



Créditos Especiais e Extraordinários e sua Execução

Heitor Henrique Alves Braga
Universidade de Brasília (UnB)
heitorbraga.92@gmail.com

Lucas Oliveira Gomes Ferreira
Universidade de Brasília (UnB)
lucasoliveira@unb.br

Resumo

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

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

1. Introdução

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

Quando o Estado obtém recursos, sendo o principal meio os tributos, ele passa a ter uma obrigação (contrapartida), gastá-los segundo os interesses sociais, para tanto, deve geri-los. A gestão dos recursos públicos recebe o nome de Finanças Públicas, que envolve quatro ramos, a



obtenção de recursos (receita), a aplicação (despesa), gestão (orçamento) e créditos (receita), todos inter-relacionados (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.113). Estes são meios para exercício das funções econômicas do Estado com fim de corrigir as falhas de mercado: função alocativa (fornecer bens e serviços à sociedade), função distributiva (distribuição de renda) e função estabilizadora (estabilizar a economia) (GIACOMONI, 2012, p.22).

No Brasil, o orçamento, primeiramente, prevê a receita e fixa a despesa, de acordo com o §8º, do art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e, em união com os outros instrumentos, Plana Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, é um dos meios que o Governo utiliza para exercer as três funções econômicas, constituem assim, a relação orçamento-planejamento.

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

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

Prevendo tais situações, os legisladores criaram meios de correção do orçamento, como os créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários), que são créditos autorizados por atos posteriores ao orçamento (SCARAVELLI, 2011, p.1). Tais créditos, regulados pela Constituição Federal e pelo Decreto-Lei n.º4.320 de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), sofrem limitações para sua aplicação, bem como são definidas as suas fontes de recursos e outras especificidades (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.815), para que não sejam meios de manipulação do orçamento aprovado em desacordo com o interesse social.

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

Nesse contexto, refletindo sobre o verdadeiro objetivo dos créditos adicionais, especialmente, os especiais e extraordinários, foi desenvolvido o presente trabalho – com base em dados históricos do orçamento público brasileiro – como objetivo de *verificar em termos quantitativos se os créditos especiais e extraordinários são abertos e integralmente executados e a participação deles no orçamento total*.

A pesquisa está dividida em mais quatro seções além desta introdução. A seguir são apresentados o objetivo e histórico dos orçamentos públicos, aspectos legais do orçamento público brasileiro, legislação referente aos créditos adicionais e pesquisas acadêmicas relacionadas com tais créditos. Na terceira seção, são descritos os procedimentos utilizados para

realização da pesquisa. Na quarta seção, os resultados encontrados são expostos e analisados em duas partes. Por fim, na última seção, as conclusões obtidas, recomendações e sugestão de pesquisa para trabalhos futuros relacionados aos créditos adicionais.

2. Referencial Teórico

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

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

O orçamento é fundamental à gestão, não importando a natureza jurídica da instituição. O que diferencia o orçamento privado do público são dois aspectos: o primeiro é que naquele trata-se de uma ferramenta gerencial, não obrigatória, já neste, na maioria das nações, é determinação legal, ou seja, obrigatório; e, a segunda diferença reside no fato de que o setor privado tem por fim a obtenção de lucro mediante excesso de receitas sobre as despesas, enquanto que o público tem como objetivo principal a satisfação das necessidades coletivas por meio da receita que poderá cobri-las. (SCARAVELLI, 2011, p.5).

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

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

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

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

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

A função alocativa, como o próprio nome afirma, se relaciona com a alocação de recursos pelo Estado, de maneira a favorecer a disponibilização de bens públicos e semipúblicos. A função distributiva diz respeito à atuação do Estado para que a sociedade alcance determinado nível de distribuição de renda. Por fim, a função estabilizadora refere-se às iniciativas do governo para o alcance de certo equilíbrio entre a taxa de inflação, de desemprego, balanço de pagamentos e desenvolvimento econômico (GIACOMONI, 2012, p.23).

