



Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Albert Iglésia Correa dos Santos Júnior

A Lei do Teto de Gastos e os Créditos Extraordinários no Orçamento Público Federal

Brasília
2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Mácio Carvalho
**Diretor da Faculdade Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

ALBERT IGLÉSIA CORREA DOS SANTOS JÚNIOR

A Lei do Teto de Gastos e os Créditos Extraordinários no Orçamento Público Federal

Trabalho de conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Antonio Carlos Santos

Brasília

2021

DOS SANTOS JUNIOR, ALBERT IGLÉSIA CORREA

A Lei do Teto de Gastos e os Créditos Extraordinários no Orçamento Público Federal/ Albert Iglésia Correa dos Santos Júnior – Brasília, 2021.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, 2021.

Orientador: Prof. Antonio Carlos Santos, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

1. Orçamento Público. 2. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 3. Contabilidade Pública.

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Bacharelado em Ciências Contábeis

ALBERT IGLÉSIA CORREA DOS SANTOS JÚNIOR

**A LEI DO TETO DE GASTOS E OS CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS NO
ORÇAMENTO PÚBLICO FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.Me.Antonio Carlos Santos

Banca Examinadora:

Prof.Me.Antonio Carlos Santos – Orientador
CCA/FACE/UnB

Prof. Dr. Edmilson Soares Campos – Membro

Brasília, 09 de Novembro de 2021.

Dedico este trabalho aos meus pais e à minha namorada que sempre me ampararam a chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

Antes e acima de tudo, agradeço a Deus por ter me concedido saúde e disposição para a composição deste trabalho, bem como estar promovendo a mim todo o necessário à conclusão do curso.

Agradeço à Laís, amor da minha vida e razão primeira deste e de qualquer sucesso. Sem ela, não haveria mínimas condições desta pesquisa ter sido redigida. Embora nada peça e mesmo nas minhas ambições mais desproporcionais me preste apoio imediato e incondicional, sou obrigado para com ela em tudo e mais um pouco. Sem o amor, paciência e apoio que de sua parte vieram incessantes, eu nada seria hoje, ontem ou sempre. O meu eterno eu te amo, o qual, sem dúvidas, precisa ser menos implícito em meus silêncios e mais dito em alto e bom som para os quatro cantos do mundo.

Aos meus familiares dedico todo meu agradecimento pelo suporte, atenção, cuidado e preocupações durante todo o período de estudos e confecção deste trabalho. Ao meu pai Albert pelo exemplo de esforço e determinação que empregou em toda sua vida que serviu e continuará servindo de inspiração para mim. Para minha mãe Flávia e minha irmã Flaviane concedo meus sinceros agradecimentos pelos conselhos e pelas gratas experiências que até então tivemos, e mais do que isso, por me amarem.

Agradeço aos meus tios Cleyton e Antônio, visto que jamais me esquecerei da conversa que tiveram comigo quando indeciso na escolha do que cursar na faculdade, oportunidade em que pude ouvir bons conselhos e sinceras opiniões que me ajudaram a tomar decisões.

Agradeço ao meu orientador Antonio Carlos Santos, profissional de muito altruísmo, de vasta carreira no setor público e de um conhecimento admirável. Ademais, grato pelas horas que empregou no auxílio para que este trabalho tomasse forma.

RESUMO

Considerando a importância de que é essencial que a sociedade tenha conhecimento não só das leis em si, mas também de suas repercussões e implicações, a presente pesquisa se propõe a demonstrar a dinâmica do comportamento dos créditos extraordinários após a aprovação e vigência da Lei do Teto de Gastos, bem como se esses créditos foram utilizados como meio de fuga para escapar do limite pré-fixado das despesas públicas, limitadas pelo teto. Para tanto, foram captados dados da LOA de 2013 a 2019, ou seja, três anos antes e três anos após a lei de teto, por meio de um sistema de informações para que fosse possível analisar esse comportamento que é o objetivo primordial desta pesquisa. O alvo foi a despesa de execução de cada um desses anos e os elementos utilizados para análise foram: ação, subelemento de despesa e fonte. Após consolidação e análise, percebeu-se que entre os anos que são posteriores à lei do teto, 2017 a 2019, os créditos extraordinários respeitaram a exigibilidade concedida pelo marco legal de abertura desses créditos, quais sejam a imprevisibilidade, a situação emergencial ou de calamidade. Além disso, entre esses anos, os créditos extraordinários tornaram-se menos pulverizados menos em termos de objeto de gasto, o que transparece um resultado de boa gestão pública. Essa situação foi a inversa do que ocorreu nos anos de 2013 a 2016, visto que nesses anos foram observadas repetições de várias ações que não eram imprevistas ou de situação emergencial, transparecendo resultado antagônico ao supracitado, ou seja, de má gestão dos recursos, valendo-se desses de forma indevida. Concluiu-se que a dinâmica dos créditos se alterou sim após a vigência da referida lei, visto que houve uma diminuição significativa dos créditos extraordinários, mas essa alteração não corroborou para a fuga do teto de gastos.

Palavras-chave: Marco Legal; Créditos extraordinários; Teto de gastos; Gestão pública

ABSTRACT

Considering the importance that it is essential that society is aware not only of the laws themselves, but also of their repercussions and implications, this research aims to demonstrate the dynamics of the behavior of extraordinary credits after the approval and validity of the Ceiling Law of Expenditures, as well as whether these credits were used as a means of escape to escape the pre-set limit of public expenditures, limited by the ceiling. For this purpose, LOA data from 2013 to 2019 were collected, that is, three years before and three years after the ceiling law, through an information system so that it was possible to analyze this behavior, which is the primary objective of this research. The target was the execution expense of each of these years and the elements used for analysis were: action, expense sub-element and source. After consolidation and analysis, it was noticed that between the years after the ceiling law, 2017 to 2019, the extraordinary credits complied with the requirement granted by the legal framework for opening these credits, whatever the unpredictability, emergency or calamity situation. In addition, between these years, extraordinary credits became less dispersed, which appears to be a result of good public management. This situation was the inverse of what occurred in the years 2013 to 2016, since in these years there were repetitions of several actions that were not unforeseen or emergency situations, showing an antagonistic result to the aforementioned, that is, poor management of resources, being valid themselves of these improperly. It was concluded that the dynamics of credits did change after the aforementioned law came into effect, since there was a significant reduction in extraordinary credits, but this change did not support the escape from the spending ceiling.

