



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO – FEAAC
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PRISCILA CARNEIRO DA SILVA

**CRÉDITOS ADICIONAIS EM ÂMBITO FEDERAL: UM ESTUDO DO PERÍODO
DE 2007 A 2013.**

**FORTALEZA – CE
2014**

PRISCILA CARNEIRO DA SILVA

**CRÉDITOS ADICIONAIS EM ÂMBITO FEDERAL: UM ESTUDO DO PERÍODO
DE 2007 A 2013.**

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial
para obtenção de Título de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Profa. Cíntia de Almeida

**FORTALEZA – CE
2014**

CRÉDITOS ADICIONAIS EM ÂMBITO FEDERAL: UM ESTUDO DO PERÍODO DE 2007 A 2013.

Priscila Carneiro da Silva

Cíntia de Almeida

RESUMO

A Lei de Orçamento Anual (LOA) é a peça principal da contabilidade aplicada ao setor público. Durante a execução desse orçamento pode surgir a necessidade de autorizações para despesas não computadas ou insuficientes dotadas no orçamento. Essas alterações podem ser feitas por meio da abertura de créditos adicionais. A abertura de Créditos Adicionais no Orçamento da União nos anos de 2007 a 2013 é o foco do presente trabalho. Nesse contexto possui como problema: o que justificou as alterações orçamentárias feitas através da abertura de créditos adicionais no orçamento federal no período de 2007 a 2013. O objetivo é analisar essas alterações quanto ao volume em relação à lei orçamentária, as fontes de recursos mais utilizadas para abertura dos créditos e sua distribuição desses em relação a sua tipologia. Trata-se de um estudo descritivo e exploratório, utilizando-se pesquisa bibliográfica e documental. Concluiu-se que houve significativas alocações de recursos mediante a abertura de créditos adicionais. Os do tipo suplementar representaram grande parte desses créditos, apresentando maior expressividade os que estão previamente aprovados na Lei de Orçamento. Em relação as fontes de recursos, observou-se que a abertura com base na anulação parcial ou total de dotações orçamentárias é uma das modalidades mais utilizadas.

Palavras-chave: orçamento público, alterações orçamentárias, créditos adicionais.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é um importante instrumento de planejamento e controle dos recursos públicos. Nele estão expressas as prioridades de cada governo. Durante a execução do orçamento, alterações, significativas ou não, em relação ao planejamento inicial são comumente realizadas. Essas alterações no orçamento inicial podem se dar por meio de créditos adicionais.

Os créditos adicionais surgem com a finalidade de corrigir as omissões, distorções ou erros cometidos na elaboração da proposta orçamentária ou para atender as despesas urgentes e imprevistas em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Este artigo busca analisar os motivos que justificaram a abertura de créditos adicionais no âmbito federal entre os anos de 2007 a 2013, apresentando as fontes de recursos mais utilizadas na abertura desses créditos e analisando sua distribuição por tipo de crédito.

Os fatores que podem vir a influenciar a abertura de créditos adicionais vão desde a ocorrência de fatos imprevisíveis no decorrer da execução da lei orçamentária, até a subestimativa da receita, ainda na fase de elaboração, para acarretar na abertura de créditos por excesso de arrecadação, ou a superestimativa da despesa, a fim de facilitar a realocação posterior de recursos.

Compreender o processo de abertura de créditos adicionais aos orçamentos públicos no Brasil é importante para avaliar os impactos e as dimensões dos desvios em relação ao planejamento inicial do governo. Deve haver uma preocupação por parte da sociedade em

verificar se o governo mantém o planejamento e entender em função de que o mesmo vem sendo alterado. O assunto torna-se ainda mais relevante, observando-se que em 2010, 25% das leis ordinárias sancionadas referiram-se a abertura de créditos adicionais. E, apesar da expressiva participação dos créditos adicionais na totalidade das leis ordinárias, a produção acadêmica nacional sobre o tema ainda é incipiente, observando que são poucas as pesquisas sobre o assunto. Os estudos publicados que tratam de orçamento público, pouco se detêm a falar sobre esses mecanismos retificadores do orçamento, que podem transformar grande parte do orçamento em outro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Orçamento Público

O orçamento é o instrumento de planejamento governamental que estima as receitas e fixa as despesas para um determinado exercício financeiro.

De acordo com Giacomoni (2008, p. 54), o orçamento público pode ser definido sob uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc.

No Brasil, o uso do orçamento surge com a promulgação da primeira Constituição do país, em 1824, com as primeiras exigências no sentido de sua elaboração pelo Executivo. Ao longo do tempo, seu conceito tem sofrido significativas mudanças.

Antes da Lei sobre Finanças Públicas (Lei Federal nº 4.320/64), aprovada em 17 de março de 1964, e ainda vigente no país, o governo utilizava o orçamento como um simples documento de previsão de receita e de autorização de despesas, sem análise gerencial do papel do estado e sem privilegiar os programas de trabalho ou os objetivos a atingir (RIBEIRO, 2003).

