



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB - FATECS**  
**COORDENAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UM ESTUDO SOBRE A ABERTURA DE CRÉDITOS  
ADICIONAIS NO ORÇAMENTO PÚBLICO DA UNIÃO 2002-2011.**

**BRA SÍLIA - DF**  
**2012**

**LEINER ANDRÉ PRIMO TEIXEIRA**

## RESUMO

Este trabalho foi realizado com o objetivo evidenciar a concessão de créditos adicionais e seus efeitos no orçamento público da união, nos últimos 10 anos. Visando criar subsídios a fim de colher dados concretos para o trabalho em questão levantou-se o seguinte questionamento como problema geral: Quais os possíveis impactos negativos ou positivos dos créditos adicionais para o orçamento do exercício seguinte? E como objetivo geral questiona-se de que forma os créditos adicionais concedidos influenciaram o orçamento do exercício-financeiro do ano vigente e qual o impacto disso no orçamento do Governo Federal.

Para o embasamento teórico foram explorados alguns conceitos que alicerçam a abertura dos referidos créditos, como: a administração pública; a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); orçamento público, contendo basicamente, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA); receita pública; despesa pública; déficit e superávit financeiro e por fim os créditos adicionais.

Após a análise de dados colhidos através de Balanços Orçamentários do Governo Federal, foram condensados os valores de todos os créditos adicionais concedidos durante o período de 2002 a 2011, sendo observada a legalidade da abertura, suas variações, e seus efeitos no orçamento do ano vigente.

Os resultados obtidos após a análise vale concluir que o Brasil atravessou no período uma fase financeira estável, relativo à abertura de créditos e controle do orçamento. Todos os créditos concedidos foram devido a superávit financeiro, excesso de arrecadação e saldos de exercícios de anos anteriores, levando a conclusão de que embora os créditos sejam abertos em eventos não previstos, sua prática tem sido controlada e segura.

**Palavras chave:** Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal, Créditos Adicionais.

## 1. INTRODUÇÃO.

A contabilidade das entidades do setor público tem como função principal estudar, registrar, controlar e evidenciar o patrimônio e suas variações. Essa tarefa impõe o emprego de um grande número de técnicas e procedimentos contábeis que a transforma numa complexa ramificação da Ciência Contábil. (Mota, 2009)

Baseado neste contexto e em referência ao tema em questão, um estudo sobre a abertura de créditos adicionais no orçamento público da União 2002-2011, será abordado o seguinte problema: Quais os possíveis impactos negativos ou positivos dos créditos adicionais para o orçamento do exercício seguinte?

O texto procura definir de que forma os créditos adicionais concedidos influenciaram o orçamento do exercício-financeiro do ano vigente e qual o impacto disso no orçamento do Governo Federal.

Com o intuito de dar embasamento ao problema citado foi desenvolvido o objetivo geral: mensurar os impactos dos créditos adicionais concedidos pelo Governo Federal no período de 2002 a 2011 e analisar as possíveis conseqüências no orçamento dos exercícios-financeiros dos respectivos anos subseqüentes. Visando dar suporte ao objetivo geral foram desencadeados objetivos específicos que compreenderam em realizar pesquisas bibliográficas em livros de contabilidade pública, nos textos da Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e da Lei nº 4320/64, levantamento, análise e condensação de dados do Balanço Patrimonial da União e recursos da Internet.

Este estudo é oportuno, pois permite uma visão de como o Governo Federal, tem gerido seus recursos e como é o seu comportamento na existência da necessidade de abertura de créditos adicionais. Sua importância dá-se também pelo fato dos créditos adicionais impactarem diretamente no exercício financeiro do ano subseqüente.

A metodologia empregada foi baseada em pesquisa bibliográfica e a pesquisa exploratória, com coleta de dados em Relatórios dos Balanços Oficiais do Governo Federal, do período supracitado. A finalidade foi consolidar e tabular os dados colhidos visando à sustentação do tema principal.