Keywords: Legal framework; Extraordinary credits; Spending ceiling; Public management

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BACEN – Banco Central

EC – Emenda Constitucional

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FIES – Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior

IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

MTO – Manual Técnico de Orçamento

OS – Órgão Setorial

PAF – Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PPA – Plano Plurianual

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SOF – Secretaria de Orçamento Federal

SUS – Sistema Único de Saúde

TCU – Tribunal de Contas da União

UO – Unidade Orçamentária

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ciclo Orçamentário 1.....	19
--------------------------------------	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Percentual dos Créditos Extr 1	28
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Etapas do Ciclo Orçamentário 1	20
Quadro 2 – Quadro das principais ações-subelementos 1	30
Quadro 3 – Principais fontes de recursos 1	33

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	7
RESUMO.....	8
ABSTRACT	9
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	10
SUMÁRIO	14
1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Objetivos	16
1.2 Justificativas	16
1.3 Organização.....	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 O Orçamento Público	18
2.2 Créditos Ordinários e Adicionais	20
2.3 Lei do Teto de Gastos	22
2.4 Implicações	23
3 MÉTODOS.....	26
3.1 Tipologia da Pesquisa	26
3.2 Dados.....	26
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	28
4.1 Representatividade dos Créditos Extraordinários	28
4.2 Análise por objeto de gasto (Ação e Subelemento de Despesa)	29
4.3 Análise por Fonte de Recursos.....	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	35
REFERÊNCIAS.....	36

1 INTRODUÇÃO

O Brasil vem enfrentando um crescimento das despesas públicas, motivo que resultou em desequilíbrio fiscal, aumento do déficit e da dívida pública. Esses fatores, aliados à deterioração do ambiente de negócios e da produtividade da economia, resultaram em perda de potencial de crescimento, além do aumento da pobreza e da desigualdade. Em 2016, a situação do país resumia-se em: déficit nominal do setor público consolidado de 9% do Produto Interno Bruto (PIB), déficit primário de 2,5% do PIB e dívida bruta do governo geral de 70% do PIB. O Brasil precisava urgentemente adotar uma política de ajuste fiscal, para evitar a chegada de uma situação de insustentabilidade da dívida, em que há aumento do risco de não pagamento, acelerando a inflação como forma de desvalorizar as obrigações do tesouro, além de levar o país à estagnação econômica. A opção adequada em uma situação como esta é conter a expansão do gasto público federal, causa original do desequilíbrio, que cresceu perto de 6% em termos reais ao ano de 1997 a 2016, passando de 14% para 20% do PIB. Sendo possível expandir a despesa em ritmo inferior ao crescimento do PIB, o Governo Federal poderá, gradualmente, reequilibrar suas contas, o que levará também à redução da despesa com juros. Mais do que isso, ao concentrar o ajuste fiscal na redução gradual da despesa, o País terá espaço para fazer uma reforma tributária, que se torna mais factível em um ambiente de equilíbrio fiscal e crescimento econômico, no qual os conflitos distributivos podem ser resolvidos com menor dificuldade (Ministério da Fazenda, 2018).

Faz-se necessária a mudança de rumos nas contas públicas, para que o País consiga, com a maior brevidade possível, restabelecer a confiança na sustentabilidade dos gastos e da dívida pública, tornando-se essencial estabilizar o crescimento da despesa primária, como instrumento para conter a expansão da dívida pública. Um teto de gastos, portanto, é a alternativa adequada tanto no que diz respeito ao tipo de ajuste, pela redução de despesas, quanto pelo ritmo de ajuste, gradual (EMI nº 00083/2016 MF MPDG).

Foi esse cenário que levou à Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, a qual estabeleceu um limite para os gastos federais que, em termos, se equivalia à despesa de 2016, corrigida pela inflação. A tentativa foi a de promover o reequilíbrio fiscal do Governo Federal. Entretanto, é sabido que algumas despesas não ficariam sujeitas ao teto, dentre elas os chamados créditos extraordinários, que são aqueles destinados às despesas urgentes e imprevisíveis, como por exemplo em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Diante dessa exceção, muito se tem especulado sobre a utilização desse instrumento como uma saída para o descumprimento da Lei de Teto de Gastos, como é conhecida a EC 95/2016. Assim sendo, o

presente trabalho questiona: *Foi possível identificar mudanças na dinâmica dos créditos extraordinários com a lei do teto de gastos?*

1.1 Objetivos

O propósito desta pesquisa se constitui em verificar o comportamento do montante dos créditos extraordinários federais com o passar do tempo, em uma análise *ex-ante* e *ex-post* à Lei do Teto de Gastos, tomando-se como parâmetro três anos antes e três anos depois da publicação da citada norma.

Para atingir esse escopo geral, foram definidos os seguintes passos intermediários:

- Análise geral demonstrando o percentual dos créditos extraordinários em relação ao total da LOA anualmente, corrigidos pela inflação até dezembro de 2019;
- Análise por ação dos créditos extraordinários, observando quais as principais ações e respectivos subelementos de despesa responsáveis pela maior parte do montante de créditos extraordinários, e quais as principais ações que se repetiram ao longo dos anos de análise; e
- Análise por fonte de recursos dos créditos extraordinários, analisando-se em quais fontes de recursos estão alocadas a maior parte desses créditos.

1.2 Justificativas

Considerando a importância de que a sociedade necessita ter acesso não só às leis, como também às repercussões destas, o estudo é de grande relevância ao demonstrar as consequências de uma lei que impõe um teto de gastos e a utilização dos créditos extraordinários como instrumento de retificação do orçamento.

Cabe ressaltar que o ponto precípua desta pesquisa se fundamenta não nas despesas abrangidas pela EC 95/2016, mas nas que exclui, com foco nos créditos extraordinários. Das espécies de créditos adicionais presentes no ordenamento jurídico, a Emenda optou por não alcançar os extraordinários, tendo em vista sua natureza urgente e excepcional. A Constituição Federal, em seu artigo 167, parágrafo 3º, é clara no sentido de que tais créditos se destinam ao custeio de “despesas imprevisíveis e urgentes”, que impossibilitam um prévio planejamento por parte do gestor. Não obstante, o histórico de utilização dos créditos extraordinários no Brasil demonstra que, na maioria das vezes, a sua abertura ocorre fora das hipóteses constitucionais.

Essa pesquisa demonstrará que os mencionados créditos têm sido empregados no

pagamento de despesas que transparecem ser previsíveis e não urgentes, mas que, por descuido do administrador público, se tornam urgentes, não restando outra saída senão recorrer aos créditos extraordinários (LETÍCIA DIAS, 2017).

1.3 Organização

Para fazer jus ao objetivo, o trabalho será estruturado quatro seções. A primeira é a introdução, que visa contextualizar a temática de pesquisa. A segunda trata do arcabouço teórico que delineia e fundamenta a pesquisa, apresentando conceitos primordiais para o entendimento do estudo. A terceira parte trata da metodologia utilizada para a realização da pesquisa e da análise dos resultados obtidos. Por fim, na última seção, são apresentadas as considerações finais do trabalho com a síntese da pesquisa e dos resultados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Orçamento Público

Segundo Aliomar Baleeiro (2001), orçamento público é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. De acordo com a Lei 4.320/1964, no Brasil, o orçamento é uma lei. Quem elabora e propõe essa lei é o Poder Executivo, e quem aprova é o povo, representado pelo Poder Legislativo. A lei orçamentária contém a previsão de receitas e a fixação de despesas para um determinado período de tempo, o exercício financeiro, que aqui no Brasil coincide com o ano civil (BRASIL, 1964).