Toda essa estrutura conceitual descrita surgiu do contexto de formação dos orçamentos públicos, marcados por “[...] acontecimentos históricos que tiveram reflexos diretos ou indiretos no desenvolvimento e aprimoramento do orçamento brasileiro.” (MAIA, 2010, p.4).

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

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

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

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

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

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

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

A quinta constituição (1946) manteve a competência para Executivo de elaborar o projeto de lei orçamentária, mas deveria encaminhá-lo ao Congresso Nacional. Por meio das emendas os legisladores participavam da elaboração (GIACOMONI, 2012, p.44). Denominada “planejamentista”, a constituição explicitava “[...] as necessidades de criarem planos setoriais e



regionais, com reflexo direto na monetarização do orçamento, ao estabelecer vinculações com a receita.” (PIRES; MOTTA, p.21).

No regime militar, a sexta constituição (1967) estabeleceu regras de orçamento a favor da centralização no Poder Executivo, retirando as prerrogativas do Legislativo em relação às iniciativas de leis e emendas que criassem ou aumentassem despesas.

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

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

A sua promulgação conduziu a mudanças significativas nas práticas orçamentárias. Na área técnica, devolveu ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento e instituiu o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias. (GIACOMONI, 2012, p.45). Segundo o art. 165 (BRASIL, 1998): “as leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.

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

Ela mesma definiu os objetivos de cada ferramenta: o PPA tem como foco o planejamento de médio e longo prazo, para quatro anos, sendo que as despesas de capital referem-se a investimentos públicos, e as de duração continuada referem-se a despesas de manutenção de tais investimentos; a LDO compreende o meio para interligar o planejamento ao orçamento; e, a LOA representa o orçamento em si, feito a partir da orientação da LDO com relação aos planos do PPA.

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

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

O princípio da unidade significa que o orçamento deve ser uno para cada ente da República. O da universalidade que cada orçamento deve conter todas as despesas e receitas do Estado. E a anualidade, ou periodicidade, que o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um período limitado, constituindo o ciclo orçamentário (GIACOMONI, 2012, p.63).



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

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

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

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

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

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

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

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

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

Digno de nota é o intervalo existente entre o planejamento e a elaboração do orçamento até a sua real execução que pode passar de um ano, considerando que as primeiras despesas e

receitas previstas em junho de 2013, apesar de aprovadas em dezembro do mesmo ano, só serão executadas no ano seguinte, podendo até ser no segundo semestre de 2014.

Essa diferença temporal pode provocar diferenças entre a receita prevista e despesa fixada com relação à receita arrecadada e despesa executada, respectivamente, necessitando, o orçamento, de alteração durante a execução orçamentária.

Prevendo tais situações, o legislador criou ferramentas para adaptar o orçamento às novas circunstâncias: os créditos adicionais. Conforme Scaravelli (2011, p.1), “Quando a dotação, em certas situações não consegue cobrir as despesas, a legislação conta com dispositivos para poder equacionar estas situações, que são créditos adicionais.”.

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

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

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

O Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964) traz as espécies de créditos adicionais: I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária; II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Os créditos suplementares servem apenas para reforçar a dotação autorizada na LOA, ou seja, já existe despesa autorizada, mas a dotação foi insuficiente. Está semelhança entre os créditos suplementares e os créditos orçamentários da LOA é que permite que a LOA, autorize a abertura de créditos suplementares, sendo que a efetiva expansão da LOA será efetivada mediante decreto conforme o art. 42 do Decreto-Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964).

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

O referido Decreto-Lei conceituou os créditos extraordinários como aqueles destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. O termo imprevisto refere-se a uma situação não prevista, porém que poderia ter sido prevista. Logo, pressupõe-se que houve um erro de planejamento. Já os fatos imprevisíveis não decorrem de erros ou falhas de planejamento, pois não podem ser previstos.