O trabalho divide-se em quatro partes. A primeira é composta pela introdução que visa à apresentação do tema, expondo o objetivo geral do estudo e o problema

a ser explorado. A segunda parte retrata a parte conceitual que aborda e embasa os condicionantes do tema em questão. São explorados conceitos e princípios constitucionais da Administração Pública; Orçamento Público, de fundamental importância para o entendimento, pois retrata sobre os conceitos de Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual onde se encontra todo o embasamento e legalidade quando se trata da abertura dos créditos adicionais; Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), seus artigos e incisos que retratam sobre os créditos adicionais; Receita pública; Despesa pública; Regime de competência; Superávit financeiro, déficit financeiro e excesso de arrecadação; e créditos adicionais também necessárias ao entendimento do trabalho apresentado. Na terceira parte é exposta a tabulação dos dados do estudo desenvolvido, e feita a sua análise, com base nos objetivos propostos e no enunciado do problema; e na quarta parte foi feita uma conclusão onde foi exposta a opinião do autor do trabalho, com embasamento nos dados levantados.

## **2. REVISÃO LITERÁRIA.**

### **2.1) Administração pública**

É notória a necessidade de o Estado criar ferramentas e métodos com o intuito de gerir e controlar a “coisa pública”. Esse conjunto é denominado administração pública. “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços visando à satisfação das necessidades coletivas”. (KOHAMA, 2010, p. 09).

A fim de tornar essa administração eficaz, é necessário que haja um planejamento coeso e paralelo as necessidades comuns. MOTA (2004, p.26) dá ênfase à importância desse planejamento dizendo o seguinte: “O Planejamento governamental é um princípio fundamental da administração pública e está contemplado no Decreto-lei nº 200/67, que em seu artigo 7º definiu que a ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional” [...].

Cabe salientar, que todo esse desprendimento de organização e recursos visa um só objetivo que é promover o bem-estar a sociedade através dos bens públicos, que são todos os bens móveis ou imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas. Kohama (2010, p.10) sintetiza o objetivo da administração pública dessa forma: [...] “O interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas”.

Visando nortear os responsáveis pela excelência na execução da administração dos recursos públicos, a Constituição Federal preconiza princípios que devem ser adotados pelos administradores conforme seu art. 37 “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Segundo Meirelles (2004, p. 87), “[...] por esses padrões é que deverão se pautar todos os atos e atividades administrativas de todo aquele que exerce o poder público”.

### **2.2) Orçamento Público**

Orçamento público é definido por PISCITELLI (2010, p. 29) como “o instrumento do Poder Público (em qualquer das suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados”.

O planejamento de determinada ação é tido como uma das partes mais importantes do processo. Uma vez que o planejamento não tenha sido bem coordenado, todas as ações subsequentes podem estar comprometidas. O orçamento público não foge a essa tônica, já que é de suma importância para a economia e ordem de um país o seu planejamento e execução perfeitos. MOTA (2009, p. 17) reforça esse elo entre planejamento e orçamento dizendo o seguinte: “Na realidade, o orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro”.

Oito princípios norteiam a execução do orçamento. Giacomoni (2010, p. 64-82) os conceituam assim:

- **Princípio da unidade**, o orçamento deve ser uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento.

- **Princípio da universalidade**, o orçamento (uno) deve conter todas as receitas e despesas do Estado.

- **Princípio do orçamento bruto**, Todas as parcelas da receita e despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução.

- **Princípio da discriminação ou especialização**, as receitas e despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e suas aplicações.

- **Princípio da exclusividade**, a lei orçamentária deverá conter apenas matéria financeira, excluindo-se dela qualquer dispositivo estranho à estimativa da receita e à fixação da despesa para o próximo exercício.

- **Princípio do equilíbrio**, havendo desestabilização no sistema econômico (estagnação e desemprego), compete ao governo criar condições para a retomada do crescimento.

Dos oito princípios, dois afetam de maneira direta a legalidade para abertura dos créditos adicionais, considerando que os créditos não são previstos na receita do orçamento e podem ser empregados, em uma situação adversa, a qualquer momento. Os dois princípios tratam respectivamente e especificamente dessa tônica, o período em que o orçamento deve ser considerado, e do emprego, pré-estabelecido, das receitas previstas no orçamento. São esses os princípios:

- **Princípio da Anualidade ou Periodicidade**, o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um determinado período, geralmente um ano;

- **Princípio da Não-afetação das Receitas**, nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos.