Silva (2011, p. 280) destaca que:

Em épocas de inflação, o orçamento público, de fato, consubstanciava-se como peça de ficção. As dotações orçamentárias iniciais eram corroídas com o tempo, fazendo do cumprimento das ações programadas em orçamento algo quase que impraticável. Passada a fase inflacionária, no entanto, ainda não é fato raro ouvir sobre a falácia que representa o orçamento público. A credibilidade orçamentária, ou a falta dela, antes questionável pela perda de valor de compra do dinheiro, hoje é explicada por diversas dimensões.

Apesar da atual defasagem da Lei nº 4.320/64, decorrente do tempo e das inovações introduzidas pela Constituição Federal, em relação às teorias e técnicas utilizadas, a mesma é considerada um avanço expressivo para a gestão das finanças públicas no país por ter exigido que uma série de procedimentos fossem adotados.

Atualmente, o processo orçamentário brasileiro tem início com a elaboração da proposta de lei orçamentária pelo Poder Executivo, que em seguida, a remete, até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, para ser discutida, votada e aprovada pela Comissão Mista de Orçamento (CMO). Posteriormente, o Projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA) segue para a apreciação no Plenário do Congresso Nacional. A partir de então, é encaminhado para sanção presidencial para que se dê início sua execução.

Portanto, o ciclo orçamentário é composto basicamente de quatro etapas: elaboração e apresentação da proposta; discussão e aprovação da lei, execução orçamentária e financeira; e controle.

É durante a execução orçamentária que surge a necessidade de abertura de créditos adicionais.

2.2 Créditos Adicionais

A Lei nº 4.320, de 1964, em seu art. 40, define créditos adicionais como sendo as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento Anual. Portanto, os créditos adicionais são considerados mecanismos retificadores do orçamento, que podem vir a alterar de maneira significativa, ou não, o programa inicial do governo, aprovado no Congresso Nacional.

Essas alterações feitas no orçamento possuem duas finalidades principais: suplementar uma dotação existente, que se tornou insuficiente durante a execução orçamentária ou criar um crédito orçamentário para atender a despesas não previstas.

Machado e Reis (2001) apontam alguns fatores que podem culminar na abertura de créditos adicionais: *a.* variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; *b.* incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; *c.* omissões orçamentárias; *d.* fatos que independem da ação volitiva do gestor.

Giacomoni (2008, p. 304) defende que:

Seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado, visando atender a situações não previstas quando de sua elaboração ou, mesmo, viabilizar a execução de novas despesas, que só se configuraram como necessárias durante a própria execução orçamentária.

Contudo, Silva (2011) em um estudo realizado com o intuito de buscar alternativas para a melhoria do processo orçamentário da União diante da questionável credibilidade apresentada pelo Orçamento, identificou que a certeza é um dos sete atributos que devem ser perseguidos a fim de se alcançar o bom desempenho. Em sua pesquisa, concluiu que o orçamento deve antecipar as alocações do gasto com a maior certeza possível e, por isso, as dotações iniciais deverão ser, ao máximo, respeitadas e executadas ou, quando não, deve existir uma justificativa adequada. Além disso, entre as sugestões propostas para a melhoria do processo orçamentário está o estabelecimento de mecanismos para que os parlamentares avaliem o impacto da abertura de créditos adicionais, por contribuírem para a não execução da programação original e para a incerteza orçamentária.

De acordo com o *caput* do art. 166, da Constituição, os projetos de lei relativos a créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional na forma do regimento comum, ou seja, da mesma forma que são os relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias e ao orçamento anual.

No entanto, apesar de estarem sujeitos a mesma forma de apreciação dos instrumentos orçamentários, o Executivo tende a fazer uso frequente desse mecanismo, talvez por não serem criticados da mesma forma, devido tramitarem de forma isolada, não permitindo uma análise conjunta e articulada dessas alterações. “Sua tramitação é mais rápida sendo negligenciada a análise e discussão pertinentes” (ROCHA, 2001, p.144).

O art. 41, da Lei nº 4.320/64 define que os créditos adicionais são classificados em suplementares, especiais e extraordinários. Os créditos suplementares destinam-se ao reforço de dotações orçamentárias que já existem, mas que são insuficientes para atender as despesas. Os créditos especiais são os destinados a atender despesas para as quais não há dotação orçamentária específica. Já os créditos extraordinários destinam-se a atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

O art. 42, da Lei nº 4.320/64, em consonância com o art. 167, da Constituição Federal, determina que a abertura de créditos especiais e suplementares deve ser autorizada por lei, devendo-se ainda, existir recursos disponíveis. Todavia, os créditos suplementares, de acordo com o art. 7º, da Lei nº 4.320/64 e do art. 165, da CF/88, poderão ter autorização dada pela própria lei orçamentária, que deverá fixar o limite de tal autorização. Essa categoria de crédito suplementar é aberta por decreto do Executivo e visa garantir certo grau de flexibilização a execução do orçamento.

