

CREDITOS ADICIONAIS: Uma ferramenta de gestão
ADDITIONAL CREDITS: A management tool

Ketiane Castro Lima
Delza Abreu Silva

INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR FRANCISCANO

RESUMO

O presente trabalho parte do pressuposto de que o orçamento público é uma temática de interesse comum às diferentes áreas de conhecimento, sobretudo ligadas à gestão e administração. Ademais, entende-se que os créditos adicionais são instrumentos de ajuste orçamentário utilizado para corrigir distorções durante a execução orçamentária, portanto, este trabalho busca responder ao seguinte problema: Qual o impacto dos créditos adicionais na gestão pública? Complementarmente, o objetivo central da pesquisa é analisar o impacto das alterações orçamentárias pelos créditos adicionais e identificar como a gestão utiliza os créditos adicionais no orçamento público. Assim, são objetivos específicos: Compreender a classificação dos créditos adicionais; analisar a execução dos créditos adicionais e; discutir as fontes de recursos que são mais utilizadas para a abertura dos créditos adicionais. Para tanto, faz-se uso da metodologia de Revisão de Literatura para atender aos objetivos propostos com base em autores de referência, o que permitiu concluir, dentre outras coisas, que os créditos adicionais, enquanto ferramenta de gestão, podem impactar de modo positivo ou negativo na efetivação da gestão pública de todos os entes federativos, já o tipo de impacto será determinado pela pertinência e adequação do uso dos mesmos, contudo, é possível sinalizar a demanda por melhoramento dos processos de abertura de créditos adicionais em função do controle e execução orçamentária, visando minimizar os interesses individuais e a ocorrência de fraudes.

Palavras-chave: Créditos Adicionais, Orçamento Público, Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This work is based on the assumption that the public budget is a theme of common interest to different areas of knowledge, especially those related to management and administration. Furthermore, it is understood that additional credits are budget adjustment instruments used to correct distortions during budget execution, therefore, this work seeks to answer the following problem: What is the impact of additional credits on public management? In addition, the central objective of the research is to analyze the impact of budget changes due to additional credits and to identify how management uses additional credits in the public budget. Thus, the specific objectives are: Understanding the classification of additional credits; Analyze the execution of additional credits and; Discuss the sources of funds that are most used to open additional credits. To this end, the Literature Review methodology is used to meet the proposed objectives based on reference authors, which allowed us to conclude, among other things, that additional credits, as a management tool, can impact positively or negative in the effectiveness of the public management of all federative entities, since the type of impact will be determined by the pertinence and adequacy of their use, however, it is possible to signal the demand for improvement of the processes of opening of additional credits in function of the control and execution budget, aiming to minimize individual interests and the occurrence of fraud.

Keywords: Additional Credits, Public Budget, Public Accounting.

1 INTRODUÇÃO

Entende-se que as temáticas que versam sobre o orçamento público são pertinentes, pois este pode ser definido como instrumento técnico-legal de explicitação da ação de planejamento do Estado que articula as diretrizes e programas governamentais a objetivos, prioridades e metas, estabelecendo a previsão da receita a ser arrecadada, e a fixação da despesa a ser realizada.

Ademais, de acordo com Silva (2018), o Orçamento Público é um instrumento utilizado pelo Estado para planejar e disciplinar a captação e a utilização dos recursos necessários para promover o bem-estar comum da coletividade, já para Angélico (2009, p.19), o Orçamento Público compreende um programa de trabalho do Poder Executivo, assim, “[...] é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Sabe-se que no Brasil o Orçamento Público abrange o conjunto de elementos técnicos legais, norteadores, integradores e viabilizadores da função de planejamento das finanças públicas dos entes da Federação desde a Constituição Federal de 1988, portanto, estudar Orçamento Público no Brasil hoje requer o exame e a compreensão, com olhar multidisciplinar, do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentaria Anual (LOA), também envolve examinar a maneira pela qual a receita e os gastos governamentais afetam a renda nacional.

Abreu, Bandeira e Ferreira (2017) afirmam que a elaboração de um orçamento público está sujeito a falhas que podem advir da falta de planejamento adequado e das alterações de políticas públicas antes priorizadas. Para suprir as falhas foram criados mecanismos de gestão que possibilitam corrigir os desvios que podem ocorrer entre a elaboração e a efetiva execução do orçamento público.