Três “planos” compõe o orçamento público: 1) O Plano Plurianual (PPA) que é considerado como a primeira fase na elaboração do orçamento. Nele é exposto todo o planejamento da administração para os próximos quatro exercícios; 2) A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) orienta a elaboração dos orçamentos fiscais e da seguridade social e de investimentos do Poder Público; e 3) a Lei Orçamentária Anual.

O principal objetivo do orçamento público é obter um controle sobre os gastos públicos, a fim de manter o equilíbrio financeiro entre as receitas e despesas do país, evitando uma possível elevação da despesa pública.

### **2.2.1) Plano Plurianual**

O Plano Plurianual (PPA) é considerado como a primeira fase na elaboração do orçamento. Nele é exposto todo o planejamento da administração a curto e médio prazo, norteando a elaboração das propostas orçamentárias para os próximos quatro exercícios. O PPA passou a compor o processo orçamentário através da Constituição Federal de 1988 (CF). A CF em seu art. 165 estabelece que o orçamento seja dividido em três planos; “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; e III – os orçamentos anuais”.

O § 1º, do mesmo art. explana o que a lei que instituir o PPA deverá estabelecer,

- de forma regionalizada,
- as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal,
- para as despesas de capital e
- outras delas decorrentes e
- para os programas de duração continuada.

O PPA tem objetivos amplos que abrangem de maneira global os aspectos do cenário nacional e rege de maneira alinhada os passos do orçamento. Kohama (2010, p.35-36) descreve de maneira ostensiva o que de fato o PPA deve abranger e qual a sua orientação. “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. E nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

Segundo MOTA (2009, p.22) os passos da tramitação do PPA são dessa forma: “O projeto do plano plurianual deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo até o dia 31 de agosto e o Poder Legislativo tem até o dia 22 de dezembro para apreciar, emendar, votar, aprovar e devolver o plano plurianual ao Poder Executivo para fins de sanção e publicação”.

### **2.2.2) Lei de Diretrizes Orçamentárias**

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) orienta a elaboração dos orçamentos fiscais e da seguridade social e de investimentos do Poder Público. Para isso, ela busca sintonizar a Lei Orçamentária Anual com as metas e objetivos da administração pública estabelecidas no PPA.

A afirmativa de MOTA (2009, p.25) é que “São necessárias quatro leis de diretrizes orçamentárias, uma por exercício, para cada plano plurianual elaborado, então se faz necessário expor a LDO nos termos do artigo 165 da Constituição Federal”. Por sua vez, o § 2º do art. 165 da Constituição Federal diz que: A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é anual como a lei orçamentária, de acordo com o I, deverá:

- compreender as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;

- orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

As emendas ao projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o Plano Plurianual (§ 4º do art. 166, da Constituição Federal).

Fica entendido que o Congresso Nacional é o órgão responsável por estudar e aprovar a lei de diretrizes orçamentárias. Em relação às datas à referida lei, pode-se afirmar que o prazo de elaboração do projeto da LDO para o próximo exercício dura do primeiro dia de janeiro até o décimo quinto dia do mês de abril, o Congresso Nacional recebendo o projeto terá até o décimo sétimo dia do mês de julho para devolvê-lo a fim de que seja sancionado.

Pode-se dizer também que o projeto da LDO é feito sempre um exercício antes de entrar em vigor, ou seja, a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias do ano de 2010 foi realizada no ano de 2009.

### **2.2.3) Lei Orçamentária Anual (LOA)**

A Lei Orçamentária Anual traz em seu contexto todos os objetivos já estabelecidos no PPA e na LDO, porém de maneira mais pontual. Ela visa objetivos específicos e detalhados. KOHAMA (2010, p. 38) descreve a LOA assim: "Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas visando alcançar os objetivos determinados".

A Constituição Federal em seu art. 5º, § 5º relata a composição da LOA e quais orçamentos ela compreenderá, que são:

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 de voto; e

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.

A Constituição Federal estabelece parâmetros importantes para a execução da LOA. No inciso I, do § 3º, do art. 166 e no inciso I do art. 167, define a condição da execução lei no orçamento, “a Lei Orçamentária Anual estima as receitas e autoriza as despesas do Governo de acordo com a previsão de arrecadação. Se durante o exercício financeiro houver necessidade de realização de despesas acima do limite que está previsto na Lei, o Poder Executivo submete ao Congresso Nacional um novo projeto de lei solicitando crédito adicional”.

