,11%	3,79%	2,74%	3,72%
<b>2008</b>	1,13%	1,24%	1,16%	1,53%
<b>2009</b>	0,48%	0,51%	0,12%	0,11%
<b>2010</b>	0,70%	0,76%	0,55%	0,68%
<b>2011</b>	0,17%	0,17%	0,13%	0,15%
<b>2012</b>	2,62%	0,74%	0,28%	0,24%
<b>2013</b>	0,73%	0,78%	0,61%	0,55%
<b>Média</b>	1,28%	1,21%	0,91%	1,17%
<b>Desvio-Padrão</b>	1,05%	1,14%	0,91%	1,29%

**Fonte:** Elaboração própria, dados calculados ( $x_{i,j}$  Tabela 1/  $x_{i,j}$  Tabela 2).

A média de participação dos créditos extraordinários abertos com relação ao orçamento total autorizado foi de 1,28%, no período considerado, decaindo conforme as despesas que motivaram a abertura dos créditos eram executadas, sendo 1,17 % a média das despesas com créditos adicionais efetivamente pagas com relação ao total pago. Portanto, a participação dos créditos extraordinários no orçamento também é pequena.

Calculado os desvios-padrões para cada etapa, apesar de inferiores na abertura e empenho, são próximos das respectivas médias ou maior, no caso das efetivamente pagas, como mostra o Gráfico 2.



**Fonte:** Elaboração própria, dados da Tabela 4.

O grau de dispersão, por ser inferior nas duas primeiras etapas, descreve uma variação dos percentuais menor que a média, apesar de próxima. Tal afirmação pode ser observada na diferença entre o total aberto para esses créditos com relação ao orçamento total em 2007, o maior do período considerado, com o aberto em 2011, o menor.

Em 2007, foram abertos, aproximadamente, 49 bilhões de reais em créditos extraordinários, o maior montante dos exercícios analisados, mais que o dobro dos investimentos estatais autorizados para o mesmo exercício (21 bilhões de reais, conforme dados do orçamento daquele ano). Em termos percentuais, representa 3,11% do orçamento total (Tabela 3), aumentando para 3,79% quando analisado os créditos extraordinários empenhados com o orçamento total empenhado. Contudo, ainda pequeno, sendo que a saída efetiva de recursos por meio desses créditos foi de, 3,72%.

Em 2011 foram abertos aproximadamente 3,5 bilhões de reais (Tabela 1) de créditos extraordinários: a menor em termos absolutos e, também, relativo, 0,17%. A diferença, entre esses dois exercícios, de aproximadamente 18 vezes (3,11%/0,17%), aumenta considerando o

que realmente foi pago ( $3,72\%/0,15\%=24,8$  vezes), refletido no desvio padrão ser maior que a média dos percentuais de pagamento dos créditos.

#### 4.2.3 Conclusão da Primeira Análise

Infere-se dos resultados obtidos na primeira análise realizada, sobre a proporção dos créditos especiais e extraordinários com o orçamento total, que em termos absolutos, os valores são altos, em sua maior parte ultrapassando dezenas de bilhões, até mesmo superando os recursos destinados aos investimentos. Tal fato pode contrastar a ideia de planejamento eficiente, pois, esses créditos estão sendo utilizados em quantias elevadas, provavelmente, há erros na elaboração do orçamento e ocorrendo muitas situações imprevisíveis e urgentes.

Contudo, a análise relativa, com base nos percentuais de participação desses créditos no orçamento total, mostra que tais créditos têm pequeno percentual do orçamento, refletindo pouca alteração no orçamento inicial, e, até, relativa eficiência na abertura desses créditos. Afirmação que será testada na segunda análise desta pesquisa.

