



# Leis dos crimes contra finanças públicas – a auditoria como ferramenta de controle e avaliação para aprimorar a gestão pública

Daniel Gerhard Batista

Márcio Francisco da Silva

Rosângela Gomes da Silva

O recurso financeiro é um elemento de grande importância para a Administração Pública, porquanto é com ele que se mantém a função essencial de um governo. Em caso de deficiência, falta ou uso inadequado nesse particular, o contribuinte ficará sujeito a restrições de âmbito material, e os governos poderão sofrer sanções referentes à má administração das finanças públicas. O fenômeno do aumento das despesas públicas advém de gastos que não tenham suficientes receitas para o seu custeio, produzindo déficits financeiros, não obstante tal fenômeno ter encontrado na Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal um impedimento que há tanto tempo era necessário no âmbito da Administração Pública. Este artigo procura mostrar a gestão pública num cenário caracterizado pela era da informação e do conhecimento, colocando a auditoria como ferramenta de apoio fundamental na orientação das funções públicas, no controle das finanças e no impacto das atividades e ações propostas pela Administração Pública moderna. As informações aqui expostas foram organizadas com base nos elementos fornecidos por pesquisas documentais, levando-se em conta as leis citadas e colocando os conceitos e as práticas de auditoria pública ao alcance de todos os leitores.

O processo de elaboração deste artigo se deu a partir das experiências vividas no âmbito de pesquisas documentais, eletrônicas e de observações em organizações governamentais e não-governamentais. A pesquisa passou inicialmente por uma fase de diagnóstico, em que foram detectadas deficiências na gestão pública que poderiam comprometer o êxito da administração. Seguiu-se um exercício de reflexão quanto aos aspectos jurídicos e contábeis da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre os crimes previstos para a não observância da lei, bem como sobre as sanções aplicáveis para punir os abusos ou irregularidades encontradas na Administração Pública. Também se considerou a relevância dos trabalhos de controle interno e da auditoria como instrumento de gestão para qualificar a Administração Pública.

Procurou-se responder às perguntas:

- Quais os aspectos relevantes que orientam as finanças públicas?
- Estarão os administradores públicos focados nos aspectos operacionais da lei para evitar sanções ou se utilizam dessas orientações e princípios para qualificar a gestão pública?



– Há clareza de compreensão entre os administradores públicos sobre a relevância de implementar um bom sistema de controle e avaliação das ações e atividades decorrentes das diretrizes orçamentárias?

– As informações sobre as finanças públicas estão disponíveis e são utilizadas para apoio aos processos decisórios?

– Podem os administradores públicos contratar profissionais para ajudá-los na gestão fiscal responsável?

– Como podemos utilizar a auditoria para aprimorar a gestão das finanças públicas?

Com essas perguntas levantadas, construíram-se os alicerces deste artigo. O levantamento das questões neste trabalho compreendeu as etapas de agrupar as informações necessárias para a análise de algumas leis relacionadas ao tema e ao estudo das sanções aplicáveis na inobservância da LRF. A análise das informações incluiu a comparação com alguns relatórios de auditoria e o confronto das informações com o trabalho desenvolvido por auditores para apoiar e aprimorar a gestão pública.

Finalmente, a comparação baseada nas informações colhidas sugeriu algumas ações futuras. Essas ações constituem estratégias requeridas para levar os administradores públicos a uma gestão eficiente das finanças públicas.

### **Sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**

A LRF é um código imposto a todo administrador público e tem, como principal objetivo, melhorar a gestão das contas públicas de modo a orientar a administração no tocante ao orçamento e às metas físicas e orçamentárias a serem cumpridas. A lei representa um instrumento eficaz no auxílio ao administrador, primando por regras claras e precisas, com bons instrumentos de controle fiscal.

Dentre as legislações que versam sobre responsabilidades e responsabilizações, vamos tratar da Lei nº. 10.028/2000 – Crime contra finanças públicas. Essa legislação veio alterar o Decreto-Lei nº. 2.848/1940 – Código Penal, a Lei nº. 1.079/1950 e o Decreto-Lei nº. 201/1967,

trazendo expressamente as penas para os crimes contra as finanças públicas.