O Art. 2º da lei 4320/64 afiança o que é preconizado no Princípio da Anualidade ou Periodicidade, citado anteriormente. “A Lei Orçamentária Anual (LOA) é uma lei elaborada pelo Poder Executivo que estabelece as despesas e as receitas que serão realizadas ano seguinte”.

Todos objetivos propostos no PPA e LDO viram um projeto de lei denominado PLOA, ou seja, Projeto da Lei Orçamentária Anual. Esse projeto deve ser enviado pelo Poder Executivo até o dia 31 de agosto ao Poder Legislativo, que tem até o dia 15 de dezembro para apreciar, emendar, votar e aprovar. Quando aprovado, teremos de fato a LOA. Essa deve ser devolvida ao Poder Executivo para sanção e publicação até o final do exercício financeiro, para entrar em vigor a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

### **2.3) Receita Pública**

Para que se tenha um orçamento propriamente dito, é necessário que haja arrecadações, essas são denominadas receitas. As receitas são de cunho público quando se tratam de direitos comuns do estado. Em 2012 o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), trouxe atualizações sobre conceitos de administração pública. Nele a receita pública é definida como:

*“Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recurso utilizadas*

*pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade”.*

PISCITELLI (2010, p. 138) a define de maneira mais global, dizendo que: “Receita Pública, em sentido amplo, caracteriza-se como um ingresso de receitas ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades”.

#### **2.4) Despesa Pública**

Para a despesa, deve-se ter o mesmo raciocínio que a receita no que tange a orçamento, porém o seu efeito é contrário. Enquanto a receita se caracteriza por arrecadações a despesa se caracteriza por saídas. Da mesma forma o MCASP, versão 2012, trouxe um conceito atual de despesa pública dizendo que: “despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”.

Consoante ao MCASP, 2012, MOTTA (2009, p. 123) conceitua despesa, porém de forma mais abrangente, dizendo que “a despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferência a terceiros)”.

Deve-se ressaltar que a despesa pública, assim como a receita, deve ter base legal, ou seja, deve constar na Lei Orçamentária Anual (LOA). E que são inicialmente previsões, ou seja, podem sofrer alterações.

No caso da despesa, na ocorrência de algum fortuito ao exercício financeiro, tem-se a ferramenta dos créditos adicionais, que podem ser abertos mesmo não previstos no orçamento.

#### **2.5) Regime de competência**

As despesas públicas têm seu reconhecimento diferente das receitas. Na despesa deve-se observar o fator gerador e não somente o pagamento. Tudo isso tem embasamento no que é preconizado em um regime contábil denominado regime de competência. Essas afirmativas são baseadas no que diz a Lei Complementar nº

101, de 04 de maio de 2000, no inciso II do Art. 50: “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa” e no que publicou o Conselho Federal de Contabilidade nº 1.132, de 21 de Novembro de 2008: “as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem”.

## **2.6) Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é uma importante ferramenta nas informações sobre a utilização dos recursos públicos e controle do endividamento. A LRF foi criada com o objetivo de equilibrar as contas públicas no Brasil, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e transparência nos gastos públicos. Kohama (2010, p. 43) diz que “o orçamento deverá manter o equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e despesa [...] consolidar uma salutar política econômico- financeira que produza igualdade entre valores de receita e despesa”.

Pelicioli (2000, p.109) diz que “A LRF dá suporte à criação de um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro. Por meio desta lei, os administradores dos três poderes e das três esferas do governo são obrigados a prestar contas dos recursos públicos, observando as normas e os limites estabelecidos”.

A LRF traz em seu contexto direcionamentos sobre todo o processo orçamentário. Dos pontos mais importantes, tomando como parâmetro o referente trabalho podemos citar. O Capítulo II, que trata do planejamento do orçamento explorando na Seção I - O Plano Plurianual, na Seção II - A Lei de Diretrizes Orçamentárias, na Seção III - A Lei Orçamentária Anual e na Seção IV - A Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas. No Capítulo III, retratando da Receita Pública, na Seção I - A Previsão e Arrecadação e na Seção II - A Renúncia de Receita. Por fim no Capítulo IV que fala sobre a Despesa Pública, na Seção I - Da Geração da Despesa.