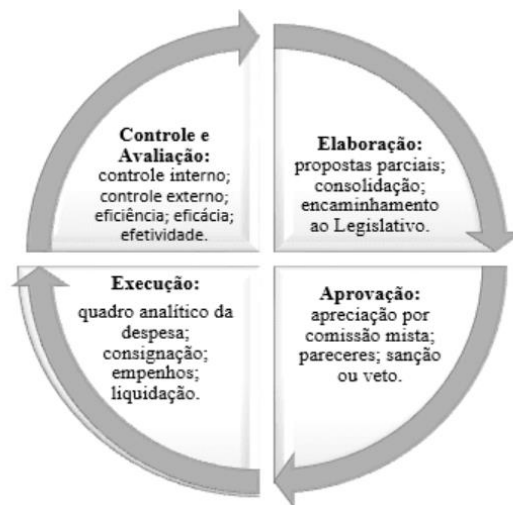
Grande parte dos autores define o orçamento público como um instrumento legal de planejamento, que contém a previsão de receitas e de despesas que serão realizadas em um prazo determinado, ou seja, o orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade (LIMA E CASTRO, 2000).

James Giacomoni (2010) nos traz a ideia de que o orçamento público possui uma multiplicidade de aspectos, visto que seu conceito tem sofrido mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções. Quanto a isso, alguns autores abordam esses aspectos. Assim, sob o aspecto financeiro, Angélico (1995) afirma que o orçamento é um planejamento de aplicação de recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro. Quanto ao aspecto econômico, o autor enfatiza que o orçamento é o quadro orgânico da economia pública. Araújo e Arruda (2006) ressaltam a questão sob o aspecto jurídico e expõem que o orçamento público é a lei que estima a receita e fixa a despesa para um determinado exercício financeiro, estabelecendo responsabilidades, compromissos e obrigações para a administração pública. Ademais, Habckost (1991, p. 75) destaca o aspecto político em que o orçamento público “é um instrumento de controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, na forma constitucional”.

Ao tratarmos de orçamento público, é mister destacar as etapas que fazem parte desse acontecimento dinâmico. Tão importantes quanto as questões conceituais e de estrutura do orçamento público, são também os aspectos ligados ao seu processo conhecido como ciclo orçamentário (GIACOMONI, 2010).

Para facilitar o entendimento, é comum se utilizar de uma representação como a que se pode visualizar na figura 1 a seguir.

Figura 1 - Ciclo Orçamentário 1



Fonte: Débora Cristina, (2017).

Para Giacomoni (2010) o processo orçamentário não pode ser visto como auto-suficiente, já que a primeira etapa do ciclo que se renova anualmente, a elaboração, é, em grande parte, resultado de definições constantes de uma programação de médio prazo resultante de planos de longo prazo.

Segundo Dallari (1996, p. 158), “a Constituição Federal promulgada em 1988 democratizou o processo legislativo do orçamento, conferindo posição sobranceira ao Poder Legislativo”, ou seja, apesar de ser de competência do Chefe do Poder Executivo a exclusividade na apresentação do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), ele não poderá fazê-lo de forma discricionária, mas sempre observando a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), aprovada pelo congresso e na qual são fixadas as prioridades e as condicionantes para a proposta orçamentária para o próximo exercício.

Tratando das etapas, temos duas que competem mais especificamente ao Executivo e duas que competem majoritariamente ao Legislativo, conforme pode ser visto no quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - Etapas do Ciclo Orçamentário 1

Etapas do Ciclo Orçamentário	Poder com ação preponderante	Descritores/Finalidade
Elaboração	Poder Executivo	Consiste na fixação de objetivos concretos para o período considerado e no cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização (CONTI, 2009)
Discussão e Aprovação	Poder Legislativo	Essa fase trata da tramitação do projeto de lei do orçamento no âmbito do Poder Legislativo e de sua aprovação. Há aqui a necessidade de que o povo, por meio de seus representantes, intervenha na decisão de seus próprios anseios (GIACOMONI, 2010)
Execução	Poder Executivo	Representa a consolidação dos objetivos e metas estabelecidos para o setor público, no processo de planejamento integrado, e refere-se a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros (CONTI, 2009)
Avaliação e Controle	Poder Legislativo	Corresponde: à organização; aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes (CONTI, 2009)

Fonte: Elaboração própria. Com base em Giacomoni (2010) e Conti (2009).

2.2 Créditos Ordinários e Adicionais

O crédito ordinário, também chamado inicial, é o que decorre da aprovação da LOA. Esta designa o montante, a dotação orçamentária, para atender a necessidade de despesas para o desempenho de ações governamentais. A LOA é organizada na forma de créditos orçamentários aos quais se atribuem dotações. Esses créditos são formados pela reunião de classificações e contas que refletem as ações autorizadas, para que haja a execução dos programas de trabalho da Administração. Assim, entende-se dotação como a importância de recursos autorizada com que conta o crédito orçamentário, de outra forma, este é portador daquele (GIACOMONI, 2010).

Não obstante, nota-se que, por vezes, existem despesas que podem ser insuficientemente dotadas, ou ainda pode existir a necessidade da realização de novas despesas, até por conta da ocorrência de uma situação imprevisível e urgente que resulte em dispêndios emergenciais. Logo, os créditos orçamentários ordinários são passíveis de sofrer alterações qualitativas e quantitativas por meio da abertura de créditos adicionais (SÉRGIO MENDES, 2021).

Os créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou

insuficientemente dotadas na LOA (BRASIL, 1964). Segundo o Manual Técnico de Orçamento (MTO, 2020), as mudanças qualitativas e quantitativas do orçamento promovem a realização dos programas mediante a alocação de recursos para a execução das ações orçamentárias ou criação de novos programas, que são de responsabilidade dos órgãos central, setoriais e das unidades orçamentárias. No âmbito federal, as necessidades dessas mudanças são identificadas pela Unidade Orçamentária (UO) ou pelo Órgão Setorial (OS). A solicitação dessas alterações deverá ser elaborada de forma a atender às disposições das portarias da Secretaria de Orçamento Federal (SOF). As que tiverem início na UO devem ir para o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) que encaminhará para o respectivo OS. Esse órgão procederá à avaliação da necessidade dos créditos então solicitados. Após a correta verificação e aprovação, a SOF elaborará o pleito de créditos, o qual uma vez aprovado, a SOF editará os atos necessários à alteração no orçamento.

Portanto, a LOA é passível de ser alterada em curso por meio dos créditos adicionais. Porém, é necessário que ao abrir esse tipo de crédito seja apontado o montante, a espécie e a classificação da despesa. A Lei 4.320/1964 classifica os créditos adicionais em suplementares, especiais e extraordinários.

Os Suplementares são aqueles consignados para reforço de dotação orçamentária, autorizados por lei e abertos por decreto do poder executivo. Entretanto, sua abertura depende da possibilidade de se ter recursos disponíveis, já que é proibida a abertura de crédito suplementar sem autorização legislativa. Esse tipo de crédito integra o orçamento, sendo adicionado à dotação que se queira reforçar e terão vigência limitada ao exercício financeiro. É interessante ressaltar ainda que o Poder Executivo pode ter autorização para abertura desses créditos, até determinado montante, sem necessidade de autorização legislativa específica, quando autorizado previamente na própria LOA.

Já os Especiais são aqueles consignados para despesas as quais não se tenha dotação orçamentária prevista, autorizados por lei e abertos por decreto do poder executivo. Entretanto, da mesma forma que os suplementares, sua abertura depende da possibilidade de se ter recursos disponíveis, já que é proibida a abertura de crédito especial sem autorização legislativa. Esses créditos não possuem vigência que ultrapasse o exercício financeiro, salvo se a autorização for promulgada nos últimos quatro meses do exercício, podendo, nesse caso, vigor até o final do exercício subsequente, caso em que a reabertura do crédito é discricionária e limitada ao saldo residual.