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

A troca do termo “comoção intestina” para “comoção interna” não trouxe relevância material, mas apenas formal, para fins de atualização da língua. Os créditos extraordinários ainda apresentam as seguintes características: independem de recursos para sua abertura; não podem ser abertos, sem que antes o Executivo tenha decretado, com exposição justificativa, estado de calamidade ou outro de natureza idêntica; não podem ser empregados em outro tipo de despesa, que não aqueles para as quais foram abertos.

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

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

O art. 167 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) diz que “São vedados: V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;”. A Carta exige a existência de recursos disponíveis para suportar as novas despesas.

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

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

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

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

Mesmo sob o discurso de que a utilização de tais créditos seja a adequação do orçamento às necessidades sociais no menor tempo possível (ROCHA; MARCELINO; SANTANA, 2013, p.820) – objetivo primário do orçamento público, controle e planejamento das finanças públicas para atendimento das necessidades sociais, como considerado nos parágrafos iniciais –, deve ser preocupação dos gestores públicos mantê-los no menor nível possível, restritos às hipóteses previstas na legislação, expressão da vontade coletiva. Pois, o uso dos créditos adicionais foi banalizado, fugindo dos verdadeiros objetivos constitucionais.

3. Proceder Metodológico

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

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

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

Tendo em vista que o Siafi Gerencial Web possui informações sobre os créditos adicionais somente a partir de 2006, logo, a amostra refere-se aos 8 exercícios de 2006 a 2013. Recebidos os dados, via correio eletrônico (e-mail), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em planilha eletrônica (Microsoft Excel), foram tratados e analisados por meio de cálculos simples (somas, porcentagens, médias e desvios-padrões), elaboração de tabelas na própria planilha.

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

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

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

No decorrer da pesquisa foram encontradas diversas limitações. A primeira, já citada, refere-se à amostra, só foi possível obter os dados da execução dos créditos adicionais a partir do exercício de 2006, restringindo a análise a 8 exercícios. Os valores dos créditos especiais e extraordinários inscritos em restos a pagar não foram analisados devido à sofisticação do instituto, sendo necessário um trabalho específico para tal exame, no qual seria possível observar o que foi pago, no caso dos processados, e cancelado ou liquidado e pago, no caso dos não

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

4. Resultados e Análises

Os primeiros dados obtidos com a pesquisa foram assomas totais da execução dos créditos especiais e extraordinários para cada etapa da despesa pública (autorização, empenho, liquidação e pagamento). A Tabela abaixo apresenta os resultados totais com os créditos especiais e extraordinários, dos exercícios financeiros de 2006 a 2013, sem correção monetária. A Tabela 1 serve de base para as análises a seguir.

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

Execução dos Créditos Especiais por Etapa

Exercício Financeiro	Dotação Autorizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Valores Pagos
2006	465.435,80	190.909,90	190.909,90	117.256,22
2007	567.673,68	342.828,30	195.383,80	127.234,12
2008	4.837.122,32	2.591.825,08	439.250,23	410.053,52
2009	18.968.060,98	10.895.523,85	5.556.545,24	4.963.093,84
2010	9.304.766,32	7.623.178,07	4.458.876,87	4.162.774,89
2011	2.659.472,81	977.593,03	349.287,20	344.258,90
2012	3.806.267,31	3.044.664,12	2.488.993,79	2.486.403,79
2013	2.072.482,82	677.983,52	204.680,77	188.867,78

Execução dos Créditos Extraordinários por Etapa

Exercício Financeiro	Dotação Autorizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Valores Pagos
2006	22.246.577,56	19.708.714,01	19.708.714,01	14.897.307,30
2007	48.717.816,04	46.364.093,61	32.199.214,73	31.107.671,57
2008	17.539.259,86	15.585.451,77	14.015.089,97	13.975.117,55
2009	8.191.859,81	7.267.161,41	1.562.991,38	1.521.142,88
2010	12.875.184,82	11.396.824,09	7.820.865,46	7.365.755,83
2011	3.419.338,79	2.814.731,79	2.117.881,46	1.865.701,38
2012	59.075.771,86	13.619.953,65	4.846.873,63	4.188.510,64
2013	17.164.002,84	15.094.960,45	11.026.706,64	9.756.955,88

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

A primeira coluna indica o exercício financeiro de cada linha da tabela, contendo cinco dados cada: o primeiro refere-se à dotação autorizada por medida provisória (créditos extraordinários) ou lei específica (créditos especiais); o segundo, o que foi empenhado do total autorizado; o terceiro, parcela liquidada do total empenhado; e, quarto, o total pago.