A LRF é de fundamental importância para o entendimento do tema em questão, pois ela preconiza o controle entre as receitas e despesas a fim de que se haja um equilíbrio entre as mesmas. A abertura de créditos adicionais é, de certa forma, uma ocorrência não prevista no orçamento e teoricamente necessita ser acompanhada. A LRF legaliza e dá suporte a esse acompanhamento.

### **2.7) Superávit e déficit financeiro e excesso de arrecadação**

O art 43 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos próximos três incisos, define e explica os recursos financeiros. § 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” e § 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”.

Os créditos adicionais são diretamente vinculados a essas três ferramentas da economia. São elas que definem, em parte, de maneira direta a possibilidade de abertura de tais créditos e suas condicionantes.

### **2.8) Créditos adicionais**

Mesmo com todo o planejamento previsto para o orçamento e estabelecidas às condicionantes para a sua execução no PPA, LDO e LOA, podem ocorrer alguns imprevistos, no cenário nacional, durante a execução do exercício financeiro. A fim de reparar esses imprevistos, que na maioria das vezes são necessários recursos financeiros, foram criados os créditos adicionais. Esses são regidos pela lei nº 4320/64, que estabelece as formas e execução desses créditos.

MOTA (2009, p.40-41) conceitua créditos adicionais dessa forma:

“Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos novos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam a existência, ou seja, há necessidade de se redimensionar o planejamento

anterior, definindo novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que vão alterar a lei existente, são conhecidas como créditos adicionais ou leis de créditos adicionais, tendo em vista que somente uma lei pode alterar a outra.”

A lei nº 4320/64, conhecida como a “lei do orçamento”, esboça os elementos necessários para a concessão de créditos adicionais deixando pormenorizadas suas exigências e legalização. Ela expõe no art 40 que “os créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do orçamento”. No art. 41 ela classifica os créditos adicionais em suplementares, especiais e extraordinários.

Os “créditos suplementares são autorizações para reforço de dotações orçamentárias que, por qualquer motivo, tornaram-se insuficientes. Acrescem-se os valores das dotações constantes da lei Orçamentária”. (KOHAMA 2010, p. 191). Exemplos desses créditos são acréscimos de despesas com pessoal, por subestimativa da previsão, por aumento dos vencimentos.

Créditos especiais “são os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica. São autorizados para cobertura de despesas eventuais ou essenciais e por isso mesmo não são consideradas na Lei do Orçamento”. (KOHAMA 2010, p. 192). Seus exemplos são despesas decorrentes da criação de órgãos, ou quando não houve previsão para determinado grupo de despesa.

Créditos extraordinários “são os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública”. (PISCITELLI 2009, P.46). Exemplos típicos são as inundações, vendavais e revoltas populares.

O MCASP (2012, p.79) descreve que a “Lei nº 4320/64 determina, nos art. 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo da prévia autorização legislativa necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos em que haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e a publicação da respectiva lei”.

Consideram-se recursos disponíveis para fins de abertura de créditos suplementares e especiais, conforme disposto no § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964:

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”.

Os constantes dos inciso I e II, supracitados, foram anteriormente explorados no item 2.7. Já o descrito no Inciso III, do § 1º, do art. 43 da Lei nº 4.320/1964 consiste em receitas anteriormente previstas no orçamento para outros fins e que por algum motivo tiveram a sua aplicação cancelada. Já o inciso IV retrata das operações de crédito legais que produzem receita. Sendo que não há previsão do seu emprego.

De acordo com os art 44 e 45 da LRF, respectivamente, “o Poder Executivo é o responsável pela abertura dos créditos extraordinários sendo que deverão dar conhecimento imediatamente ao Poder Legislativo” e os mesmos “terão vigência somente no exercício financeiro em que forem abertos, exceto os especiais e extraordinários, quando autorizados legalmente”.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.

A metodologia empregada no referente trabalho foi: 1) à pesquisa bibliográfica, fundamentada na exploração de conceitos em leis, decretos, livros, artigos científicos e páginas eletrônicas, todos citados na referência bibliográfica, procurando dar embasamento aos dados futuramente explorados; e 2) a pesquisa exploratória, que consistiu na coleta de dados dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Governo Federal, extraídas do sítio do Tesouro Nacional: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br), e com tabulação e análise própria do autor.