Nos períodos considerados, também se observou que os créditos extraordinários superou, em valores absolutos, e, conseqüentemente, relativos ao orçamento total, os créditos especiais em todas as etapas. A Tabela 5 evidencia que os extraordinários abertos foram 4,3 vezes maior que os especiais, empenhados 5,4 vezes, liquidados 7,5 vezes, e pagos, 9,2 vezes. Essa superioridade pode ter decorrido de muitas situações imprevisíveis e urgentes ou de grandes somas, em contraposição a criação de novas despesas que teriam motivado os créditos especiais.

**Tabela 5:** Comparação das Médias dos Créditos Extraordinários e Especiais

	<b>Dotação Atualizada</b>	<b>Despesas Empenhadas</b>	<b>Despesas Liquidadas</b>	<b>Valores Pagos</b>
Média Créditos Extraordinários (A)	1,28%	1,21%	0,91%	1,17%
Média Créditos Especiais (B)	0,30%	0,22%	0,12%	0,13%
<b>Divisão (A/B)</b>	<b>4,3</b>	<b>5,4</b>	<b>7,5</b>	<b>9,2</b>

**Fonte:** Elaboração própria, dados calculados Tabela 3 e 4.

#### 4.3 Análise da Execução dos Créditos Especiais e Extraordinários

A segunda análise feita refere-se à execução dos créditos especiais e extraordinários, ou seja, se o que foi autorizado e aberto pela lei específica ou medida provisória, respectivamente, foi empenhado, liquidado e pago.

Por meio dessa análise, é possível concluir se os créditos especiais e extraordinários foram abertos com real necessidade, seja para cobrir novas despesas ou para situações imprevisíveis e urgentes.

#### 4.3.1 Execução dos Créditos Especiais

Com base nos dados da Tabela 1 referente aos créditos especiais, foi obtido o percentual de execução do total autorizado, dividindo os valores empenhados, liquidados e pagos pelo autorizado. Foi feito o cálculo do quanto da etapa anterior foi realizada, dividindo, da Tabela 1, a etapa seguinte pela anterior.

Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 6, na qual, a primeira parte refere-se ao total executado com relação ao autorizado e a segunda o quanto de cada etapa anterior foi executada pela seguinte. Para análise, foram calculadas as médias de cada fase da execução.

**Tabela 6:** Execução dos Créditos Especiais

<b>Execução dos créditos especiais com relação ao autorizado</b>			
<b>Exercício</b>	<b>Empenhado</b>	<b>Liquidado</b>	<b>Pago</b>
<b>2006</b>	41,0%	41,0%	25,2%
<b>2007</b>	60,4%	34,4%	22,4%
<b>2008</b>	53,6%	9,1%	8,5%
<b>2009</b>	57,4%	29,3%	26,2%
<b>2010</b>	81,9%	47,9%	44,7%
<b>2011</b>	36,8%	13,1%	12,9%
<b>2012</b>	80,0%	65,4%	65,3%
<b>2013</b>	32,7%	9,9%	9,1%
<b>Média</b>	55,5%	31,3%	26,8%
<b>Execução dos créditos especiais com relação à etapa anterior</b>			
<b>Exercício</b>	<b>Empenhado</b>	<b>Liquidado</b>	<b>Pago</b>
<b>2006</b>	41,0%	100,0%	61,4%
<b>2007</b>	60,4%	57,0%	65,1%
<b>2008</b>	53,6%	16,9%	93,4%
<b>2009</b>	57,4%	51,0%	89,3%
<b>2010</b>	81,9%	58,5%	93,4%
<b>2011</b>	36,8%	35,7%	98,6%
<b>2012</b>	80,0%	81,7%	99,9%
<b>2013</b>	32,7%	30,2%	92,3%
<b>Média</b>	55,5%	53,9%	86,7%