Consequentemente, passaram a existir dois tipos de créditos básicos: “os orçamentários, que são as autorizações na própria Lei Orçamentaria Anual; e os adicionais, que são os créditos autorizados por atos posteriores a LOA, que vem corrigir ou ampliar a abrangência do orçamento” (SCARAVELLI, 2011, p.1).

A Lei nº4.320, de 17 de março de 1964, trata da elaboração dos orçamentos, no art.40, os Créditos Adicionais são instrumentos de ajuste orçamentário utilizado para corrigir distorções durante a execução orçamentaria. Portanto, os créditos adicionais são as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentaria e que podem ser classificadas em suplementares, especiais e extraordinárias (BRASIL, 1964).

Segundo Kohama (2016), os créditos adicionais são valores que crescem ao orçamento, quer como reforço de dotação existentes, quer como dotação destinadas a cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços ou para atender a despesas imprevisíveis e urgentes. Para Scaravelli (2001), a utilização dos créditos adicionais não só flexibiliza a alocação de recursos durante a execução orçamentaria como também pode causar impactos e reflexos diretos na comunidade, pois é para responder às demandas sociais que os créditos adicionais são utilizados.

Assim sendo, dentre as muitas possibilidades de estudo sobre o orçamento público, este artigo está voltado para o estudo dos créditos adicionais, esses mecanismos que alteram o orçamento das despesas durante o ano, aprovado pelo Congresso Nacional. Portanto, o presente trabalho busca responder ao seguinte problema: **Qual o impacto dos créditos adicionais na gestão pública?**

Complementarmente, o objetivo central da pesquisa é analisar o impacto das alterações orçamentárias pelos créditos adicionais e identificar como a gestão utiliza os créditos adicionais no orçamento público. Assim, são objetivos específicos:

- Compreender a classificação dos créditos adicionais;
- Analisar a execução dos créditos adicionais;
- Discutir as fontes de recursos que são mais utilizadas para a abertura dos créditos adicionais;

Justifica-se a pertinência deste estudo, pois o sistema jurídico brasileiro prevê a existência de créditos adicionais para realizar alterações quantitativas e/ou qualitativas ao orçamento, os créditos adicionais têm previsão constitucional, especificamente no artigo 167 (BRASIL, 1988). A lei 4.320/64 também regulamenta esses créditos e define ainda três tipos de créditos adicionais: suplementares, especiais e extraordinários.

Considerando o exposto, destaca-se que o trabalho tem um viés bibliográfico qualitativo e descritivo, o que consiste em uma Revisão de Literatura, sendo assim, a pesquisa pauta-se na seleção, análise e síntese de conceitos abordados por autores que discutem amplamente os assuntos contemplados aqui como objetivos específicos.

De acordo com Lakatos e Marconi (2003, p. 183) este tipo de pesquisa tem a finalidade de “[...] colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas”. Por esta razão, serão consultadas como fontes livros e artigos científicos devidamente publicados, impressos ou disponíveis no *Scielo* e no Google Acadêmico, com destaque para as obras publicadas nos últimos dez anos.

Sendo assim, os resultados obtidos ao longo da pesquisa empreendida encontram-se sistematizados de modo que após esta introdução tem-se a fundamentação teórica onde são discutidos os objetivos específicos, posteriormente são apresentadas considerações finais em um caráter de conclusão e após são apresentadas as referências bibliográficas consultadas para que todo o trabalho fosse elaborado com subsídio teórico pertinente.

2 CRÉDITOS ADICIONAIS: DEFINIÇÕES, EXECUÇÕES E FONTES DE RECURSO

É preciso observar, antes de qualquer conceituação sobre os créditos adicionais, que a definição de orçamento compreende uma das ferramentas de gestão mais tradicionais, sendo utilizado para negócios públicos ou instituições privadas para permitir o desenvolvimento de planejamentos de curto, médio e longo prazo (GIACOMONI, 2010).