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

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

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

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

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

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

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

Tabela 3: Participação dos Créditos Especiais na Execução Orçamentária Total

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

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

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

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

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

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

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

Tabela 4: Participação dos Créditos Extraordinários na Execução Orçamentária Total

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

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

A média de participação dos créditos extraordinários abertos com relação ao orçamento total autorizado foi de 1,28%, no período considerado, decaindo conforme as despesas que motivaram a abertura dos créditos eram executadas, sendo 1,17 % a média das despesas com

créditos adicionais efetivamente pagas com relação ao total pago. Portanto, a participação dos créditos extraordinários no orçamento também é pequena.

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

Em 2011 foram abertos aproximadamente 3,5 bilhões de reais (Tabela 1) de créditos extraordinários: a menor em termos absolutos e, também, relativo, 0,17%. A diferença, entre esses dois exercícios, de aproximadamente 18 vezes ($3,11\%/0,17\%$), aumenta considerando o que realmente foi pago ($3,72\%/0,15\%=24,8$ vezes), refletido no desvio padrão ser maior que a média dos percentuais de pagamento dos créditos.

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

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

A segunda análise feita refere-se à execução dos créditos especiais e extraordinários, ou seja, se o que foi autorizado e aberto pela lei específica ou medida provisória, respectivamente, foi empenhado, liquidado e pago. Por meio dessa análise, é possível concluir se os créditos especiais e extraordinários foram abertos com real necessidade, seja para cobrir novas despesas ou para situações imprevisíveis e urgentes.

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

Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 5, na qual, a primeira parte refere-se ao total executado com relação ao autorizado e a segunda o quanto de cada etapa anterior foi executada pela seguinte. Para análise, foram calculadas as médias de cada fase da execução.

Tabela 5: Execução dos Créditos Especiais

Execução dos créditos especiais com relação ao autorizado

Exercício Financeiro	Empenhado	Liquidado	Pago
2006	41,0%	41,0%	25,2%
2007	60,4%	34,4%	22,4%
2008	53,6%	9,1%	8,5%
2009	57,4%	29,3%	26,2%
2010	81,9%	47,9%	44,7%
2011	36,8%	13,1%	12,9%
2012	80,0%	65,4%	65,3%
2013	32,7%	9,9%	9,1%
Média	55,5%	31,3%	26,8%

Execução dos créditos especiais com relação à etapa anterior

Exercício Financeiro	Empenhado	Liquidado	Pago
2006	41,0%	100,0%	61,4%
2007	60,4%	57,0%	65,1%
2008	53,6%	16,9%	93,4%
2009	57,4%	51,0%	89,3%
2010	81,9%	58,5%	93,4%
2011	36,8%	35,7%	98,6%
2012	80,0%	81,7%	99,9%
2013	32,7%	30,2%	92,3%
Média	55,5%	53,9%	86,7%

Fonte: Elaboração própria, dados calculados Tabela 1.

Pode-se observar que do total de créditos especiais autorizados, em média, 55,5%, foi empenhado, 31,3% liquidado e 26,8% pago. Considerando que eles são abertos para atender novas despesas, infere-se que elas 44,5% não ocorreram, e, muito menos, pagas. Assim, quase metade desses créditos foram desnecessários no período considerado. Apenas 53,9% do total empenhado foi liquidado, assim, despesas para as quais foram reservados recursos, quase metade não ocorreu.