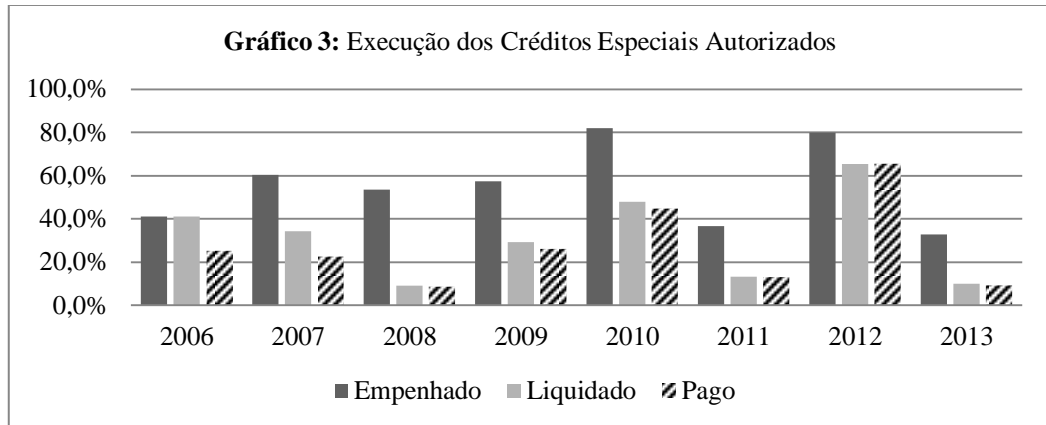
**Fonte:** Elaboração própria, dados calculados Tabela 1.

Pode-se observar que do total de créditos especiais autorizados, em média, 55,5%, foi empenhado, 31,3% liquidado e 26,8% pago. Considerando que eles são abertos para atender novas despesas, infere-se que elas 44,5% não ocorreram, e, muito menos, pagas. Assim, quase metade desses créditos foram desnecessários no período considerado.



Apenas 53,9% do total empenhado foi liquidado, assim, despesas para as quais foram reservados recursos, quase metade não ocorreu.

Analisando os exercícios especificamente, será possível notar que houve decréscimo na execução da despesa, o Gráfico 3 melhor evidencia essa tendência.



Fonte: Elaboração própria, dados Tabela 6.

O exercício de 2010 teve a maior porcentagem de empenho do total autorizado, porém, apenas 58,5% dos empenhos foram liquidadas. Com isso, o exercício de 2012 teve maior porcentagem de liquidação do total autorizado, porque liquidou 81,7% do empenhado. Porém, nenhum desses dois exercícios liquidou tudo que empenhou, somente em 2006 tal fato ocorreu; portanto, boa parte das despesas empenhadas não se concretizaram.

Com relação ao pagamento, foi bem próximo dos valores liquidados, em média 86,7% do total liquidado foi pago.

2013 foi o ano que teve a menor taxa de execução dos créditos, apenas 32,7% foi empenhado, logo, 67,3% das novas despesas não ocorreram.

#### **4.3.2 Execução dos Créditos Extraordinários**

Os mesmos procedimentos tomados para análise dos créditos especiais foram utilizados para análise dos extraordinários.

A partir dos dados da Tabela 1 referente aos créditos extraordinários, foi obtido o percentual de execução do total aberto, dividindo os valores empenhados, liquidados e pagos pelo aberto. Foi feito o cálculo do quanto da etapa anterior foi realizada, dividindo, da Tabela 1, a etapa seguinte pela anterior.

Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 7, na qual, a primeira parte refere-se ao total executado com relação ao aberto e a segunda o quanto de cada etapa anterior foi executada pela seguinte. Para análise, foram calculadas as médias de cada fase da execução.