De acordo com os estudos de Giacomoni (2010), a definição de orçamentos na instância pública se deu em função de proporcionar um meio de controle político dos órgãos de representação, entretanto, este papel vêm sofrendo modificações desde sua concepção, de modo que os créditos adicionais vêm sendo aplicados como possibilidade de retificação do orçamento público instituído para que o orçamento compreenda necessidades que não foram devidamente satisfeitas no orçamento inicial.

Segundo Moro (2011), o orçamento (Público ou não) é, conceitualmente, um planejamento onde estão estimadas as despesas e as receitas de um determinado período. Deste modo, a administração pública faz uso desta ferramenta para nortear as ações que direcionarão as metas, formas e prazos de execução.

Neste sentido, sabe-se que o sucesso da gestão pública está diretamente relacionado com a governança, isto é, a capacidade e as condições que os gestores públicos dispõem para administrar o município de forma gerencial, técnica e financeira, realizando, dessa forma, uma administração eficiente, eficaz e efetiva. Segundo Deusvaldo Carvalho, o Orçamento Programa, previsto na Constituição Federal de 1988 e os Créditos Adicionais estão diretamente relacionados. Assim, o sucesso da gestão pública está direcionado, diretamente, com os dois instrumentos, pois eles definem os limites dos gastos públicos, sendo que este Oi será também acompanhado por legislações afins, tais como: LRF Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei 4.320/64 (MORO, 2011, p. 13).

Conforme destacado por Moro (2011) e Giacomoni (2010) a respeito da utilização do orçamento público como ferramenta de gestão, destaca-se que o orçamento tal como se conhece hoje é resultante de um processo de desenvolvimento de estratégias de gestão que advém da Inglaterra, da França e dos Estados Unidos.

Os primeiros registros de orçamento público advém da Inglaterra, já a característica de anualidade parte da administração francesa e “o orçamento moderno nasceu quase junto com o século XX, sendo idealizado pela Comissão de Economia e Eficiência do presidente americano Taft (1910-12) e tem como principal função ser um instrumento de administração” (ROCHA, 2016, p.7), superando a ideia de previsão de despesa e receita uma vez que o(s) administrador(es) também precisam ser informados regularmente para quantificar os resultados obtidos ao longo do tempo de vigência do orçamento, permitindo mudanças estratégicas.

Segundo Giacomoni (2010), no Brasil, a discussão e definição do orçamento público são eminentes desde a primeira constituição elaborada no ano de

1824, durante o período conhecido como Brasil Império, trazendo no bojo do artigo número 172 as determinações para a elaboração dos orçamentos, conforme se observa:

O ministro da fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que está estiver reunida, um balanço geral de receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas (BRASIL, 1824, s.p).

Conforme se pode inferir, influenciado pela organização político-econômica de demais países, o Brasil também se organiza de modo que o orçamento das despesas públicas faça parte do plano de ação nacional, contribuindo com a identificação da direção a ser tomada em função do que se planeja atingir no nível micro e macro, reafirmando sua importância a ponto de compor o maior documento legislativo do país: a Constituição Federal, outrora denominada Carta Magna.

Neste sentido, considerando que até o momento o país desenvolveu sete constituições, incluindo a última que está em vigência desde 1988, destaca-se que a temática do orçamento público sempre esteve presente. Para Rocha (2016, p.8), a constituição atual trouxe ainda maior destaque para o assunto, pois:

[...] há inovações no que diz respeito à devolução ao Legislativo da possibilidade de propor emendas ao projeto de lei do orçamento, sobre a despesa. Além disso, há a explicitação da universalidade orçamentária, ou seja, é considerada a multiplicidade de formas organizacionais e jurídicas no setor público, explicitando quais as receitas e despesas públicas devem integrar o orçamento público e merecer, assim, a aprovação legislativa. Ademais, no novo texto constitucional, há a exigência de que, anualmente, o Executivo encaminhe ao Legislativo o projeto de lei das diretrizes orçamentárias a fim de que seja orientada a elaboração da lei orçamentária anual, que dispõe sobre a política de fomento a ser observada pelas agências oficiais.