A LRF objetiva equilibrar as contas públicas e propor aos administradores um maior comprometimento com a elaboração dos orçamentos e regras de conduta a serem observadas por seus ordenadores, qualificando-os a evitarem sanções preventivas e punitivas.

De acordo com Quezado (2000), “a LRF objetiva equilibrar as contas públicas e propor aos governantes um maior comprometimento com a elaboração dos orçamentos para que sejam alcançados os resultados pretendidos”.

Um avanço substancial foi a proibição, por essa lei, da renúncia de receitas e do aumento das despesas, evitando que a administração deixe dívidas para a nova gestão.

Essa restrição evita o aumento irresponsável das despesas que ficariam para o pagamento do administrador seguinte; assim, se propõe reduzir o déficit público e estabilizar o montante das dívidas internas e externas.

Na Administração Pública, somente é permitido realizar algo se for previamente autorizado em lei. Quaisquer



procedimentos ou gastos que forem feitos sem a autorização legal serão questionados, e os responsáveis sofrerão sanções administrativas, civis e criminais, de acordo com o artigo 73 da LRF.

### **Com relação aos crimes contra as finanças públicas**

Com o advento da Lei 10.028/2000, as condutas tidas como criminosas estão submetidas a 23 (vinte e três) hipóteses de sanções. As duas primeiras se referem apenas à aplicação de pena privativa de liberdade correspondente à reclusão, que pode variar de 02 (dois) a 12 (doze) anos. As demais hipóteses serão punidas com a pena privativa de liberdade correspondente à detenção, podendo variar de 03 (três) meses a 03 (três) anos. A diferença básica entre a pena de reclusão e a pena de detenção reside no rigor do regime de seu respectivo cumprimento.

Percebe-se que o caminho que tem sido utilizado pelos administradores públicos para a aplicação da lei tem a finalidade de evitar as sanções. Segundo D'Urso "o que deveria ser procedimento habitual, pautado na ética, na honestidade, na transparência e elevação de propósitos, tornou-se necessária a moralização das atividades dos entes públicos, pelo lastimável caminho da Lei."

Nota-se que os administradores públicos buscam atender aos dispositivos da LRF tão-somente para não serem punidos por uma improbidade administrativa. Encontra-se aqui a fundamentação que justifica a necessidade de aplicação da Lei 10.028/2000, para a necessária moralização das atividades e ações públicas, mesmo que seja por meio da lei.

Discute-se, por alguns juristas, a severidade com que o legislador estabeleceu a quantidade da pena para os crimes previstos na lei em referência, o que dificulta a aplicação das medidas punitivas frente à realidade prisional brasileira. Isso pode ser observado na seguinte afirmação: "Diante dos fatos presentes, a primeira crítica que faço é quanto à severidade do legislador ao cominar<sup>1</sup> pena ao tipo legal, vale dizer, o rigor pelo qual

caminhou o legislador quando estabeleceu a quantidade de pena para os crimes previstos nessa lei em comento." (D'URSO, 2001).

### **As sanções previstas em lei**

Os administradores públicos estão diante de um ambiente marcado pela necessidade de competência técnica e administrativa para a gestão fiscal responsável, tendo em vista a velocidade das informações e a busca de modelos eficientes de gestão, capazes de reagir rapidamente às mudanças conjunturais.

Ao descumprimento dos princípios constitucionais e da LRF poderão ser aplicadas sanções institucionais, penais, civis e administrativas pela prática de ato de improbidade administrativa, podendo ocorrer, inclusive, a suspensão dos direitos políticos e perda da função pública.

Os Crimes contra as Finanças Públicas dispostos no Código Penal são crimes dolosos. Caso o gestor da Administração Pública cometa algum dos crimes previstos em lei, poderá ser punido com pena de no máximo 04 (quatro) anos, o que dificilmente o levará para a prisão já que o legislador seguiu a orientação do direito penal menos doloso.

Contraditoriamente, o crime de denúncia caluniosa prevê penas de 02 (dois) a 08 (oito) anos para o cidadão que tenha conhecimento da inocência do administrador ou funcionário público, de causa de investigação ou processo judicial, inquérito civil ou ação de improbidade administrativa para apurar a violação da LRF. Percebe-se aqui que o legislador atribui ser mais grave denunciar levemente um administrador ou funcionário público do que cometer um crime contra as finanças públicas. Tal procedimento tende a evitar injúrias e difamação contra figuras públicas em geral.