A respeito deste dispositivo, Rocha (2001) afirma que quanto maior for o limite percentual estabelecido na lei orçamentária para abertura de créditos suplementares pelo Executivo, sem a autorização legislativa, menor o controle do Legislativo sobre o orçamento.

Giacomoni (2008, p. 325) acrescenta que “[...] a concessão de autorização genérica para a abertura de créditos suplementares tem sido tradicional nos orçamentos federais, especialmente nos últimos anos, quando o mecanismo vem sendo empregado de forma ampla e variada”.

Os créditos extraordinários, devido sua natureza requerer intervenção imediata do poder público, não estão sujeitos ao processo de tramitação legislativa, sendo abertos a partir da Constituição de 1988 através de medida provisória. Além disso, não é necessária a indicação de recursos para sua abertura.

Os créditos adicionais têm a vigência restrita ao exercício financeiro em que foram abertos. Entretanto, os créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício poderão ser reabertos, no limite de seus saldos, incorporando-se ao orçamento do exercício seguinte (CF/88, art. 167, § 2º).

A Constituição de 1988 introduziu outras formas de realocação dos recursos orçamentários que não estavam previstas na Lei nº 4.320/64. Tratam-se das figuras remanejamento, transposição e transferência de recursos orçamentários. Para essas formas de alteração no orçamento, o fator determinante é a reprogramação por repriorização das ações do governo.

Alguns especialistas consideram esses mecanismos introduzidos pela Lei Maior, apenas como retificações orçamentárias implementadas por meio de créditos suplementares.

Furtado (2005) destaca que:

A realidade é que, desde a edição do Código de Contabilidade Pública, em 8 de novembro de 1922, os créditos adicionais – suplementares, especiais e extraordinários – são tidos e havidos como as únicas formas de alteração do orçamento no decorrer do exercício financeiro, estando ainda em desuso as técnicas [de remanejamento, transposição e transferência] previstas no art. 167, VI, da Constituição Federal. A não-efetividade dessa norma constitucional, e até mesmo o desconhecimento do seu significado, é impulsionada pela facilidade que se tem na abertura de crédito adicional suplementar, cuja autorização pode estar prevista na lei orçamentária, o que não ocorre com os procedimentos de estorno de verba, que devem sempre ser autorizados por leis específicas. Acrescente-se que carece de

regramento jurídico o procedimento de se autorizar, na própria LOA, a abertura de créditos suplementares. Em consequência, comuns são os abusos resultantes de autorizações sem critérios.

Os recursos a serem utilizados para abertura de créditos adicionais encontram-se enumerados no art. 43, da Lei 4.320/64 e no parágrafo 8º, do art. 166, da CF/88, sendo eles: superávit financeiro; excesso de arrecadação; anulação de dotação orçamentária ou crédito adicional; o produto de operações de crédito autorizadas e viáveis juridicamente; e os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária fiquem sem despesas correspondentes.

3 METODOLOGIA

A pesquisa utilizou os métodos de pesquisa dedutivo e indutivo. Segundo Gil (2011, p. 9), o método dedutivo é o que parte de uma premissa maior (geral) e chega-se a uma premissa menor (particular). Já o método indutivo faz o oposto, parte-se de um caso específico para se chegar a uma generalização.

No aspecto do alcance dos objetivos trata-se de uma pesquisa do tipo exploratória e descritiva. Nesse sentido, as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito [...]” (GIL, 2009, p. 41).

Quanto aos delineamentos foram utilizadas a pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica foi utilizada com o intuito de verificar os estudos já desenvolvidos sobre o assunto, a fim de permitir uma análise crítica sob diferentes enfoques. Como pesquisa documental, a mesma se caracteriza por utilizar documentos como fontes de dados, informações e evidências (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 55). Ainda com relação ao delineamento, o estudo se enquadra como um estudo de caso, pois foi realizado um estudo profundo e exaustivo de um objeto (dados contidos no site da Secretária de Orçamento Federal) com tema e período claramente definidos.

Quanto ao tipo de amostragem consiste em amostragem por acessibilidade e intencional, visto que foram utilizados os elementos a que se tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar a totalidade dos elementos. Ambas, tanto a amostragem intencional como a por acessibilidade, tratam-se de amostragens não probabilísticas.

A classificação metodológica da pesquisa quanto à abordagem do problema é qualitativa. Longarayet *al.* (2003, p. 138) destaca que para conhecer a natureza de um fenômeno social a forma mais adequada deve ser a abordagem qualitativa do problema. De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 138), a consistência na validação dos dados “[...] pode ser checada por meio de exame detalhado entre elementos da plataforma teórica e os achados da investigação”.

Para a condução da pesquisa foram coletados os dados relativos à abertura de créditos adicionais na esfera federal, referentes ao período de 2007 a 2013, disponibilizados no *site* do Palácio do Planalto da Presidência da República. A análise foi feita a partir da identificação dos tipos de crédito que obtiveram maior volume de autorizações de dotações orçamentárias e quais as fontes de recursos mais utilizadas para abertura, buscando-se estabelecer um padrão de comportamento para autorizações de abertura dos créditos durante o período em estudo. Foi analisada ainda, a representatividade desses créditos em relação ao orçamento inicial do governo.