Por fim, os créditos extraordinários, foco do presente trabalho, são aqueles atribuídos para atender a despesas urgentes, emergenciais e imprevisíveis, como em caso de calamidade

pública, guerra ou comoção interna, segundo rol exemplificativo constante do Art. 167 da CF/1988.¹ Ressalta-se que não é compulsória a indicação da fonte de recursos para sua abertura. Estes são abertos por medida provisória ou por decreto do Poder Executivo e também não possuem vigência que ultrapasse o exercício financeiro, salvo se a autorização for promulgada nos últimos quatro meses do exercício, podendo, nesse caso, viger até o findar do exercício subsequente², caso em que a reabertura do crédito é discricionária, limitada ao saldo residual. É mister ressaltar que todas os créditos devem respeitar o princípio da quantificação dos créditos orçamentários, segundo o qual todo crédito deve ser autorizado com uma dotação limitada³, e, ao contrário do que alguns poderiam imaginar, inclusive os extraordinários, não se admitindo valores indeterminados. Sendo assim, caso se necessite de um valor maior do que daquele delimitado, deve-se abrir novo crédito.

2.3 Lei do Teto de Gastos

Na intenção de conciliar as necessidades e as pressões por gastos com a disponibilidade financeira, o Governo Federal aprovou a Emenda Constitucional n.º 95/2016, adotando um Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, com vigência por vinte anos, a partir de 2017 (BRASIL, 2016). Com isso, foram fixados limites para as despesas primárias dos órgãos federais. No âmbito da União, o Governo Federal definiu novas exigências para a renegociação das dívidas dos Estados e Distrito Federal. O principal objetivo foi promover o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados (PAF), criado pela Lei Federal n.º 9.496/97, e para exigir medidas de equilíbrio orçamentário sustentável dos Entes Federativos. Dentre as medidas adotadas por alguns Entes Estaduais também está o teto de gastos, embora com modelos diferentes da EC 95/2016 da União.

No entanto, a simples instituição de um teto de gastos não parece ser uma solução suficiente para o alcance dos objetivos pretendidos, visto que de acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU, 2018), no Parecer Prévio das Contas do Governo Federal de 2017, para o cumprimento do teto de gastos estabelecido para União será necessária a eliminação das despesas discricionárias até março de 2024. Tal situação poderá indicar a paralisação da administração federal para atender o teto de gastos (TCU, 2018).

Com a EC 95/2016 passou a existir limites individualizados para as despesas primárias

¹ Art. 167, § 3º, da CF/1988.

² Art. 167, § 2º, da CF/1988.

³ Art. 167, VII, da CF/1988.

de cada um dos três Poderes, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União. Sendo que, cada um dos limites equivalerá a: I - para o exercício de 2017, à despesa primária paga no exercício de 2016, incluídos os restos a pagar pagos e demais operações que afetam o resultado primário, corrigida em 7,2%; II - para os exercícios posteriores, ao valor do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Determina, ainda, que não se incluem na base de cálculo e nos limites estabelecidos: I - transferências constitucionais; II - créditos extraordinários; III - despesas não recorrentes da Justiça Eleitoral com a realização de eleições; e IV - despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes (SENADO FEDERAL, 2016).

Pode-se observar que estão previstas algumas exceções para o teto de gastos, como as transferências constitucionais a Estados, Municípios e Distrito Federal; os créditos extraordinários; as complementações orçamentárias ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); as despesas da Justiça Eleitoral com as eleições; as despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes do Tesouro Nacional; e outras transferências obrigatórias derivadas de lei, como as compensações financeiras oriundas da exploração de recursos minerais (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2016).

Interessante também observar as punições aos órgãos que descumprirem o teto de gastos:

- ficará impedido de aumentar as despesas com pessoal no ano seguinte, como reajuste aos servidores públicos e a criação de novos cargos;
- contratações só serão permitidas para reposição de vagas abertas por aposentadoria ou falecimento de servidores; e
- não poderá realizar concursos públicos (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2016) .

2.4 Implicações

A razão essencial da PEC encontra-se expressa na Exposição de Motivos - EMI nº 00083/2016 MF MPDG, que acompanha o texto da lei. Segundo ela, o governo acredita que o país se encontra em uma situação de desarranjo fiscal, destacando: [...] os elevados prêmios de risco, a perda de confiança dos agentes econômicos e as altas taxas de juros, que, por sua vez, deprimem os investimentos e comprometeram a capacidade de crescimento e geração de empregos da economia (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2016).

Portanto, segundo o documento, é necessária a mudança de rumo nas contas públicas, para que o País consiga, o mais rápido possível, restabelecer a confiança na sustentabilidade dos gastos e da dívida pública. É mister destacar que esse instrumento é essencial para recolocar a economia em trajetória de crescimento, com geração de renda e empregos. Corrigir o desequilíbrio das contas públicas é condição necessária para retirar a economia brasileira da situação crítica.

Entretanto, para Sicsú (2016) a PEC desmontará o Estado brasileiro e suas políticas sociais pelo simples fato de que o que necessitamos são mais gastos per capita em diversas áreas, com destaque para saúde e educação. Não temos, como diversos países europeus, um estado de bem-estar conformado. E o desenvolvimento brasileiro é essencialmente a construção de um estado de bem-estar social. O Brasil é um país com grande desigualdade social e a EC 95 irá atingir principalmente a população pobre. Completa o presidente do Instituto Luiz Gama afirmando que tal proposta chega a ser considerada racista, visto que a população negra será desproporcionalmente afetada pela medida pois é a que mais depende de serviços públicos (DAMASCENO, 2016).

A população mais pobre é mais dependente dos serviços públicos, mormente dos que se referem à saúde, educação e assistência social. Nesse sentido, Amado e Mollo (2016) acreditam que a EC 95 irá frear o crescimento da economia dificultando o aumento no nível de emprego e de salários. Ou seja, muitas pessoas que antes não dependiam essencialmente dos serviços públicos, passarão a depender. Logo, haverá um aumento na demanda por serviços públicos, sem que a oferta possa acompanhar. O resultado disso será uma decadência na qualidade dos serviços prestados, além de uma enorme insatisfação da população.

Segundo Bremaeker (2017), a crise no sistema de saúde brasileiro tem como principal problema o subfinanciamento. Para muitos especialistas na área, o Sistema único de Saúde (SUS) esteve em dificuldades financeiras desde a sua criação, visto que foi criado com o objetivo de atender à população de forma universal, integral e gratuita. Na contramão aponta que, com a EC do teto, os gastos federais em saúde vão reduzir dos atuais 1,7% do PIB para 1% ao fim dos próximos 20 anos, o que agravará a situação do déficit na área da saúde. Considerando que o montante de recursos repassado em 2016 foi significativamente inferior ao realizado em 2015, o déficit estimado dos repasses para a área da saúde em favor dos Municípios poderá chegar a R\$ 250 bilhões nos próximos 20 anos (BREMAEKER, 2017).