Portanto, são desenvolvidos, a partir da Constituição Federal de 1988 princípios orçamentários que auxiliam o controle parlamentar sobre o Poder Executivo, dentre os quais destacam-se: princípio da unidade, princípio da universalidade, princípio do orçamento bruto, princípio da anualidade (periodicidade), princípio da não afetação das receitas orçamentárias, princípio da exclusividade, princípio da discriminação, princípio do equilíbrio, princípio da clareza, princípio da publicidade, princípio da exatidão (BRASIL, 1988).

Sendo assim, os princípios orçamentários dividem-se em clássicos e modernos. O primeiro instituído antes do aperfeiçoamento das técnicas de orçamento e o segundo “[...] oriundos do aperfeiçoamento das técnicas de orçamento que visam proporcionar ainda mais racionalidade, eficiência e transparência para o processo orçamentário” (REZENDE, 2015, p. 22).

Quadro 1: Princípios orçamentários clássicos

PRINCIPIOS ORÇAMENTÁRIOS CLÁSSICOS

Anualidade: o orçamento deve ter vigência limitada a um exercício financeiro. Conforme a legislação brasileira, o exercício financeiro precisa coincidir com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Clareza: o orçamento deve ser claro e de fácil compreensão a qualquer indivíduo.

Equilíbrio: os valores autorizados para a realização das despesas no exercício deverão ser compatíveis com os valores previstos para a arrecadação das receitas.

Exclusividade: a lei orçamentária não poderá conter matéria estranha à fixação das despesas e à previsão das receitas. A CF/1988 estabelece como exceções: autorização para abertura de créditos e para a contratação de operações de crédito.

Legalidade: a elaboração do orçamento deve observar as limitações legais em relação aos gastos e às receitas e, em especial, ao que se segue quanto às vedações impostas pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Não afetação das Receitas: nenhuma parcela da receita poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos ou determinados gastos. Trata-se de dotar o administrador público de margem de manobra para alocar os recursos de acordo com as prioridades do seu governo. No Brasil, esse princípio aplica-se apenas a impostos.

Publicidade: diz respeito à garantia da transparência e pleno acesso a qualquer interessado às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos arrecadados dos contribuintes.

Unidade Orçamentária: o orçamento é uno, ou seja, todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária.

Uniformidade: os dados apresentados devem ser homogêneos nos exercícios, no que se refere à classificação e demais aspectos envolvidos na metodologia de elaboração do orçamento, permitindo comparações ao longo do tempo.

Universalidade: todas as receitas e todas as despesas devem constar da lei orçamentária, não podendo haver omissão.

Especificação: as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação.

Orçamento Bruto: todas as receitas e despesas devem constar na peça orçamentária com somente seus valores brutos, não envolvendo assim os seus valores líquidos, dessa forma, devem constar valores totais, sendo vedadas

quaisquer deduções.

Fonte: Adaptado de Brasil (2014 apud REZENDE, 2015, p.22).

Não obstante, os princípios modernos são:

Quadro 2: Princípios orçamentários modernos

PRINCIPIOS ORÇAMENTÁRIOS MODERNOS

Descentralização: é preferível que a execução das ações ocorra no nível mais próximo de seus beneficiários. Com essa prática, a cobrança dos resultados tende a ser favorecida, dada a proximidade entre o cidadão, beneficiário da ação, e a unidade administrativa que a executa.

Responsabilização: os gerentes/administradores devem assumir, de forma personalizada, a responsabilidade pelo desenvolvimento de um programa, buscando a solução ou o encaminhamento de um problema.

Simplificação: o planejamento e o orçamento devem basear-se em elementos de fácil compreensão.

Programação: o orçamento deve relacionar os programas de trabalho do governo, enfatizando as metas e os objetivos a serem alcançados.

Fonte: Adaptado de Brasil (2014 apud REZENDE, 2015, p.23).

Com base nestes e demais princípios e considerando a demanda de necessidades e objetivos é desenvolvida a LOA (Lei Orçamentária Anual) que passa pelo processo de elaboração, consolidação, aprovação, sanção e publicação, deste modo, ao final “permite que os recursos nela previstos sejam aplicados com vistas ao alcance dos objetivos e metas definidos na fase de programação. A partir daí, começa a fase de execução dos orçamentos” (NOBLAT, 2014, p. 6).