**Tabela 7: Execução dos Créditos Extraordinários**

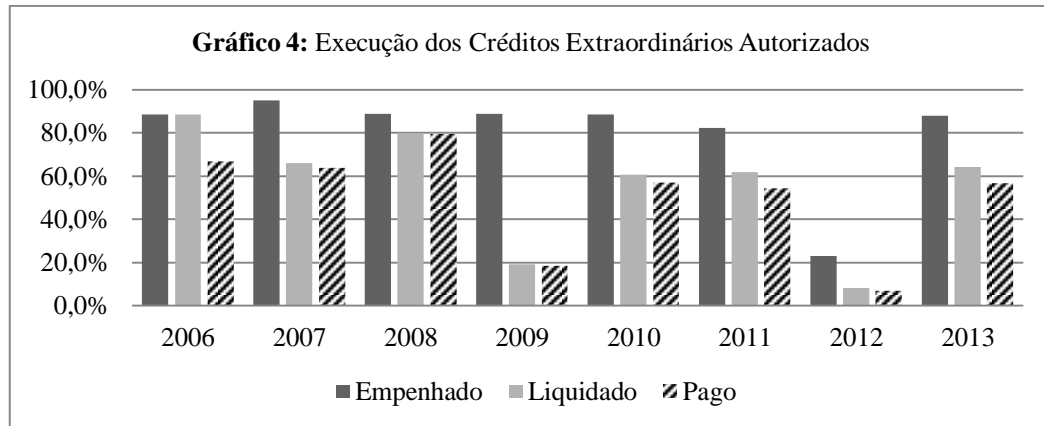
<b>Execução dos créditos extraordinários com relação ao autorizado</b>			
<b>Exercício</b>	<b>Empenhado</b>	<b>Liquidado</b>	<b>Pago</b>
<b>2006</b>	88,6%	88,6%	67,0%
<b>2007</b>	95,2%	66,1%	63,9%
<b>2008</b>	88,9%	79,9%	79,7%
<b>2009</b>	88,7%	19,1%	18,6%
<b>2010</b>	88,5%	60,7%	57,2%
<b>2011</b>	82,3%	61,9%	54,6%
<b>2012</b>	23,1%	8,2%	7,1%
<b>2013</b>	87,9%	64,2%	56,8%
<b>Média</b>	80,4%	56,1%	50,6%
<b>Execução dos créditos extraordinários com relação à etapa anterior</b>			
<b>Exercício</b>	<b>Empenhado</b>	<b>Liquidado</b>	<b>Pago</b>
<b>2006</b>	88,6%	100,0%	75,6%
<b>2007</b>	95,2%	69,4%	96,6%
<b>2008</b>	88,9%	89,9%	99,7%
<b>2009</b>	88,7%	21,5%	97,3%
<b>2010</b>	88,5%	68,6%	94,2%
<b>2011</b>	82,3%	75,2%	88,1%
<b>2012</b>	23,1%	35,6%	86,4%
<b>2013</b>	87,9%	73,0%	88,5%
<b>Média</b>	80,40%	66,67%	90,80%

Fonte: Elaboração própria, dados Tabela 1.

Pode-se observar que do total de créditos extraordinários abertos, em média, 80,4%, foi empenhado, 56,1% liquidado e 60,6% pago. Valores superiores aos observados nos créditos especiais. Tendo em vista que são abertos por medida provisória para atender situações imprevisíveis e urgentes, presume-se que na abertura já exista a necessidade urgente do recurso, todavia, os dados apontam que 19,6% do total aberto, sequer foi empenhado, logo, não existiu despesa urgente ou imprevisível no exercício.

Apenas 66,67% do total liquidado foi empenhado, assim, despesas urgentes, ou não foram concluídas ou não eram urgentes.

Analisando os exercícios especificamente, será possível notar que houve maior proximidade nos percentuais de execução da despesa com relação ao total aberto para os créditos extraordinários, o Gráfico 4 melhor evidencia tal afirmação.



Fonte: Elaboração própria, dados Tabela 6.

O exercício de 2007 teve a maior porcentagem de empenho do total aberto, 95,2%. Contudo não foi o maior na liquidação, pois apenas 69,4% do empenhado passou por essa etapa. Contudo, o exercício de 2006 (88,6%) teve o percentual de empenho menor que o de 2007, porém teve o maior de liquidação, (88,6% com relação ao orçamento total), pois tudo que foi empenhado foi liquidado.

Com relação ao pagamento, o comportamento foi o mesmo dos créditos especiais, bem próximo dos valores liquidados, em média 90,8% do total liquidado foi pago.