As análises procuraram verificar os dados entre 2002 e 2011, de forma a entender a prática na realização das concessões dos créditos adicionais durante esse período. Todas as informações direcionadas e evidenciadas têm o intuito de dar sustentação ao tema proposto: um estudo sobre as condicionantes para a abertura de créditos adicionais e seus efeitos no orçamento público da união, nos últimos 10 anos, além de procurar respostas às indagações levantadas pelo problema: Quais os possíveis impactos negativos ou positivos dos créditos adicionais para o orçamento do exercício seguinte?

Todo o esforço envidado busca clarificar o proposto no objetivo geral do trabalho, que é: mensurar os impactos dos créditos adicionais concedidos pelo Governo Federal no período de 2002 a 2011 e analisar as possíveis conseqüências no orçamento dos exercícios-financeiros dos respectivos anos subsequentes.

Como meios auxiliares de pesquisa foram utilizados livros de contabilidade pública, os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RRO), Balanços Orçamentários do Governo Federal, ambos retirados do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, e recursos da internet.

#### 4. ANÁLISE DE DADOS.

##### 4.1 A evolução da abertura dos créditos adicionais

Para iniciar a análise dos dados dos créditos adicionais e do orçamento é importante o entendimento da diferença entre valores reais e absolutos. Como anteriormente citado, a contabilidade pública traz dois conceitos que auxiliam o entendimento, que são: o “Princípio da Anualidade, o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um determinado período, geralmente um ano; e o Princípio da Não afetação das Receitas, nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos e determinados gastos” GIACOMONI (2010, p. 64-82). Ou seja, a elevação do valor da concessão de créditos de um determinado ano em relação a outro, pode não apresentar um aumento e sim uma queda ou estabilidade, se compararmos as suas proporções dentro dos seus respectivos anos.

No quadro abaixo (tabela 01) estão expostos os valores reais dos créditos adicionais concedidos entre os anos de 2002 e 2011, divulgados pelo Ministério da Fazenda. Nesse período chama a atenção os valores despendidos nos anos de 2008 e 2009, que foram consideravelmente acima do praticado nos anos anteriores.

**Tabela 01**

**Valores dos créditos adicionais abertos entre os anos de 2002 e 2011**

**R\$ milhares**

<b>Ano</b>	<b>Valor</b>
2002	58.519.700
2003	63.911.997
2004	37.744.597
2005	27.895.603
2006	69.404.622
2007	37.998.147
2008	189.679.154
2009	123.726.063
2010	82.178.088
2011	49.279.909

*Fonte: Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Governo Federal, 2002 a 2011 (sítio: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)).*

Casualmente, foi nesses anos que o mercado financeiro mundial viveu uma das maiores crises da sua história, a intitulada crise financeira mundial. A crise elevou o valor do dólar e conseqüentemente, a inflação do país. Tal fato afetou o Brasil, mas em pequena proporção em relação ao impacto mundial. Isso pode ter acarretado a elevação da abertura dos créditos, porém é importante um estudo mais minucioso e detalhado sobre assunto para fazer tal afirmativa, principalmente um detalhamento sobre o emprego do recurso destinado.

Gráfico 01



Fonte: elaboração própria do autor

Pelo gráfico 1 nota-se uma certa constância na variação de créditos adicionais até 2007. Em 2008 é evidente a elevação em relação aos outros anos. De 2009 a 2011 inicia-se uma queda que leva os créditos a proximidade do que era praticado nos anos anteriores.

#### 4.2 A proporção dos créditos adicionais em relação à despesa total do orçamento

Nesse tópico pode-se verificar de maneira mais transparente como os créditos adicionais integram, de fato, o orçamento anual, em especial a despesa total. Percebe-se também, a evolução nesse período. Os valores expostos (em porcentagem) no item proporção, do quadro abaixo (*tabela 02*), traz a relação entre os créditos adicionais abertos no referido ano, em relação à despesa total realizada

no orçamento do mesmo ano, deixando de maneira clara e em percentual, como as aberturas dos créditos impactaram no orçamento do mesmo. Em análise, percebe-se, também nesses dados, que o ano de 2008 é o que apresenta maior disparidade, fato que pode ter relação com a crise anteriormente citada. Porém, ao comparar as proporções entre os anos de 2002 e 2009, notam-se valores bem próximos. É importante ressaltar que em 2002 o país não apresentou nenhuma disparidade financeira e apresentava uma situação financeira consideravelmente estável. Essas oscilações nas proporções trazem a ideia de que a crise pode ou não ter afetado o ano de 2008 e 2009 em relação à abertura dos créditos.