Não obstante, destaca-se, com base em Rocha (2016, p. 14) 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. Para esses casos, o mecanismo a ser utilizado é o *crédito adicional*. Na definição do art. 40 da Lei nº 4.320/64, são créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento. A literatura designa tal fenômeno como “alterações orçamentárias” ou “mecanismos retificadores do orçamento” (grifos do autor).

A análise a partir dos estudos de Rocha (2016) permite avaliar o crédito adicional como medida necessária para o bom desenvolvimento e uso do orçamento, pois como as propostas do mesmo são elaboradas no ano anterior ao de sua vigência efetiva alguns fatores não podem ser estimados, assim como ocorreu durante o surto pandêmico de COVID-19, por exemplo, logo os gastos com essa situação de calamidade pública não estavam previstos na LOA.

Situação semelhante acontece com fatores como a inflação e o desequilíbrio econômico que pode partir de diferentes questões nacionais ou internacionais, comprometendo o planejamento orçamentário e exigindo atualizações para atender a demanda emergente. Portanto, é “[...] relevante esclarecer que Crédito Orçamentário não é dinheiro, mas uma autorização (dotação) para se gastar. Por isso a terminologia Crédito, em contabilidade” (ROCHA, 2016, p.14).

No mais, também é importante frisar que os créditos adicionais dividem-se em suplementares, especiais e extraordinários, conforme expresso no quadro a seguir:

Quadro 3: Classificação dos Créditos Adicionais

	TIPOS		
	Créditos Suplementares	Créditos Especiais	Créditos Extraordinários
Conceito	Destinados a reforçar a dotação orçamentária que se tornou insuficiente durante a execução do orçamento. Não criam novas despesas, apenas reforçam uma já existente na LOA	Destinados a atender despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, ou seja, cria uma nova despesa não contemplada na LOA. Sua ocorrência indica, geralmente, a existência de falhas de planejamento	Destinados somente ao atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública (art. 167, § 3º, da CF/1988). Porém, o art. 41, inciso III da Lei nº 4.320/1964 conceitua como aqueles para as despesas urgentes e imprevistas.
1) Autorização /2) Abertura	<p>1) Autorizados por Lei: lei ordinária de iniciativa do Poder Executivo e específica para cada tipo de crédito.</p> <p>2) Abertos por Decreto do Poder Executivo (art. 42, Lei nº 4.320/1964): é necessária a indicação dos recursos financeiros disponíveis que</p>		<p>1) Serão abertos por Medida Provisória (art. 62 da CF/1988);</p> <p>2) Dar imediato conhecimento ao Poder</p>

	sustentarão a abertura dos respectivos créditos. Na União , é possível a abertura automática logo após a <u>sanção e publicação da referida lei</u> , não necessitando do Decreto (art. 38, § 15º, Lei nº 12.708/2012 – LDO/2013). Os créditos suplementares <u>podem vir autorizados</u> na própria LOA, conforme art. 165, § 8º, da CF/1988.	Legislativo. Aos entes que não dispuserem da Medida Provisória, a abertura será por Decreto do Executivo (art. 44 da Lei nº 4.320/1964)
Vigência	Adstrita (vinculada) ao exercício financeiro de sua abertura. É vedada a sua prorrogação.	Os especiais e extraordinários terão, em regra, sua vigência também adstrita ao exercício financeiro de sua abertura, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos 4 meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício subsequente (art. 167, § 2º, da CF/1988).
Fonte	O ato que abrir crédito adicional suplementar ou especial deverá indicar previamente a fonte de recursos disponíveis para cobrir a despesa, sendo precedida de exposição justificativa (art. 167, V, da CF/1988).	Pelo caráter urgente, sua abertura independe de indicação prévia de fonte. Porém, há indicação posterior.

Fonte: LOPES et al, 2013.

Conforme se pode observar, o quadro acima apresenta um panorama no que diz respeito à distinção entre os tipos de créditos adicionais, bem como suas autorizações, critérios de abertura, vigência e fonte de recursos, sendo assim, partindo do panorama apresentado, é fundamental destacar que segundo Rocha (2016) a abertura de créditos suplementares e especiais é condicionada pela autorização legislativa antecedente.