Tal situação nos remete ao apelo da procuradora do Ministério Público de Contas de São Paulo, Élide Graziane Pinto, ao indagar se o que é mínimo na garantia de custeio dos direitos fundamentais à saúde e à educação poderia ser minorado (PINTO, 2017). Em sua

coluna, esse mesmo autor aponta que mais de 23 mil leitos foram fechados no âmbito do SUS nos últimos cinco anos. Essa notícia não pode ser vista como algo normal ou neutro, e que, aparentemente, “os deveres de equalizar as oportunidades educacionais e de assegurar padrão mínimo de qualidade do ensino em todo o território nacional são ainda hoje tratados como quimeras da nossa Constituição”.

Segundo Drummond (2016), o valor mínimo destinado à educação e saúde cairá como proporção das receitas de impostos e também em relação ao PIB, com grave prejuízo para a população de menor renda. “Garantir que os gastos com saúde e educação aumentem conforme o país cresce é um dever cívico que o novo regime fiscal menospreza” (FÓRUM 21 et. al, 2016).

Amado e Mollo (2016) explicam que um corte de gastos dessa magnitude terá um efeito direto na demanda, que tenderá a cair. Para o Fórum 21 et. al (2016), o Novo Regime Fiscal retira o poder da sociedade de moldar o tamanho do orçamento público em um pacto social em torno de um Estado mínimo. Além disso, tal medida não prevê nenhum mecanismo para lidar com crises econômicas ou outros choques. Logo, ganha quem não quer financiar os serviços públicos, por meio de impostos, e o grande capital que enxerga o Estado como concorrente quando este ocupa setores que poderiam ser alvo de lucros privados, como saúde e educação. Por outro lado, perde a população mais pobre, isto é, aqueles que são os principais beneficiários dos serviços públicos. Além disso, aqueles que vislumbram uma sociedade mais justa e igualitária (FÓRUM 21 et. al, 2016).

3 MÉTODOS

3.1 Tipologia da Pesquisa

Quanto aos objetivos, essa pesquisa caracteriza-se como descritiva. Segundo Triviños (1987), os estudos descritivos podem ser criticados porque pode existir uma descrição exata dos fenômenos e dos fatos. Estes fogem da possibilidade de verificação através da observação. Quanto à abordagem do problema caracteriza-se como qualitativa. A pesquisa qualitativa visa à descrição, compreensão e interpretação do fenômeno em estudo (GODOY, 2005). A metodologia qualitativa pressupõe uma análise e interpretação de aspectos mais profundos da complexidade do comportamento humano. “[...] fornece análise mais detalhada sobre investigações, hábitos, atitudes e tendências de comportamentos.”(MARCONI; LAKATOS, 2005, p. 269). Quanto aos procedimentos, classifica-se como pesquisa bibliográfica e também *ex-post-facto*, já que é elaborada a partir de material já publicado, como livros, artigos e periódicos e vale-se de dados coletados após a ocorrência dos eventos.

3.2 Dados

A pesquisa utilizará método de análise de dados por meio de um portal da internet, mais especificamente, um portal do Senado Federal⁴ que possibilita a pesquisa e obtenção de informações das execuções orçamentárias dos mais variados anos. Foram utilizados dados de três anos antes da Lei do Teto de Gastos (2013,2014,2015), e três anos depois, incluindo-se o ano da própria Lei (2016,2017,2018 e 2019).

Para que houvesse a comparação e confrontação dos montantes, bem como o cruzamento de informações com vistas a encontrar similaridades de um ano para outro, foram feitos os seguintes passos:

- Abre-se o navegador da internet Google e digita-se SIGA BRASIL, clicando no primeiro link disponibilizado.
- Clicar em *Acesso Livre*. Após isso, clicar em página inicial e em Web Intelligence. Clicar em Novo documento, Universo.
- Determinar qual o ano da LOA que se quer pesquisar e escolher a despesa de execução.

⁴ SIGA BRASIL: [Siga Brasil :: Portal do Orçamento \(senado.leg.br\)](http://SigaBrasil.senado.gov.br)

- Incluir no filtro deste portal supracitado os seguintes componetes da despesa de execução de cada ano: ação, fonte, sub-elemento de despesa e o empenho liquidado, excetuando-se os que se igualam a “0”.

Após isso, extraiu-se uma planilha em excel para que fosse possível manejar os dados e concluir uma análise. Foi realizada ainda uma correção de valores com a inflação para que fosse possível fazer a correta comparação entre os dados. Essa correção foi realizada com o auxílio da calculadora disponível no sítio do Banco Central⁵. Por meio do Microsoft Excel, foi realizada a consolidação dos valores corrigidos pela inflação, e, logo após, a elaboração dos quadros contendo esses valores em cada ano. Na planilha de ação, foi ainda utilizado o recurso de classificação personalizada para relacionar as maiores ações e ainda as que mais se repetiam, para confeccionar o quadro por objeto de gasto e elencar as ações que se repetiam durante os anos. Foi utilizado o recurso de classificação personalizada também para as fontes de recurso. Foi ainda utilizado o recurso gráficos, para elaborar gráfico sobre a representação dos créditos extraordinários sobre o total executado da LOA.

Ressalta-se que nesta pesquisa o ano de 2020 não foi objeto de análise, tendo em vista a característica tão excepcional do referido ano, quando do acontecimento de uma pandemia mundial, causada pelo novo coronavírus (COVID-19), que se iniciou desde o início de 2020 e perdura até a presente data desta pesquisa. Foi constatado que analisar o presente ano seria de uma complexidade tamanha que não seria possível realizar uma comparação útil com os outros anos ora citados nesta pesquisa, justo pela excepcionalidade desse ano, que, inclusive, é temática de vários trabalhos de pesquisa, apenas analisado isoladamente, haja vista a multiplicidade de considerações a se fazer pelo acontecimento supracitado nesse ano.

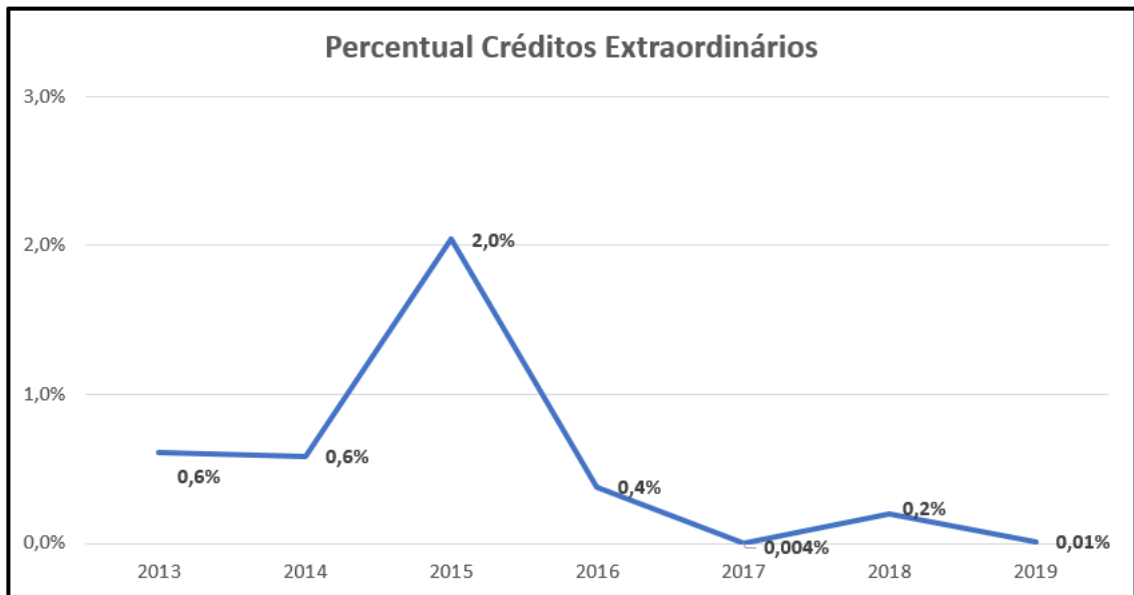
⁵ [BCB - Calculadora do cidadão](#)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Representatividade dos Créditos Extraordinários