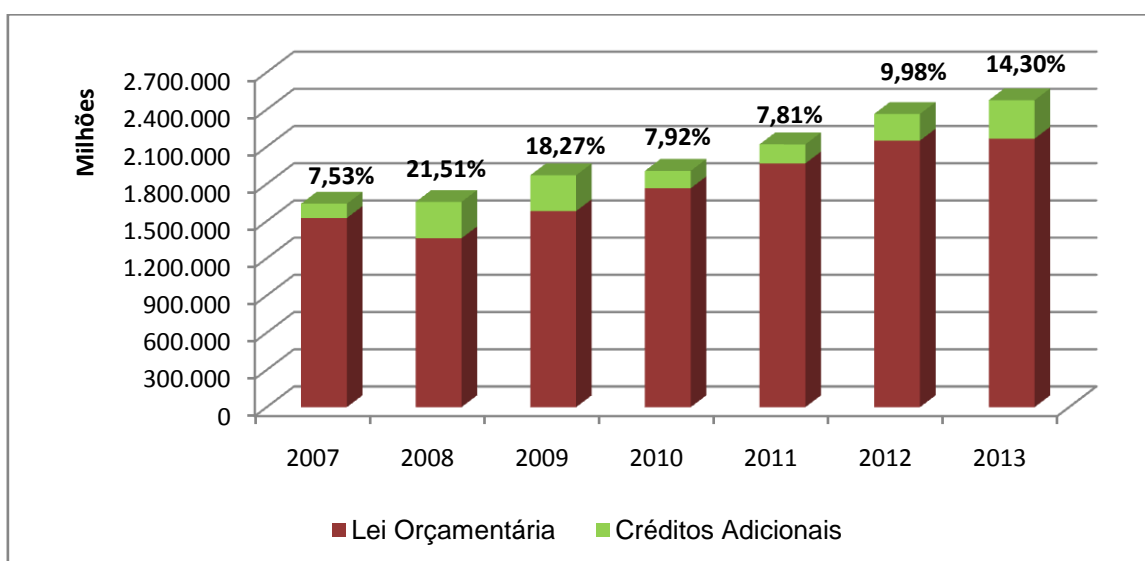
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Para o presente estudo foram analisadas 954 leis ordinárias e decretos que tratavam da abertura de créditos adicionais sancionados nos anos de 2007 a 2013 e disponibilizados no *site* do Palácio do Planalto.

A primeira análise feita consiste na verificação do montante de créditos abertos em relação ao valor da despesa total fixada nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social para cada ano do período em estudo. Essa verificação mostra a dimensão das alterações ocorridas no orçamento inicial do governo.

O Gráfico 1 apresenta o valor disponibilizado pela Lei Orçamentária Anual (LOA) e o valor total de créditos autorizados para cada ano.

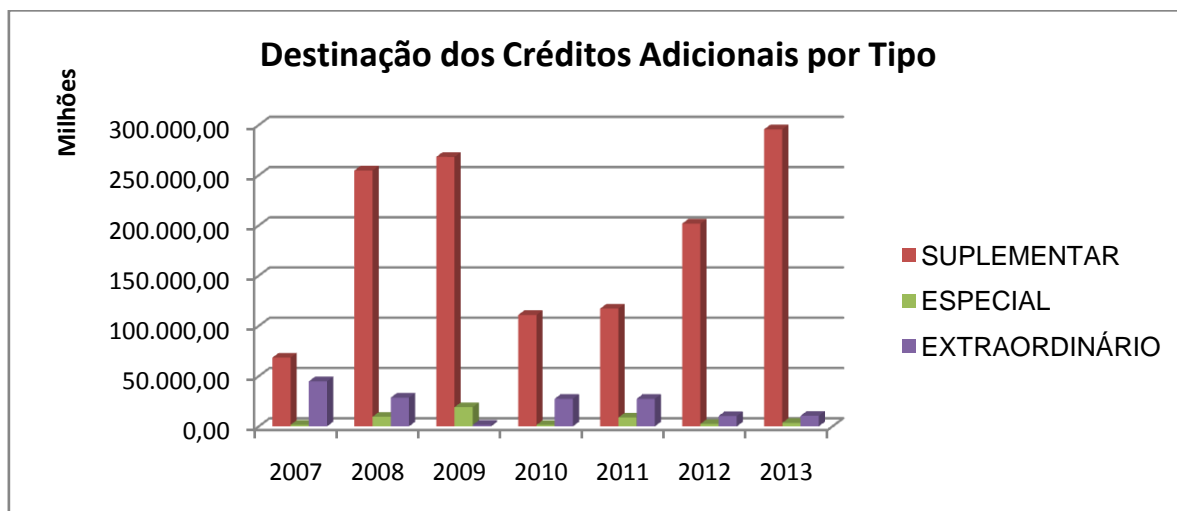
Gráfico 1 –Evolução dos Créditos Adicionais e das Leis Orçamentária Anuais no período de 2007 a 2013



Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Os anos de 2008 e 2009 foram os mais significativos em relação à abertura de créditos adicionais, atingindo respectivamente, 21,51% e 18,27% dos montantes de dotações previstas inicialmente na LOA.