Ou seja,

Essas alterações devem ocorrer por intermédio da própria lei orçamentária ou através de lei específica, conforme disposto no art. 40 da Lei nº. 4.320.

“Art. 40. São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.”

Conclui-se do art. 40 da Lei 4.320/64, que os créditos adicionais são autorizações para despesas que não foram contempladas na Lei Orçamentária Anual ou, se foram incluídas, elas foram insuficientes (MORO, 2011, p. 29).

Portanto, a Lei Orçamentária Anual precisa autorizar previamente o uso dos recursos, e, pode inclusive determinar o percentual da despesa que poderá ser

utilizado enquanto crédito suplementar, entretanto “[...] a autorização para a abertura de crédito especial só pode ser concedida por meio de lei específica” (GIACOMONI, 2010, p. 310).

Também é pertinente destacar que a abertura do crédito suplementar pode se dar por dois tipos distintos de autorização, a genérica e a específica. No caso da autorização genérica o Poder Executivo abre o crédito mesmo sem a autorização do Poder Legislativo desde que o limite de gasto pré-determinado da modalidade não seja ultrapassado, o que contribui com a agilidade da liberação dos recursos necessários para atender as demandas.

Já no caso da autorização específica, “[...] o Poder Executivo precisa da autorização do Poder Legislativo para a abertura de crédito adicional suplementar, pois o limite da lei Orçamentária Anual para esta modalidade foi excedido. Essa autorização se dá por intermédio de lei específica” (MORO, 2011, p. 33).

Assim como na lei orçamentária, em que a receita estimada (recursos) possibilita que a despesa seja autorizada, também nas retificações orçamentárias são necessários recursos para que os créditos adicionais possam ser autorizados e abertos. De acordo com a norma geral, essa exigência é dispensada apenas para os créditos extraordinários. Os recursos a serem utilizados na abertura de créditos suplementares e especiais são os seguintes: superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; os provenientes de excesso de arrecadação; os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais; produto de operações de crédito (ROCHA, 2016, p.20).

De acordo com Rocha (2016), os recursos que advêm do superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior representam os recursos que se constituem a partir da diferença entre o ativo e o passivo dos recursos considerados no exercício anterior. Os recursos provenientes de excesso de arrecadação são aqueles que, como o próprio nome diz, vêm da diferença positiva entre o valor previsto na receita orçamentária total e o efetivamente arrecadado ao longo dos meses.

Os recursos resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais são os mais utilizados, embora Rocha (2016) acredite, embasado em Machado e Reis (1995) que este seja um procedimento incorreto, pois esta ação é contrária aos objetivos legislativos e da comunidade ao retirar a dotação de outros projetos ou atividade entendida como não prioritária no momento, anulando-os.

Já a respeito dos recursos advindos do produto de operação de crédito destaca-se que:

Constitui recurso para abertura de créditos adicionais se houver autorização para realização da operação e se existirem condições jurídicas que possibilitem ao Poder Executivo realizá-las. É necessário que a operação apontada conte com amparo nas normas específicas e atenda às exigências da legislação local. Cabe lembrar que segundo a Constituição Federal - Art. 167, III: É vedada a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa,

aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta (ROCHA, 2016, p. 19).

Nas palavras de Moro (2011, p.31-32, os créditos extraordinários não possuem fontes de recursos específicas ou definidas da mesma forma, pois os créditos adicionais extraordinários não são obrigatórios, uma vez que podem ser definidos como o nome preconiza, já a fonte dos recursos dos créditos adicionais suplementares e especiais são explicadas conforme se pode observar a seguir:

Algumas considerações podem ser feitas sobre as fontes dos recursos para os créditos adicionais suplementares e especiais [...] referente aos artigos já citados da LRF.