A demonstração da representatividade dos créditos extraordinários em cada LOA analisada pode ser visualizada no Gráfico 1 a seguir. Para isso, somou-se o total de créditos extraordinários e o total da LOA de cada ano, corrigidos pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) até dezembro de 2019, sendo essa correção de cálculo feita com o auxílio da calculadora do Banco Central do Brasil (BACEN).

Gráfico 1 – Percentual dos Créditos Extr 1



Fonte: SIGA BRASIL: Portal do Orçamento. Elaboração própria.

No ano de 2013 e 2014, os créditos extraordinários representaram 0,6% do total da LOA. No ano de 2015, esses créditos representaram cerca de 2% da LOA, aumento expressivo, mais do que o triplo, o qual se deve principalmente às subvenções em operações econômicas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI) e do Programa Emergencial de Reconstrução de Municípios Afetados por Desastres Naturais - Leis nº 12.096, de 2009 e nº 12.409, de 2011 – que se refere ao auxílio necessário em decorrência do desastre natural de Mariana, cidade de Minas Gerais, que foi a maior tragédia ambiental da história do Brasil. O acidente foi provocado pelo rompimento da Barragem do Fundão, usada para guardar os rejeitos de minério de ferro explorados pela empresa Samarco. O evento causou a destruição do meio-ambiente, contaminação do rio, do solo e um saldo de 19 mortos (JULIANA BEZERRA, 2020).

Além disso, o aumento também se deve à complementação da atualização monetária dos recursos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, prevista na Lei Complementar 110/2001 que “Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e dá outras providências.”

A partir do ano de 2016 os créditos extraordinários diminuíram bruscamente, além de ficarem menos pulverizados em termos de objeto de gasto. Nos anos de 2017 e 2019, esses créditos se comportaram de forma similar. Já em 2018, o aumento constatado se refere principalmente à subvenção econômica à comercialização de óleo diesel no território nacional, caso este atrelado à greve dos caminhoneiros à época.

4.2 Análise por objeto de gasto (Ação e Subelemento de Despesa)

Para essa análise, selecionou-se as principais ações responsáveis pelo montante de créditos extraordinários a cada ano.

A seguir, tem-se o quadro 2 com a associação das duas principais ações vinculadas ao montante de créditos extraordinários executados em cada ano e respectivas percentagens relativas ao total realizado.

Quadro 2 – Quadro das principais ações-subelementos 1

em R\$ 1000					
Ano	TOTAL DE CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS CORRIGIDO	Principais Ações-Subelemento de Despesa atreladas ao Montante		Representação percentual do Total de créditos extraordinários	Representação percentual Total
2013	16.284.737,65	Concessão de Financiamento Estudantil -FIES	Financiamento Estudantil - FIES	29%	50%
		Auxílio Financeiro a Municípios	Auxílio a diversos Estados	9%	
		Ações de Defesa Civil	Diversos Estados	6%	
		Auxílio Emergencial Financeiro	Auxílio a pessoas físicas	6%	
2014	17.833.592,75	Concessão de Financiamento Estudantil -FIES	Financiamento Estudantil - FIES	57,3%	62,3%
		Ações de Defesa Civil	Ações de Defesa Civil em vários Estados	5,1%	
2015	61.611.396,39	Subvenção Econômica para operações de financiamento	Aquisição e produção de bens de capital + subvenções econômicas	31,9%	50%
		Complementação da atualização monetária dos recursos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS	COMPL. Atualização Monetária-LC 110/01	17,8%	
2016	11.598.979,20	Auxílio Financeiro ao Estado do Rio de Janeiro	Rio de Janeiro/Rio 2016	25,0%	52,0%
		Auxílio Financeiro aos estados, ao distrito federal e aos municípios	Mato Grosso/Auxílio financeiro aos estados, ao distrito federal e aos municípios para o fomento das exportações	16,8%	
		Subvenção Econômica em operações de Financiamento	Aquisição e produção de bens de capital + subvenções econômicas	10,2%	
2017	123.496,07	Emprego das Forças Armadas em apoio à Segurança Pública nos Estados Brasileiros	Despesas diversas com o emprego	45,5%	76,6%
		Apoio Logístico para emprego das Forças Armadas no Sistema Penitenciário Brasileiro.	Despesas diversas com o apoio	31,1%	
2018	5.829.766,53	Subvenção econômica à comercialização de óleo diesel no território nacional	Ressarcimento de Subvenções Econômicas	82,6%	86,5%
		Transferência de recursos ao estado de Roraima para ações relativas à intervenção federal, com o objetivo de pôr termo a grave comprometimento da ordem pública	Roraima	3,9%	
2019	250.212.826,41	Acolhimento humanitário e interiorização de migrantes em situação de vulnerabilidade e fortalecimento do controle de fronteiras	Despesas Diversas	69,1%	95,4%
		Auxílio emergencial pecuniário para os pescadores profissionais artesanais domiciliados nos municípios atingidos pelo derramamento de petróleo na costa brasileira	Auxílio a pessoas físicas	26,3%	

Fonte: SIGA BRASIL: Portal do Orçamento. Elaboração própria.

É observado que todas as principais ações, no mínimo duas e no máximo quatro, de cada montante de créditos é responsável por no mínimo 50% do total, chegando ao máximo de 95,4% de representação, uma média de 72,7%. Logo, é interessante perquirir o porquê da abertura de crédito extraordinário em ações como essas demonstradas no quadro 2, em virtude de suas representatividades diante do montante executado no ano em questão, haja vista que a abertura de créditos extraordinários carece de justificativas legais como urgência e imprevisibilidade (BRASIL, 1964).

Destaca-se no ano de 2016, a existência de dois auxílios financeiros. Um deles diz respeito ao auxílio para os jogos olímpicos do RIO 2016. Entretanto, se eram jogos olímpicos,

estes já deveriam estar previstos com antecedência, ou seja, não é uma situação emergencial ou imprevisível. Portanto, essa constatação sugere haver um descumprimento de pressupostos legais e, até mesmo, má gestão dos recursos públicos, já que os créditos extraordinários, por terem rito próprio e celeridade, tendem a romper com as prioridades ordinariamente planejadas, ferindo fundamentos de um orçamento que se supõe ser moderno. Por essa lógica, nos anos de 2017, 2018 e 2019, não há constatação de inadequação da abertura dos créditos extraordinários, visto que as ações supracitadas referem-se a situações de calamidade e/ou emergência.