Gráfico 2–Destinação dos Créditos Adicionais em suplementar, especial e extraordinário



Fonte: Elaborada pelo autor (2014).

Para segunda análise verificou-se a destinação dos créditos adicionais com relação ao tipo: especial, suplementar e extraordinário. Essa análise é importante por permitir demonstrar se o governo federal aloca um maior volume de recursos para os programas já existentes (créditos suplementares), ou para novas ações criadas no decorrer da execução orçamentária, que podem surgir por mudanças nas prioridades da gestão (créditos especiais) ou para atender despesas urgentes e imprevisíveis (créditos extraordinários).

O ano de 2009 foi o que apresentou o maior valor total de alterações orçamentárias feitas por meio da abertura de créditos especiais. Esse número deveu-se, principalmente, a créditos abertos em favor do Ministério das Cidades e da Defesa, de Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios e de Encargos Financeiros da União. Neste ano houve aumento nos orçamentos de todos os 54 ministérios do Governo Federal em relação ao ano anterior.

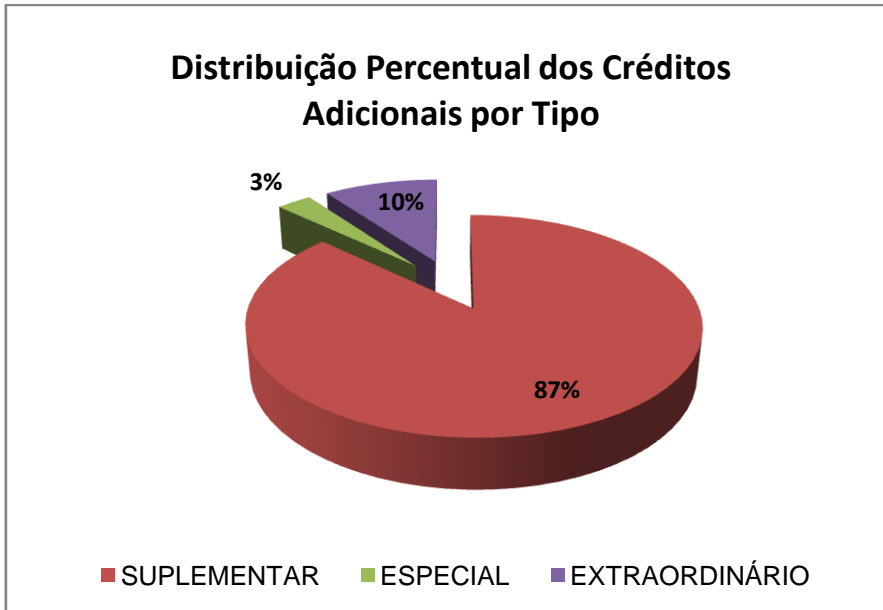
No ano de 2007, o valor total dos créditos extraordinários abertos atingiu um valor considerável em relação aos demais anos estudados. Esse aumento se deu principalmente, em razão de transferências feitas pela União a Estados, Distrito Federal e Municípios, que representaram 35% do valor desses créditos e tiveram como fonte de recursos a anulação parcial de dotações orçamentárias que estavam previstas na LOA do mesmo ano. Os demais créditos foram abertos em favor de Encargos Financeiros da União, dos Ministérios do Transporte, Defesa, Esporte e Educação.

Já em 2009, praticamente não foi aberto crédito adicional do tipo extraordinário. Apenas 0,01% das leis que abriam créditos adicionais se referiam a esse tipo de crédito. Essas alterações feitas no orçamento se deram através da conversão em leis ordinárias de duas Medidas Provisórias (MP nº 461 e 463) que tinham por finalidade a execução de despesas imprescindíveis ao desenvolvimento de ações para prevenção, preparação e combate a uma possível pandemia de influenza; viabilizar o atendimento às populações atingidas por chuvas intensas que provocaram inundações, alagamentos e desabamentos, em vários Estados da Federação, bem como a realização de obras em rodovias federais e em portos e terminais hidroviários e ações de defesa civil. Além disso, objetivavam atender à operação “carro pipa”, em diversos Municípios do semiárido brasileiro que sofriam com a escassez de chuvas. A abertura de créditos dessa natureza se deu pelo reconhecimento do Governo Federal do estado de calamidade pública e da situação de emergência pelas graves consequências oriundas das fortes chuvas e da seca, como riscos à saúde da população e prejuízos à infraestrutura local. A origem dos recursos utilizados foi o superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial da União do exercício de 2008, relativos a Recursos Ordinários e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das Pessoas Jurídicas.