2012 foi o ano que teve a menor taxa de execução dos créditos, apenas 23,1% foi empenhado, assim, 76,9% das prováveis despesas imprevisíveis e urgentes não ocorreram no exercício.

#### **4.3.3 Conclusão da Segunda Análise**

Dos resultados obtidos na segunda análise, é possível concluir que parte relevante da abertura de créditos especiais e extraordinários foi desnecessária, sendo que nos especiais quase metade do autorizado não foi executado, e nos extraordinários praticamente um quarto do que foi aberto não foi executado.

Infere-se desses resultados que tais instrumentos, que foram criados como meio de correção do orçamento, têm sido utilizados de forma inadequada, principalmente no caso dos créditos extraordinários, refletindo ineficiência na abertura de tais créditos, e, prejudicando o planejamento inicial.

Se as situações que justificam sua abertura são imprevisíveis e urgentes, quando são abertos por Medida Provisória pressupõe-se que a situação já ocorreu, no entanto, ficou evidente que parte relevante deles nem foi executada, ou seja, não foram abertos para situações urgentes e imprevisíveis, conforme Abreu Júnior (2001, p.12) “[...] trata-se de abuso

no uso da medida provisória.”, conseqüentemente, meio de burlar o orçamento (PEREZINO, 1999, p. 299), por ser uma forma célere de aprovar despesas comuns não previstas no orçamento.

Com relação aos especiais, as novas despesas que deveriam ser atendidas, na verdade, presume-se pelos resultados da pesquisa, que não existiram. Portanto, também foi um meio legal de alterar o que a Lei Orçamentária havia projetado, porém ineficiente, pois destinou recursos desnecessariamente a essas supostas novas despesas.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da análise dos dados da execução dos créditos especiais e extraordinários dos oito exercícios considerados nesta pesquisa, 2006 a 2013, foi possível responder o problema proposto inicialmente.

A primeira análise ficou encarregada de responder a segunda parte do problema de pesquisa, ou seja, a proporção dos créditos especiais e extraordinários com relação ao orçamento total.

Dos resultados obtidos sobre os valores absolutos abertos por meio dos créditos especiais e extraordinários, ficou constatado que são altos, superando em alguns casos os investimentos estatais. Essa situação é preocupante, pois se “novas despesas” não previstas superam o que o estado gasta com aplicações importantes, existe falha de planejamento e previsão de gastos, prejudicando a execução financeira do respectivo exercício.

Em valores relativos ao orçamento total, a participação dos créditos especiais e extraordinários é pequena, sendo assim, provocou alteração relativamente baixa no orçamento aprovado. Nesse aspecto, parece ter havido eficiência na previsão dos gastos e abertura desses créditos; no entanto, a segunda análise provou o contrário ao analisar a execução dos créditos especiais e extraordinários.

Com o objetivo de responder a primeira parte do problema de pesquisa, se a quantia autorizada pela abertura de tais créditos está sendo integralmente executada, a segunda análise constatou que os créditos especiais e extraordinários foram utilizados de forma inadequada, pois, apesar de terem sido autorizados e abertos em valores relativamente baixos, não foram executados integralmente.

Destaca-se que os créditos extraordinários, que foram abertos em maior valor que os especiais, e, percentualmente, terem tido maior execução. Esses créditos deveriam ser aplicados integralmente, entretanto, não foi o observado, logo, conclui-se que foram abertos contrários à legislação vigente.

Por fim, pelas conclusões obtidas, nota-se que o orçamento, que se desenvolveu por meio de um complexo processo histórico, com a contribuição de diversas nações – Inglaterra, França e Estados Unidos – como um meio de controle dos gastos governamentais e execução do planejamento Governamental para atender aos interesses e necessidades públicas tem sido burlado por meio da má utilização dos créditos especiais e extraordinários.

Perde-se o controle do legislativo sobre o executivo não com abertura desses créditos, que, aliás, no caso dos extraordinários é ato do Executivo, mas perde-se com a má execução de tais ou em desconformidade com a legislação. E o planejamento é prejudicado porque os recursos poderiam ser utilizados para atender às necessidades sociais.