Com o intuito de aprofundar a análise, foi realizada ainda a comparação entre os anos para que fosse possível observar as ações que se repetem. Cabe observar que somente no período de 2013 a 2016 a repetição ocorreu e, entre as ações que se repetiram, destacam-se as: 00IG – Concessão de Financiamento Estudantil – FIES; 00O3 – Auxílio Financeiro aos Municípios; 22BO – Ações de Defesa Civil; e 0359 – Contribuição ao Fundo Garantia – Safra (Lei n. 10.420, de 2002).

A ação 00IG – Concessão de Financiamento Estudantil (FIES), refere-se aos repasses ao Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo, FGEDUC (FIES). Entretanto, é mesmo necessário que um tipo de financiamento estudantil esteja inscrito como extraordinário, visto ser algo previsível, que acontece anualmente com o fim de auxiliar o ingresso de estudantes no ensino superior? Essa constatação sugere haver um descumprimento de pressupostos legais e, até mesmo, má gestão dos recursos públicos, já que os créditos extraordinários possuem o requisito primordial de serem abertos em situação específicas determinadas em lei.

A ação 00O3 – Auxílio Financeiro aos Municípios diz respeito ao que está disposto na Lei 12.859/2013, previsto no artigo sétimo: “A União prestará auxílio financeiro aos Municípios no montante de R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais), com o objetivo de incentivar a melhoria da qualidade dos serviços públicos municipais, de acordo com critérios, prazos e condições previstos nesta Lei”. Mais uma vez, isso fere o atributo principal do orçamento moderno, qual seja, a vinculação entre planejamento e orçamento. Um auxílio financeiro que ocorre quase todos os anos e que, mais do que isso, vincula-se a uma lei que prevê sua ocorrência, retira o caráter imprevisível desse elemento.

Já a ação 22BO – Ações de Defesa Civil foi realizada de forma a respeitar a característica dos créditos extraordinários, visto que se refere a uma ação de defesa civil com vistas ao fornecimento e transporte de água com carro pipa para serviços de coleta, transporte e distribuição de água potável no semiárido nordestino. Situação de seca e falta de recursos

como essa se configuram como calamidade pública, sendo, na falta de recursos, necessária a abertura de créditos extraordinários para atender a esse fim.

Por fim, a ação 0359 – Contribuição ao Fundo Garantia Safra é uma forma de auxílio a pessoas físicas, destinado a agricultores familiares vitimados pelo fenômeno da estiagem, nas regiões que a Lei 10.420/02 especifica. No texto dessa lei, temos que “É criado o Fundo Garantia-Safra, de natureza financeira, vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Agrário, e instituído o Benefício Garantia-Safra, com o objetivo de garantir condições mínimas de sobrevivência aos agricultores familiares de Municípios sistematicamente sujeitos a perda de safra por razão do fenômeno da estiagem ou excesso hídrico, situados na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE”.

A questão, portanto, é definir se o escopo a que atende esse tipo de auxílio abarca o atributo da imprevisibilidade. De fato, são situações de calamidade pública. Entretanto, se anualmente ou quase todos os anos acontecem os fenômenos supracitados, quais seja, estiagem ou excesso hídrico, é possível prever o seu acontecimento e destinar uma reserva que atenda a esse fim, visto que deixou de ser extraordinário, imprevisível e passou-se a ser um evento previsível e de possível ocorrência.

Nos anos de 2017 a 2019 não foram observados ações similares, visto que o montante de créditos extraordinários diminuiu, além de ter ficado menos pulverizados, ou seja, menos aberturas de créditos adicionais e número de objetos de atendimento reduzido. Enquanto em 2016 houve 31 aberturas desses créditos, em 2017 houve apenas 5, 2018, 6, e em 2019, 3. Isso reforça mais uma vez a ideia de que, após a vigência da lei de teto, houve sim dinâmica nos créditos extraordinários, visto que, como citado, entre os anos de 2017 a 2019 a ocorrência da abertura desses créditos diminuiu de forma significativa. Entretanto, essa dinâmica, aliada à não ocorrência de repetição de créditos nesses anos e nem a utilização de eventos previsíveis para abertura destes, reafirma a possibilidade de que os créditos não têm sido um meio de fuga do teto de gastos.

4.3 Análise por Fonte de Recursos

Busca-se com essa análise evidenciar quais as principais fontes de recursos que estão atreladas ao montante dos créditos extraordinários, principalmente, se são fontes vinculadas ou de livre aplicação. De qualquer forma, trata-se apenas de mais uma evidência do que está veementemente sendo defendido nesta pesquisa, ou seja, que os créditos extraordinários se

alteraram, mas que essa alteração reflete que eles não são utilizados como subterfúgio para fugir do teto. O detalhamento pode ser observado no quadro 3 a seguir:

Quadro 3 – Principais fontes de recursos 1

Fonte	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Em R\$ 1.000
								Total
344 - TITULOS DE RESPONSABILID.DO TESOIRO NACIONAL	0,00	0,00	27.590.508,19	0,00	0,00	0,00	0,00	27.590.508,19
300 - RECURSOS ORDINARIOS	135.341,23	15.096.798,16	1.615.992,66	7.252.269,67	85,82	557.392,19	248.908,45	24.906.788,17
100 - RECURSOS ORDINARIOS	1.422.479,74	167.330,80	9.848.110,73	2.516.313,60	105.319,47	2.899.839,78	0,00	16.959.394,12
188 - REMUNERACAO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL	2.682.053,29	139.442,33	10.480.338,01	1.416.343,61	0,00	0,00	0,00	14.718.177,25
388 - REMUNERACAO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL	11.814.709,11	198.544,75	96.187,22	0,00	0,00	0,00	0,00	12.109.441,08
384 - CONTRIBUICOES S/REMUN.DEV.AO TRABALHADOR-FGTS	0,00	0,00	7.818.170,95	0,00	0,00	0,00	0,00	7.818.170,95
129 - RECURSOS DE CONCESSOES E PERMISSOES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.144.415,09	0,00	2.144.415,09
153 - CONTRIBUICAO P/FINANCIAM.DA SEGURIDADE SOCIAL	0,00	0,00	2.041.687,52	0,00	0,00	0,00	0,00	2.041.687,52
329 - RECURSOS DE CONCESSOES E PERMISSOES	0,00	1.592.830,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.592.830,84
151 - CONTR.SOCIAL S/O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS	0,00	0,00	1.233.764,65	0,00	0,00	0,00	1.304,38	1.235.069,03
Outras (19 fontes)	230.154,26	638.645,87	886.636,48	414.052,32	18.090,78	228.119,47	0,00	2.415.699,19

Fonte: SIGA BRASIL: Portal do Orçamento. Elaboração própria.

A análise centrou-se nas fontes de recursos com montantes acima de 1 bilhão de reais. As que estavam abaixo desse montante foram agrupadas como outras fontes. É possível notar que a maior parte dos recursos são de fontes não vinculadas, ou seja, de livre destinação, que juntas somam cerca de 42 bilhões de reais. Essas são as fontes 100 (exercício corrente) e 300 (exercício anterior). Até 2016 essas fontes tinham um valor expressivamente alto, porém, desde então, o montante diminuiu significativamente.