Observa-se que em todo o período analisado, o volume total, em reais, dos créditos do tipo suplementar foi consideravelmente superior se comparado aos demais tipos de crédito. Isso significa dizer que o governo realoca valores consideráveis para os programas já existentes.

No Gráfico 3 é apresentada a distribuição percentual por tipo de crédito do total de todos os anos em análise. Percebe-se que os créditos especiais e extraordinários, juntos, representam apenas 13% desse total. Isso se deve ao fato da autorização para abertura de créditos da categoria suplementar poder ser dada na própria lei orçamentária, devendo esta fixar o limite de tal autorização em valores absolutos ou em percentuais. Trata-se de uma exceção ao princípio orçamentário da exclusividade, consolidada pelo §8º do art. 165 da Constituição Federal. O princípio da exclusividade preceitua que a lei orçamentária não deve conter dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa e seu objetivo é justamente evitar que o legislativo faça aprovações sem uma análise criteriosa da matéria.

Gráfico 3 - Distribuição percentual do total dos créditos adicionais em relação ao tipo no período de 2007 a 2013

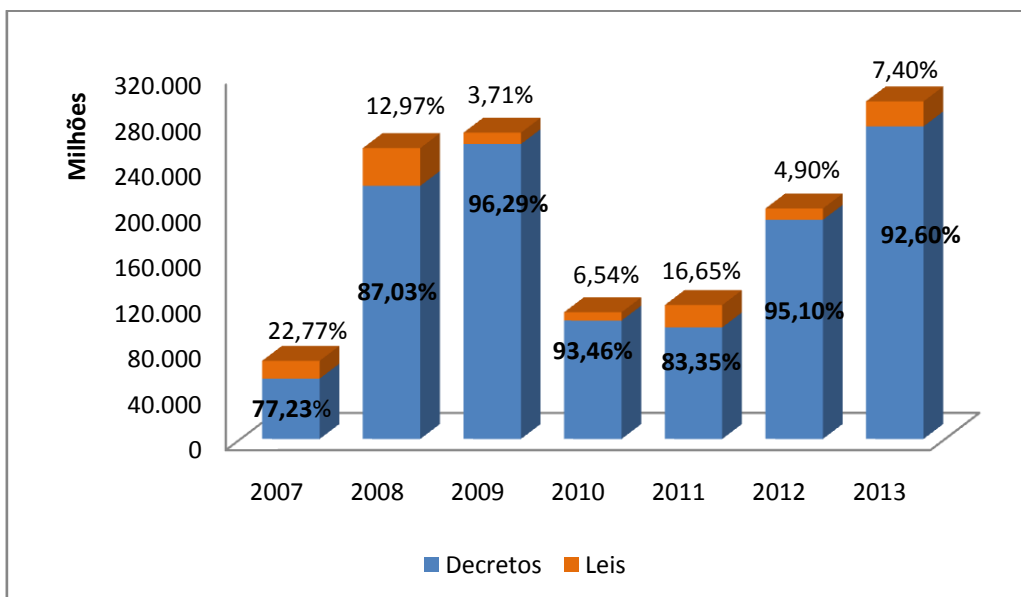


Fonte: Elaborada pelo autor (2014).

Conforme explicado anteriormente, os créditos suplementares podem ser divididos em duas categorias: os que são abertos por decreto do executivo em função de uma autorização contida na própria LOA, ou seja, são decorrentes de uma prévia autorização dada pelo poder legislativo ao poder executivo, e os que ultrapassam esses limites e necessitam de lei ordinária específica para sua abertura.

No Gráfico 4 é mostrado o valor total de créditos suplementares abertos para cada ano, dividido entre as duas categorias possíveis para abertura desse tipo de crédito. Dessa forma, pode-se demonstrar a representatividade da abertura dos créditos suplementares que estavam previamente aprovados na LOA em relação aos que ainda precisaram de autorização legislativa.

Gráfico 4–Distribuição dos créditos suplementares de acordo com a forma de abertura



Fonte: Elaborada pelo autor (2014).

O art. 43, da Lei nº 4.320/64 determina que a abertura de créditos adicionais depende da existência de recursos disponíveis, sendo dispensada essa exigência para os casos de créditos extraordinários. O mesmo artigo enumera os recursos que podem ser utilizados para abertura dos créditos.

A tabela 1 mostra os valores, em reais e percentuais, do total dos créditos adicionais autorizados para cada ano, distribuindo-os por fonte de recurso.