**Tabela 02**  
**Proporção dos créditos adicionais concedidos em relação à despesa total do orçamento**

R\$ milhares			
Ano	Créditos Adicionais	Despesa Total	Proporção
2002	58.519.700,00	708.929.308,00	8,25%
2003	63.911.997,00	1.099.968.080,00	5,81%
2004	37.744.597,00	1.506.832.003,00	2,50%
2005	27.895.603,00	1.634.298.774,00	1,71%
2006	69.404.622,00	1.730.176.907,00	4,01%
2007	37.998.147,00	1.564.141.233,00	2,43%
2008	189.679.154,00	1.551.947.166,00	12,22%
2009	123.726.063,00	1.705.173.824,00	7,26%
2010	82.178.088,00	1.848.199.883,00	4,45%
2011	49.279.909,00	2.013.672.268,00	4,09%

Fonte: Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Governo Federal, 2002 a 2011 (sítio: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)).

**Gráfico 02**



Fonte: elaboração própria do autor

Tomando ainda como base os anos de 2002 e 2008, percebe-se que logo após um período de elevação, apresentados nesses anos, há uma tendência de desaceleração, fato ocorrido no período de 2003 a 2007 e 2009 a 2011 (perceba no quadro acima *(gráfico 02)*).

No mesmo gráfico é notória a elevação dos dados em 2002, 2008 e 2009, com destaque para 2008. Já os outros anos apresentam uma variação relativamente constante.

A compilação desses valores e o entendimento da sua relação com o orçamento do Governo Federal é de fundamental importância para o acordo do tema proposto. Esses dados são de fato os subsídios necessários para que se chegue a alguma conclusão plausível. São dados reais e concretos de fontes legais, que através da sua análise podem-se propor respostas ao tema principal que visa justamente entender o que são os créditos adicionais, de que maneira, quando e como eles são concedidos e quais são os seus efeitos no orçamento público da União. Os dados expostos no quadro acima *(tabela 02)*, de fato, norteia a busca pelas respostas anteriormente feitas.

#### **4.3 Análise do embasamento legal para concessão dos créditos adicionais**

Nesse subtema será visado o entendimento da base legal para a concessão de créditos adicionais. Após as análises dos agentes da abertura dos créditos, foi notório que mesmo só sendo autorizado em situações não corriqueiras, em todos os anos do período avaliado foram concedidos créditos.

**Tabela 03****Motivo para a concessão de créditos adicionais**

<b>Ano</b>	<b>Valor</b>	<b>Motivo</b>
2002	58.519.700,00	Superávit financeiro e excesso de arrecadação do ano anterior e saldo de exercícios anteriores
2003	63.911.997,00	
2004	37.744.597,00	
2005	27.895.603,00	
2006	69.404.622,00	
2007	37.998.147,00	
2008	189.679.154,00	
2009	123.726.063,00	
2010	82.178.088,00	
2011	49.279.909,00	

**Fonte:** *Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Governo Federal, 2002 a 2011* (sítio: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)).

Em observância ao quadro acima (*tabela 03*), percebe-se que entre 2002 e 2011 todos os créditos concedidos tiveram o mesmo embasamento legal, o superávit financeiro, excesso de arrecadação do ano anterior ou saldo de exercícios de anos anteriores, conforme descrito no texto a seguir das Notas Explicativas dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária do Governo Federal do ano de 2011, que são idênticas em todos os anos do período avaliado "O valor da coluna da previsão atualizada da receita apresenta-se menor do que o da dotação atualizada da despesa em decorrência da abertura de créditos adicionais com a utilização excesso de arrecadação e de superávit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial de 2010, proveniente de receitas orçamentárias previstas e efetivamente arrecadadas em exercícios anteriores a 2011".