As sanções institucionais estão previstas para aqueles que não efetuarem ou arrecadarem os impostos da sua competência. Vedadas as transferências voluntárias (artigo 25).

Com base nas determinações da lei, aos gestores públicos que deixarem de cumprir as determinações da LRF podem ser aplicadas sanções de várias naturezas:

1) Sanções institucionais:

a) não se adaptar aos limites da despesa com pessoal no prazo – suspensão, enquanto perdurar o excesso, de todos os repasses de verbas federais e estaduais;

b) não eliminar no prazo o excedente da despesa com pessoal – vedadas enquanto perdurar o excesso, as transferências voluntárias, obter garantias, contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem a redução da despesa com pessoas;

c) não honrar a garantia – ficam condicionadas as transferências constitucionais ao ressarcimento do pagamento;

d) não eliminar no prazo o excedente da dívida consolidada ou mobiliária – é proibida operação de crédito, devendo-se obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo limitação de empenho.

Vencido o prazo, e enquanto perdurar o excesso, ficará sem transferências voluntárias. As restrições são aplicadas imediatamente se a dívida exceder o limite no 1º quadrimestre.

2) As sanções penais são: contratação irregular de operação de crédito, inscrição irregular ou acima do limite de restos a pagar, assunção irregular de obrigação no último ano do mandato, ordenação de despesa não autorizada, prestação de garantia graciosa, não cancelamento de restos a pagar, aumento da DP no último ano de mandato, oferta pública ou colocação irregular de títulos no mercado. Pelo artigo 29-A, § 2º da Constituição Federal, constitui crime de responsabilidade do prefeito municipal: efetuar repasse à Câmara que supere o limite da receita municipal, não enviar o repasse à Câmara Municipal até o dia 20 de cada mês, enviá-lo a menor em relação à proporção fixada na Lei Orçamentária. Pelo artigo 29-A, § 3º da Constituição Federal, constitui crime de responsabilidade do Presidente da Câmara Municipal o desrespeito ao limite de despesa estabelecido em relação à receita municipal.



**A auditoria externa, além de verificar os trabalhos da auditoria interna, objetiva ser mais independente e poder agir com maior determinação na busca por respostas sobre atos e fatos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais do ente auditado.**

3) As sanções civis constituem o ato de improbidade administrativa que cause lesão ao erário, qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades.

### **Caso real**

Três prefeitos do interior de Pernambuco foram multados pela Primeira Câmara do TCE por terem entregado fora do prazo o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). O Prefeito de Quixaba, Sr. Edmilson Pereira dos Santos, foi condenado a pagar multa no valor de R\$ 9.000,00, correspondente a 30% dos seus vencimentos auferidos no primeiro semestre do exercício de 2006. O de Limoeiro, Sr. Luiz Raimundo Medeiros Duarte, a pagar multa de R\$ 12.000,00 (30% dos seus subsídios no terceiro quadrimestre de 2005), e o de Dormentes, Sr. Geomaro Coelho, a recolher R\$ 9.600,00 (também 30% da sua remuneração do terceiro quadrimestre de 2005).

O relator dos processos foi o conselheiro Ruy Ricardo H. Junior, que também acusa o prefeito de Dormentes de ter enviado ao TCE, como sendo o RGF do terceiro quadrimestre de 2005, um documento igual ao RGF do segundo quadrimestre do mesmo ano. Os relató-

rios eram idênticos. De acordo com o procurador de contas, o fato pode ser caracterizado como falsificação de documento.<sup>2</sup>

Conforme a Lei Federal nº. 10.028/2000, artigo 5º, inciso I, é aplicável uma sanção administrativa por “deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei”. Isso fere o princípio de transparência. A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal. A infração a que se refere o artigo é processada e julgada pelo Tribunal de Contas.

### **Processos de auditoria na gestão pública**

A auditoria tem sido utilizada pelos poderes competentes na guarda da memória, fiscalização e no controle de informações da Administração Pública por longos tempos, e sua consolidação reforça a ferramenta de controle e avaliação na gestão pública, incentivando a transparência, a credibilidade e a ética nas transações financeiras do gestor público.