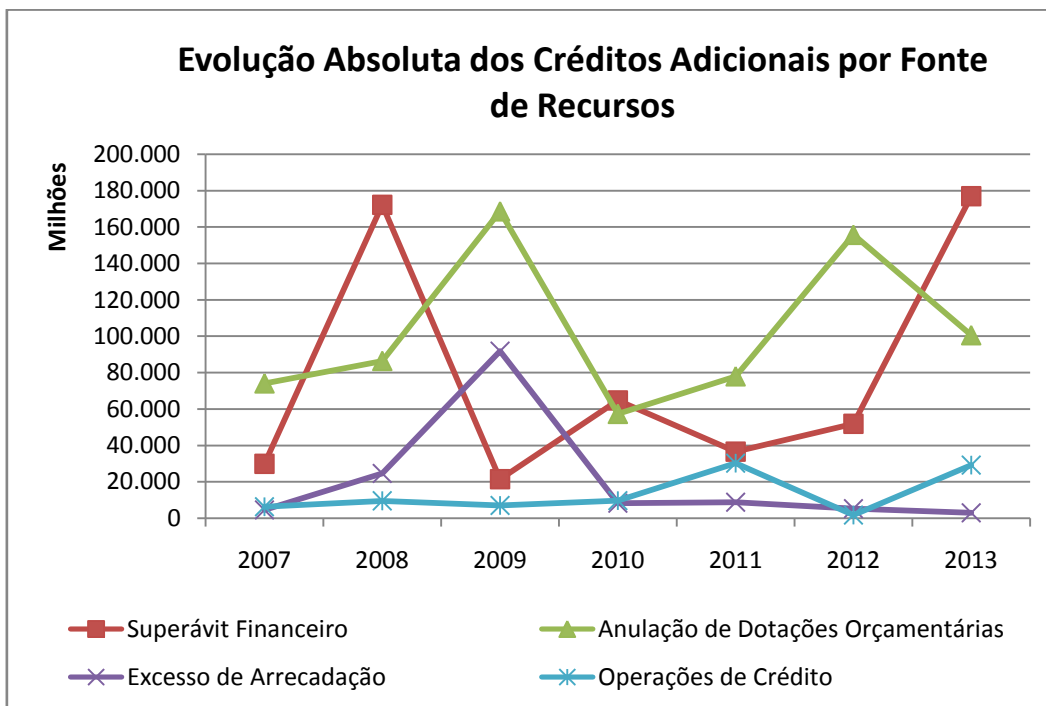
Tabela 1 – Valores dos créditos abertos distribuídos por fonte de recursos (*em milhares)

Ano	Superávit Financeiro		Anulação de Dotações Orçamentárias		Excesso de Arrecadação		Operações de Crédito	
	Valor (R\$)*	Percentual (%)	Valor (R\$)*	Percentual (%)	Valor (R\$)*	Percentual (%)	Valor (R\$)*	Percentual (%)
2007	29.883.399	26,02%	74.153.406	64,56%	4.560.849	3,97%	6.265.922	5,46%
2008	172.318.252	58,82%	86.490.664	29,52%	24.644.016	8,41%	9.529.409	3,25%
2009	21.484.039	7,44%	168.689.751	58,39%	91.822.285	31,78%	6.916.319	2,39%
2010	64.705.030	46,25%	57.397.689	41,03%	8.186.732	5,85%	9.616.551	6,87%
2011	36.569.063	23,81%	78.036.186	50,81%	8.778.074	5,72%	30.186.372	19,66%
2012	51.853.593	24,17%	155.779.230	72,62%	5.175.890	2,41%	1.717.636	0,80%
2013	176.987.834	57,15%	100.632.694	32,49%	2.949.906	0,95%	29.134.186	9,41%
Total	553.801.213	36,57%	721.179.622	47,62%	146.117.754	9,65%	93.366.399	6,16%

Fonte: Elaborada pelo autor (2014).

Pode-se visualizar, no gráfico 5, a distribuição dos créditos adicionais por fonte de recurso.

Gráfico 5 - Evolução dos créditos adicionais de acordo com a forma de recurso utilizada



Fonte: Elaborada pelo autor (2014).