- a) Superávit Financeiro é a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiros do balanço patrimonial e, além disso, ele demonstra a liquidez financeira;
- b) O excesso de arrecadação é saldo positivo das diferenças acumuladas dos meses entre a arrecadação prevista e a realizada;
- c) Os recursos resultantes de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias são permutações, ou seja, remanejamento de recursos para outra categoria de programação, isso será permitido se houver autorização legislativa ou quando este remanejamento esteja previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO;
- d) Operações de créditos autorizados, geralmente, são receitas obtidas por intermédio de empréstimos internos ou externos com prazos superiores a 12 meses;
- e) A reserva de contingência é uma dotação não específica (ou seja, uma exceção), que deverá estar estabelecida na Lei Orçamentária Anual – LOA, sendo que poderá ser utilizada para riscos fiscais, os quais se subdividem em: riscos orçamentários (possibilidade de algumas receitas previstas não se realizarem e o surgimento de despesas não incluídas na LOA ou, ainda, orçadas a menor) e riscos da dívida (por exemplo, variação relevante das taxas de juros e de câmbio em títulos a vencer). Salienta-se ainda, que precatórios judiciais não são riscos fiscais, pois são previsíveis e deverão constar na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Considerando as fontes de recurso, convém observar que os créditos adicionais suplementares são um reforço de dotação ao orçamento já previsto na Lei Orçamentária Anual para quando o crédito pré-determinado não for suficiente; a abertura deste tipo de crédito se dá impreterivelmente via decreto executivo; é necessário indicar a fonte do recurso que irá custear as despesas do crédito; no caso de haver superação do limite definido na Lei Orçamentária Anual para os créditos adicionais suplementares a autorização dos mesmos dependerá da sanção e publicação de uma lei específica; a vigência dos créditos restringe-se ao ano em que foi aberto; o sistema de normas é adequado para a gestão e administração pública de todos os entes federados (União, Estados e Municípios) (MORO, 2011; ROCHA, 2016).

Conforme destacado anteriormente, apenas os créditos adicionais extraordinários não precisam demonstrar a fonte de seus recursos. Isso se deve ao fato de que este tipo de crédito não é utilizado de forma tão frequente quanto os

demais, uma vez que de acordo com o artigo nº 167, § 3º da Constituição Federal de 1988: “A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62”.

De acordo com Moro (2011), as condicionantes expressas neste artigo (decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública) compreendem uma explicação do que se entende por situação imprevisível e urgente, deste modo, os créditos extraordinários não se limitam a essas situações. Ademais, são características deste tipo de crédito:

- a) Os gastos se dão imediatamente após a emissão da medida provisória (publicação);
- b) Requer ação urgente do Estado (imprevisibilidade do fato); e
- c) Não é obrigatória a indicação prévia da fonte de recursos para custear as despesas, mas quando há excesso de arrecadação, os créditos adicionais extraordinários devem ser destacados (caso a Administração Pública não indicou as fontes dos recursos, pois para esses é facultativo), isso evidenciará quanto de outro crédito adicional poderá ser aberto, quer especial quer suplementar
- d) A abertura poderá ser por medida provisória na União e nos Estados onde existe previsão de medida provisória em suas Constituições, caso contrário utilizar-se-á Decreto do Poder Executivo; e
- e) A vigência, regra geral é para o exercício financeiro quando o crédito adicional extraordinário foi aberto, porém se a autorização ocorreu nos últimos quatro meses e houver saldo, este poderá ser transferido para o exercício subsequente (MORO, 2011, p. 36).

Ciente das distinções e conceituações, entende-se, de acordo com Kanayama et al (2017), que em nível nacional os últimos presidentes têm se utilizado de créditos adicionais suplementares e extraordinários como um instrumento de ampliação do poder orçamentário, tornando situações excepcionais regulares ou ainda, fazendo surgir um orçamento paralelo que invalida ou desequilibra a Lei Orçamentária Anual.

Nascimento (2022, p.26) destaca também que os créditos adicionais também são erroneamente utilizados para fortalecer artificialmente o caixa estatal em épocas de crise, no mais, “[...] a administração pública brasileira tem vivido um intenso processo de transformação em que a descentralização tem sido uma estratégia comum que favorece a transferência de poder, recursos e atribuições para os governos locais”. Assim, os municípios tem sofrido os impactos desse processo de mudança da administração pública por estar sendo considerado depositário das reais possibilidades de intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, por estar despreparado para assumir as novas responsabilidades a ele direcionadas (NASCIMENTO, 2022).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por fim é possível destacar que os créditos adicionais são fundamentais para que os recursos orçamentários sejam suficientes para suprir e atender as mais variadas demandas da sociedade, contudo, é fundamental que sejam realizadas análises quanto a natureza e destino dos créditos, bem como no impacto que eles podem provocar na gestão pública.