O exercício de 2010 teve a maior porcentagem de empenho do total autorizado, porém, apenas 58,5% dos empenhos foram liquidadas. Com isso, o exercício de 2012 teve maior porcentagem de liquidação do total autorizado, porque liquidou 81,7% do empenhado. Porém, nenhum desses dois exercícios liquidou tudo que empenhou, somente em 2006 tal fato ocorreu; portanto, boa parte das despesas empenhadas não se concretizaram. Com relação ao pagamento, foi bem próximo dos valores liquidados, em média 86,7% do total liquidado foi pago.

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

Tabela 6: Execução dos Créditos Extraordinários

Execução dos créditos extraordinários com relação ao autorizado

Exercício Financeiro	Empenhado	Liquidado	Pago
2006	88,6%	88,6%	67,0%
2007	95,2%	66,1%	63,9%
2008	88,9%	79,9%	79,7%
2009	88,7%	19,1%	18,6%
2010	88,5%	60,7%	57,2%
2011	82,3%	61,9%	54,6%
2012	23,1%	8,2%	7,1%
2013	87,9%	64,2%	56,8%
Média	80,4%	56,1%	50,6%

Execução dos créditos extraordinários com relação à etapa anterior

Exercício Financeiro	Empenhado	Liquidado	Pago
2006	88,6%	100,0%	75,6%
2007	95,2%	69,4%	96,6%
2008	88,9%	89,9%	99,7%
2009	88,7%	21,5%	97,3%
2010	88,5%	68,6%	94,2%
2011	82,3%	75,2%	88,1%
2012	23,1%	35,6%	86,4%
2013	87,9%	73,0%	88,5%
Média	80,40%	66,67%	90,80%

Fonte: Elaboração própria, dados Tabela 1.

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

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

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

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

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

Se as situações que justificam sua abertura são imprevisíveis e urgentes, quando são abertos por Medida Provisória pressupõe-se que a situação já ocorreu, no entanto, ficou evidente que parte relevante deles nem foi executada, ou seja, não foram abertos para situações urgentes e imprevisíveis, conforme Abreu Júnior (2001, p.12) “[...] trata-se de abuso no uso da medida provisória.”, consequentemente, meio de burlar o orçamento (PEREZINO, 1999, p. 299), por ser uma forma célere de aprovar despesas comuns não previstas no orçamento.

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

5. Considerações Finais

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

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

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

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

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

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

Por fim, pelas conclusões obtidas, nota-se que o orçamento, que se desenvolveu por meio de um complexo processo histórico, com a contribuição de diversas nações – Inglaterra, França e



Estados Unidos – como um meio de controle dos gastos governamentais e execução do planejamento Governamental para atender aos interesses e necessidades públicas tem sido burlado por meio da má utilização dos créditos especiais e extraordinários.

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

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

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

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

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

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

Referências

- ABREU JUNIOR, Diogo Alves de. **Medidas provisórias: o poder quase que absoluto**. 2001. 69 p. Monografia de Especialização. Brasília: Universidade de Brasília, 2002. Disponível em: <bd.camara.gov.br/.../medidas_provisorias_abreu.pdf>. Acesso em: Mar. 2015.
- BARSA, Enciclopédia. **Macropédia**. Volume 6 (Espanha-Gambeta). São Paulo: Enciclopédia Britânica do Brasil Publicações LTDA, 1997a.
- . **Micropédia e Índice**. Volume 1 (A-I). São Paulo: Enciclopédia Britânica do Brasil Publicações LTDA, 1997b.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: Mar. 2015.
- . **Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília: 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: Mar. 2015.



.Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas quais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília: 18 mar. 1964c. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: Mar. 2015.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SCARAVELLI, Júlio César Montano. **Créditos Adicionais: importância de flexibilidade na programação da despesa pública**. 2001. 49 p. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2001. Disponível em: <www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2001_JULIO_CESAR_MONTANO_SCARAVELLI.pdf>. Acesso em: Mar. 2015.