Os autores que pesquisaram temas semelhantes ao desse trabalho, citados no referencial teórico, sugerem diversas medidas que podem melhorar a aplicação dos créditos adicionais com vistas à correção do orçamento e atendimento de situações imprevisíveis ou urgentes.

Modificar a tramitação atual dos créditos extraordinários, iniciando-a somente por intermédio da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (PEREZINO, 1999, p.305), limitar o uso de medida provisória, e tornar a legislação mais rígida e clara com relação aos créditos especiais, ou aperfeiçoar o processo de análise no Congresso Nacional para abertura (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.823).

Sugere-se para pesquisadores futuros a análise do impacto total que os créditos adicionais têm diretamente sobre o planejamento, mensurando o que seria possível fazer em termos sociais com os recursos despendidos com tais créditos.

Outra sugestão é uma análise a fundo das medidas provisórias que autorizaram e abriram os créditos extraordinários e mensurar o quanto, efetivamente, foi para atender situações imprevisíveis ou urgentes.

Por fim, examinar o impacto que os valores de créditos adicionais inscritos em restos a pagar tem nos exercícios seguintes, bem como seu nível de execução.

## REFERÊNCIAS

ABREU JUNIOR, Diogo Alves de. **Medidas provisórias: o poder quase que absoluto**. 2001. 69 p. Monografia de Especialização. Brasília: Universidade de Brasília, 2002. Disponível em: <[bd.camara.gov.br/.../medidas\\_provisorias\\_abreu.pdf](http://bd.camara.gov.br/.../medidas_provisorias_abreu.pdf)>. Acesso em: 16 de Junho de 2014.

BARSA, Enciclopédia. **Macropédia**. Volume 6 (Espanha-Gambeta). São Paulo: Enciclopédia Britânica do Brasil Publicações LTDA, 1997a.

\_\_\_\_\_. **Micropédia e Índice**. Volume 1 (A-I). São Paulo: Enciclopédia Britânica do Brasil Publicações LTDA, 1997b.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 16 de junho de 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília: 27 fev. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>. Acesso em: 16 de junho de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas quais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília: 18 mar. 1964c. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 16 de junho de 2014.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CASTRO, Domingos Poubel de Castro. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2013.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Créditos adicionais *versus* transposição, remanejamento ou transferência de recursos. Brasília: **Revista do TCU**. 35(106), 29-34. Out/dez. 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAIA, Wagner. **História do Orçamento Público no Brasil**. São Paulo: 2010. Disponível em: <[agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf](http://agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf)>. Acesso em 16 de junho de 2014.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 1997.

PEDERIVA, João Henrique. LUSTOSA, Paulo Roberto. Créditos Extraordinários e Medidas Provisórias no Brasil: uma Análise Sistêmica. Brasília: **RAC-Eletrônica**. 1(2), art. 7, 97-113, maio/ago. 2007.

PEREZINO, Luiz Fernando de Mello. Crédito extraordinário: discussão sobre tramitação e forma de operacionalização. Brasília: **Revista de Informação Legislativa**. 36(142), 297-305. 1999.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Waldir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. Maringá: **Enfoque: Reflexão Contábil**. 25(2), 16-25. Maio/agosto. 2006.

ROCHA, Dione Gumes da; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira. Orçamento Público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. **Revista de Administração Pública**. São Paulo, v. 48, n.4, p.813-827, out./nov./dez. 2013.

SCARAVELLI, Júlio César Montano. **Créditos Adicionais: importância de flexibilidade na programação da despesa pública**. 2001. 49 p. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2001. Disponível em:

<[www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2001\\_JULIO\\_CESAR\\_MONTANO\\_SCARAVELLI.pdf](http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2001_JULIO_CESAR_MONTANO_SCARAVELLI.pdf)>. Acesso em: 16 de junho de 2014.