Os títulos de responsabilidade do tesouro nacional somam o segundo maior montante com a ocorrência de abertura somente em 2015. Isso se deve, mormente, pelo desastre natural em Mariana, já explicitado anteriormente. Em terceiro lugar, elenca-se a remuneração das disponibilidades do tesouro nacional que vinham sendo abertos em crédito extraordinário até 2016, o que, após isso, se alterou não havendo mais ocorrência.

O que se observa, principalmente, é que após a vigência da Lei de Teto de Gastos, as fontes de recursos diminuíram e muitas deixaram de ocorrer, salvo os recursos ordinário ou não vinculados. Logo, isso permite avaliar que a dinâmica de abertura dos créditos extraordinários se alterou com o marco legal ora citado. Entretanto, não parece corroborar com as expectativas

daqueles que bradavam sobre a utilização dos créditos extraordinários como instrumento a ser utilizado como fuga aos limites impostos pela Lei.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa proporcionou o conhecimento da EC 95/2016 sob enfoque dos créditos extraordinários. A pergunta principal a que se quis responder foi como seria a dinâmica desses créditos após a referida Lei de Teto de Gastos. Houve a preocupação de se os gestores poderiam utilizar esses créditos para fugir do teto que trouxe limites para as despesas primárias dos órgãos federais.

Para tanto, foram feitas as seguintes análises: Uma análise geral que contemplou a representatividade percentual do total de créditos extraordinários em relação ao total da LOA; ainda uma análise anual das principais ações atreladas ao valor do montante total dos créditos extraordinários, aprofundando-se nas que se repetiram durante os anos e se atendo, primordialmente, ao motivo da ocorrência de abertura, para verificar se há algum descumprimento de pressupostos legais e, até mesmo, má gestão dos recursos públicos, já que os créditos extraordinários possuem o requisito primordial de serem abertos em situação específicas determinadas em lei; e por último uma análise por fontes de recursos evidenciando quais as principais fontes de recursos que estavam relacionadas ao montante dos créditos extraordinários, principalmente, se eram fontes vinculadas ou de livre aplicação, o que ratificou a ideia que neste momento está se concluindo nas considerações finais.

Como demonstrado e analisado nesta pesquisa, pode-se observar que a abertura dos créditos extraordinários diminuiu substancialmente após o ano de 2016, ano de vigência da Lei de Teto, ficando menos pulverizado. Mais do que isso, o montante dos créditos se reduziu. Ademais, foi possível analisar que durante o triênio 2017-2019, houve sim dinâmica nos créditos extraordinários, visto que, como citado, entre os anos de 2017 a 2019 a ocorrência da abertura desses créditos diminuiu de forma significativa. Entretanto, essa dinâmica, aliada à não ocorrência de repetição de créditos nesses anos e nem a utilização de eventos previsíveis para abertura destes, reafirma a possibilidade de que os créditos não têm sido um meio de fuga do teto de gastos.

Logo, é natural concluir que os créditos extraordinários não estão sendo utilizados como meio de fuga após a vigência da referida Lei do teto, pelo contrário, transparecem que os administradores de recursos estão, de fato, empregando-os de forma correta e legal.

REFERÊNCIAS

- _____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**: Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 8ª Edição. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 30 de julho de 2019.
- AMADO, A. M.; MOLLO, M. L. R. PEC – 241: Um Estado Menor e maior injustiça social. **Economia Política – Departamento de Economia UnB**, 2016. Disponível em: <<http://economiapoliticaunb.com.br/index.php/menuprofessores/78-professores/83-mollo>>. Acesso em junho de 2017.
- AMORIM, R. S. O orçamento público como instrumento de política fiscal eficiente e eficaz no processo de arrecadação tributária. 2010.
- BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23. Abr. 2017.
- BRASIL. **Lei Complementar 101**. 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23. Abr. 2017.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Estudo Técnico Nº 26 de 2016**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2016/et26-2016-novo-regimefiscal-emenda-constitucional-95-2016-comentada>>. Acesso em: 22. Mai. 2017.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta do governo limita crescimento de gasto público à inflação do ano anterior. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAOPUBLICA/510693-PROPOSTA-DO-GOVERNO-LIMITA-CRESCIMENTO-DEGASTO-PUBLICO-A-INFLACAO-DO-ANO-ANTERIOR.html>.
- CRISTINA, D. et al. O orçamento público nem sempre foi visto sob a ótica da gestão por resultados. Na verdade, houve um grande percurso para que ele chegasse no nível de amadurecimento em que chegou. Este trabalho faz uma breve digressão por meio deste caminho percorrido pelo. v. 16, p. 451–473, 2017.
- DAMASCENO, V. “Se a PEC 55 limita direitos sociais, é uma proposta também racista”. **Carta Capital**, 2016. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/politica/se-a-pec-55-limita-direitos-sociais-e-uma-proposta-tambem-racista>>. Acesso em junho de 2017.
- de Sousa, M., Bruno, M., Martins, J., Fabrício, L., & Santos, G. (2018). *Tema: EQUILÍBRIO, TRANSPARÊNCIA E PLANEJAMENTO FISCAL DE MÉDIO E LONGO PRAZO Importância e os Impactos dos Tetos de Gastos na Gestão Fiscal e na Economia dos Entes Federados*.
- DIAS, Letícia. Créditos Extraordinários no Novo Regime Fiscal. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 12, n. 1, p. 125-165, 1 jun. 2017.
- FERNANDES, A. S. A.; SOUZA, T. S. E. **Ciclo Orçamentário Brasileiro**, 2019.
- Giacomoni, James. **Orçamento público**. 15 ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

- MONTEIRO, M. D. S. A IMPORTÂNCIA E OS IMPACTOS DOS TETOS DE GASTOS NA GESTÃO FISCAL E NA ECONOMIA DOS Marcelo de Sousa Monteiro. p. 1–42, 2017.
- NOBLAT, P. L. D., BARCELOS, C. L. K., & SOUZA, B. C. G. D. (2014). M. 1: INTRODUÇÃO. Introdução. **Orçamento Público Conceitos Básicos**, p. 1–18, 2014.
- Paulo, P., De, S., Diretor, C., Gerencial, D., & Marques, P. (2002). *2 Fundação Escola Nacional de Administração Pública*. Bruno Cesar Grossi de Souza.
- PINTO, E. G. Mínimos minorados na iminência do seu congelamento por 20 anos. **Conjur**, 2017. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-abr25/contas-vista-minimos-minorados-iminencia-congelamento-20-anos>. Acesso em junho de 2017.
- PLANALTO. EMI nº 00083/2016 MF MPDG. Subchefia de Assuntos Parlamentares. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2016/83.htm. Acesso em outubro de 2021.
- Senado Federal. **SIGA Brasil**. LOA – Despesa Execução. Acesso em: 15/10/2021
- SICSÚ, J. A PEC 241 não é para equilibrar as contas públicas. **Carta Capital**, 2016. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/politica/a-pec-241-nao-epara-equilibrar-as-contas-publicas>. Acesso em junho de 2017.
- SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2012.
- SOUSA; MARINA CARDOSO. 01.01.03 - a Pec Do Teto Dos Gastos E O Papel Do Estado. 2017.