Entende-se que o uso excessivo dos créditos adicionais e, portanto, da transferência de recursos de dotações inicialmente consideradas no planejamento orçamentário para necessidades não consideradas e/ou excepcionais pode sinalizar o descompromisso ou incapacidade de elaboração da Lei Orçamentária Anual, o que impacta diretamente no controle e execução da gestão.

Sendo assim, considerando o objetivo mencionado a princípio, de analisar o impacto das alterações orçamentárias pelos créditos adicionais e identificar como a gestão utiliza os créditos adicionais no orçamento público, observa-se que este fora atingido, assim como foi possível compreender a classificação dos créditos adicionais, analisar a execução dos créditos adicionais e discutir as fontes de recursos que são mais utilizadas para a abertura dos créditos adicionais.

Via de regra, o que se costuma observar na gestão pública é a presença de modificações expressivas no orçamento por intermédio dos créditos adicionais, o que pode direcionar o olhar para o uso que vem sendo feito de um recurso que deveria ser utilizado como uma estratégia de gestão para favorecer o suprimento adequado das demandas sociais latentes não previstas, assim como se verificou no estudo de Nascimento (2022, p. 29):

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, seu volume total foi consideravelmente superior se comparado aos demais tipos de créditos. Foi possível constatar que os créditos suplementares previamente aprovados na Lei 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.

Neste sentido, respondendo a problemática norteadora desta pesquisa sobre qual o impacto dos créditos adicionais na gestão pública, é possível inferir que os créditos adicionais, enquanto ferramenta de gestão, podem impactar de modo positivo ou negativo na efetivação da gestão pública de todos os entes federativos, desde os municípios até a União.

O tipo de impacto será determinado pela pertinência e adequação do uso dos mesmos, contudo, é possível sinalizar a demanda por melhoramento dos processos de abertura de créditos adicionais em função do controle e execução orçamentária, visando minimizar os interesses individuais e a ocorrência de fraudes.

REFERÊNCIAS

ABREU, Josenúbia Gomes; BANDEIRA, Pâmella Elis; FERREIRA, Vicente da Rocha Soares. Análise do impacto da abertura de créditos adicionais no planejamento orçamentário: estudo em uma agência executiva. In: **I Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público**, Florianópolis, 2017, p. 1171-1177.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 19 fev. 2019.

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. Brasília, 1964.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india/view>. Acesso em: 16/09/2022.

LOPES, A. et al. **INSS – Instituto Nacional do Seguro Social: Conhecimentos específicos – Formação em Administração Nível Superior**. Brasília: Vestcon, 2013.

MORO, S.R. **A integração e a importância do orçamento e dos créditos adicionais na administração pública**. 2011. 99 f. Monografia de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

NASCIMENTO, Elayne Michelle Cardoso Cabral do. **Análises dos créditos adicionais no orçamento do estado do Rio Grande do Norte (2018-2020)**. 2022. 33f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2022. Disponível em: < <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/46034>>. Acesso em: 23/11/2022.

NOBLAT, A. **Orçamento público: conceitos básicos**. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília, 2014.

REZENDE, Rafael de Oliveira. **Planejamento orçamentário e créditos adicionais:** um estudo da abertura de créditos suplementares no orçamento-programa de municípios do Estado de Minas Gerais. 2015. 57 p. Monografia (Graduação em Administração Pública), Universidade Federal de Lavras, Lavras, Minas Gerais, 2015.

ROCHA, R. M. S. **A utilização dos créditos adicionais suplementares e especiais na administração pública.** Uma revisão de literatura. 2016.28 f. Monografia de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública) – Universidade Federal do Pará, Parauapebas, 2016.

SCARAVELLI, J. C. M. **Créditos Adicionais: A importância da flexibilidade na programação da despesa pública.** 72 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/110229>. Acesso em: 20/10/22.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2018.