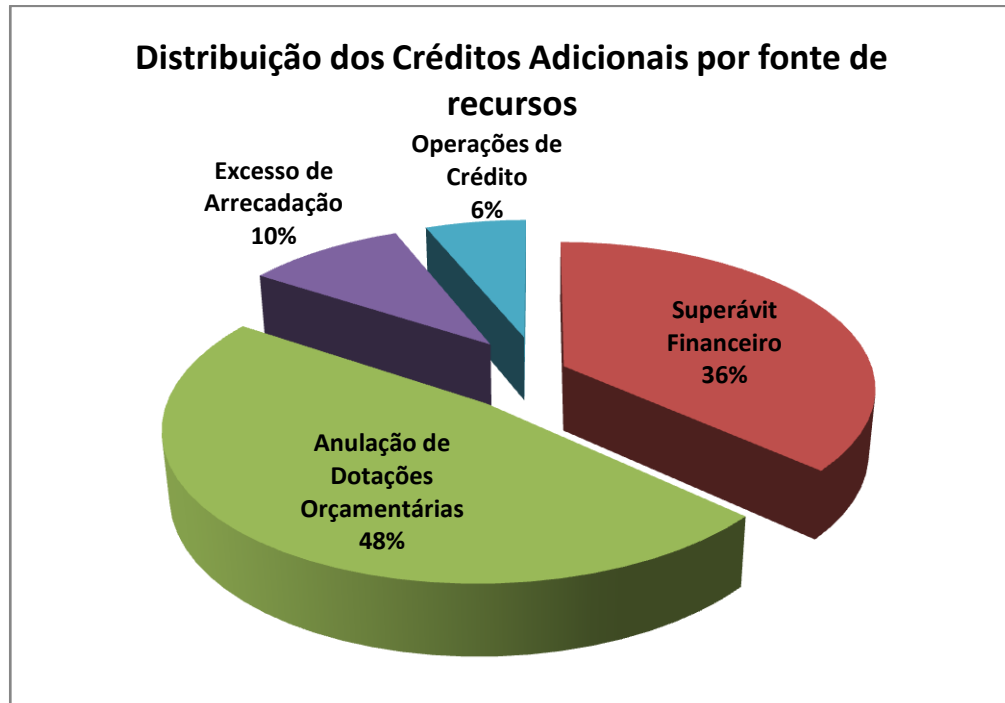
Os Balanços Patrimoniais da União dos anos de 2007 e 2012 foram os que apresentaram os maiores superávit financeiro. Em decorrência disso, os anos de 2008 e 2013 foram os que mais utilizaram essa fonte de recurso para abertura de créditos adicionais em termos de valores. As destinações desses recursos foram feitas, por meio, principalmente, da abertura de créditos suplementares previamente autorizados na LOA, que representaram 81,36% dos créditos abertos por essa fonte de recurso em 2008 e 95,01% em 2013.

Em 2009 houve um valor considerável de créditos abertos por excesso de arrecadação. Esses créditos possuíam como fonte, principalmente, os recursos de convênios, compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos e pela exploração de recursos minerais, além do Resultado do Banco Central.

O maior volume em reais de créditos adicionais abertos por anulação de dotações orçamentárias ocorreu em 2009; em contrapartida, no ano seguinte, 2010, foi o que menos apresentou créditos abertos por essa fonte.

Os anos de 2011 e 2013 foram os que mais apresentaram créditos abertos tendo como fonte de recursos o produto de operações de crédito autorizadas pelo governo. Nesses dois anos, a maior parte desses créditos foi destinada a empresas estatais como as dos Grupos ELETROBRAS e PETROBRÁS.

Gráfico 6 - Distribuição percentual do total dos créditos adicionais em relação a fonte de recurso utilizada



Fonte: Elaborada pelo autor(2014).

O Gráfico 6 apresenta a distribuição percentual por fonte de recursos de todos os créditos abertos durante o período de análise. A representação percentual dos créditos abertos por anulação de dotações orçamentárias chega a quase metade do total aberto, enquanto os abertos em decorrência de operações de crédito não ultrapassam 6 %.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar os motivos que justificaram a abertura de créditos adicionais no âmbito federal entre os anos de 2007 a 2013, apresentando as fontes de recursos mais utilizadas na abertura desses créditos e analisando a distribuição desses créditos com relação à sua tipologia.

Durante o período analisado, percebeu-se significativas alterações orçamentárias por meio de autorizações de créditos adicionais.

A análise da destinação por tipo de crédito identificou que para correções das distorções do orçamento durante a sua execução, a abertura de créditos suplementares apresenta grande destaque.

Observou-se que os créditos suplementares previamente aprovados na Lei de Orçamentária Anual (LOA) representam forma significativa de alocação de recursos. Essa prerrogativa dada ao Executivo com o intuito de desburocratizar o processo de abertura desses créditos vem sendo amplamente utilizada.

A análise dos créditos adicionais por fonte de recursos demonstrou que a abertura com base na anulação parcial ou total de dotações orçamentárias é uma das modalidades mais utilizadas, tendo em vista que o superávit financeiro do ano anterior e o excesso de arrecadação estão cada vez mais escassos.

A partir deste estudo, pôde-se identificar como limitação da pesquisa, a não disponibilidade dos dados de forma sistemática, o que levou a um expressivo tempo dedicado apenas a organização das informações. Sugere-se para futuras pesquisas um estudo da destinação dos créditos adicionais por fonte de despesas e por programa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 01 dez. 2013.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Revista do TCU**. Brasília, out/dez. 2005. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054638.PDF>>. Acesso em 20set. 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LONGARAY, A. A. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2001.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Possibilidades de transformações no sistema de planejamento e orçamento no Brasil**. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 8., 2003. Panamá. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047310.pdf>>. Acesso

em 01 nov. 2013.

ROCHA, Cinara Maria Carneiro. Orçamento público no Brasil: um estudo dos créditos adicionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/220/pdf_46>. Acesso em 07 ago. 2013.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Danielle Assafin Vieira Souza. Dimensões da Credibilidade do Orçamento Federal e Alternativas para a Melhoria do Processo Orçamento da União: uma pesquisa exploratória junto às consultorias técnicas de orçamento da Câmara e do Senado Federal. Orçamento Público: **III Prêmio SOF de Monografias**: coletânea. Brasília, 2011.