Esses dados deixam evidente que em todos os anos, mesmo com oscilações nas proporções ou um possível impacto da crise financeira em 2008 e 2009, o Brasil apresentou saldos positivos nos resultados que deram subsídios e embasamento legal para a concessão dos créditos. Essa análise propicia a resposta e avaliação positiva do problema e questionamentos levantados no presente trabalho: Quais os possíveis impactos negativos ou positivos dos créditos adicionais para o orçamento do exercício seguinte? E de que forma os créditos adicionais concedidos influenciaram no orçamento do exercício-financeiro do ano vigente e qual o impacto disso no orçamento do Governo Federal.

## 5. CONCLUSÃO.

A possibilidade da abertura de créditos adicionais é uma importante ferramenta criada pelo Governo Federal que tem a faculdade de resolver situações emergenciais, de cunho social, mesmo não havendo previsão de recursos no orçamento público. Porém, é importante que o país esteja preparado para situações dessa natureza, a fim de não comprometer os orçamentos públicos dos anos subsequentes, ou seja, a projeção de dívidas futuras.

Esse trabalho foi baseado no contexto acima e visou identificar as condicionantes para a abertura de créditos adicionais e seus efeitos no orçamento público da União entre os anos de 2002 a 2011. Além disso, foram expostos dados, a fim de analisar de que forma a abertura dos créditos impactaram no orçamento do exercício seguinte.

Na avaliação dos dados, obtidos através dos Balanços Patrimoniais e Orçamentários da União, ficou manifesto que houve em todos os anos analisados a concessão para a abertura de créditos adicionais e que em todos os casos eles foram concedidos devido o superávit financeiro e excesso de arrecadação dos anos anteriores e saldos de exercícios anteriores. Esses fatores faz acreditar que mesmo o país sofrendo leves consequências, em relação à proporção, de uma crise financeira que afetou todo o sistema financeiro mundial, nos anos de 2008 e 2009, principalmente 2008, e que essa crise possa ter alavancado a necessidade da concessão dos créditos, haja vista que em 2008 os créditos abertos atingiram 12,22% das despesas totais realizadas, o Brasil apresentou, no período, uma situação financeira saudável, no que tange a responsabilidade no controle entre receita e despesa, conforme preconiza a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Essa situação favorável pode, previamente e parcialmente, concluir que a abertura de créditos não causou, no período analisado, impactos negativos no orçamento do exercício seguinte e que eles não influenciam de forma negativa o orçamento do exercício-financeiro do ano vigente. Apenas não influenciam. Seria oportuno o desenvolvimento de um estudo aprofundado visando a que fim se destinou o recurso alocado aos créditos e o que causou a necessidade de sua abertura. Podendo ser feito até um diagnóstico entre os estados brasileiros, para

que se possam ter dados mais completos. Isso daria uma panorâmica geral do país em relação a essa ferramenta orçamentária.

É importante que se tenha o acompanhamento desse fator que impacta de maneira direta o orçamento público. Além de, consideradas as circunstâncias, em alguns episódios representaram mais de 10% (dez por cento) do orçamento total e as variações ocorreram entre 1,71% e 12,22% do valor total da despesa realizada.

Com base nas informações obtidas é válido rematar que os créditos adicionais abertos entre os anos de 2002 a 2011 foram controlados de maneira responsável e prudente, já que sempre foram observadas as suas legalidades e os impactos aos anos seguintes foram sempre nulos devido à arrecadação de recursos dos anos anteriores.

## BIBLIOGRAFIA

\_\_\_\_\_. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatuto normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 de março de 1964.

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCA SP)**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 4ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 1ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à Administração Pública**. 1ª Ed. Brasília: 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 11ª ed. rev. atu. São Paulo: Atlas, 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PELICIOLI, Angela Cristina. **A lei de responsabilidade na gestão fiscal**. In: Revista de informação legislativa. Brasília, ano 37 n. 146, abr/jun, 2000, p. 109-110.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU: **Introdução a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://financeirolitoral.files.wordpress.com/2010/05/introducao-lei-de-responsabilidade-fiscal.pdf>> Acesso em 01/11/2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: 05 de Outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 06/09/2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá

outras providências. DOU de 05/05/2000, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 06/09/2011.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatórios Resumidos das Execuções Orçamentárias do Governo Federal**. Ministério da Fazenda – Brasília: 2001 a 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 08/07/2012.