Os profissionais em auditoria pública podem e devem ser contratados para auxiliar os gestores públicos na condução e manutenção da gestão fiscal responsável. Podem ser contratados para auditoria punitiva ou preventiva.

Além disso, com o advento da LRF e a necessidade do fortalecimento da gestão pública responsável, a auditoria se fortalece como um instrumento de controle para avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade dos investimentos para os gestores públicos. Assim, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das variações patrimoniais, a demonstração das fontes e aplicações de recursos ganham força como ferramentas de aprimoramento da gestão pública.

Em síntese: Entende-se por auditoria as análises profissionais, técnicas, por-

menorizada e personalística em documentos concretos e idôneos que objetiva a emissão de relatório fundamentado sobre os procedimentos contábeis, administrativos, financeiros ou patrimoniais, e incluindo pagamentos, prestações de contas, demonstrações contábeis, procedimentos fiscais, tributários, de pessoal, jurídico e financeiro. (BATISTA, 2007).

Dessa forma, o objetivo é encontrar algum desvio, erro, equívoco, fraude ou até roubo de recursos financeiros, patrimoniais ou econômicos, zelando pela eficiência do processo, pela economia e pela eficácia dos resultados.

A auditoria pode ser interna ou externa. Compreende-se por auditoria interna a prestação de serviço que visa fortalecer o controle interno do órgão auditado, fornecendo condições à Administração Pública para identificar e avaliar o andamento do sistema contábil, a coerência dos procedimentos, o controle patrimonial, os procedimentos que estão sendo adotados pelos gestores públicos e o cumprimento ou não das legislações vigentes e pertinentes sobre a questão.

A auditoria externa, além de verificar os trabalhos da auditoria interna, objetiva ser mais independente e poder agir com maior determinação na busca por respostas sobre atos e fatos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais do ente auditado.

As ações da auditoria podem ter caráter preventivo ou de regularidade para prevenir erros, fraudes, desperdícios ou desvios durante a execução dos serviços. Pode ser operacional, visando acompanhar as execuções contábeis, financeiras, patrimoniais e administrativas, para dar-lhes eficácia por meio da correção. Também corretiva, para indicar as irregularidades encontradas durante a sua execução. Ou ainda, punitiva ou fiscalizadora, para apontar os erros e descumprimentos legais nos procedimentos administrativos, financeiros e patrimoniais.

Seja qual for o objetivo do administrador, a auditoria pública é a melhor ferramenta de controle e organização para a gestão pública atual.



## Conclusão

Pelo exposto, compreende-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal ordenou as ações da Administração Pública brasileira e que, com a aplicação da Lei nº. 10.028/2000, foi incluída uma série de sanções para os gestores das finanças públicas que as conduzirem de maneira fraudulenta e irresponsável.

A aplicação da Lei nº. 10.028/2000 deve ser uma ferramenta de ordenação e orientação para os gestores das finanças públicas em vez de se constituir num mandamento meramente punitivo aos administradores públicos, e a auditoria deve ser vista como instrumento de controle e avaliação para aprimorar a gestão pública.

Nesse sentido, os profissionais em auditoria pública vêm constituindo um grupo de trabalho fundamental para apoiar os gestores rumo à eficiência e à eficácia

dos procedimentos e serviços da Administração Pública moderna.



**Daniel Gerhard Batista** – Contador, auditor e professor. Mestre em Contabilidade, Pós-graduado em Administração Pública e graduado pela UFMG. Delegado do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG) em Manhuaçu. Professor de Pós-graduação em Administração Pública pelo SENAC (MG) e pela UNIS.

**Márcio Francisco da Silva** – Pós-graduado em Administração Pública pela Faculdade SENAC, Belo Horizonte (MG).

**Rosângela Gomes da Silva** – Pós-graduanda em Administração Pública pela Faculdade SENAC, Belo Horizonte (MG).

### NOTAS

<sup>1</sup> Cominar: Ameaçar com pena ou castigo no caso de infração ou falta de cumprimento de contrato ou de um preceito, ordem ou mandado. 2. Prescrever, decretar (pena ou castigo).

<sup>2</sup> Extraído do Diário Oficial de Pernambuco, 04/05/2007.

### REFERÊNCIAS

BATISTA, Daniel Gerhard. Auditoria e responsabilidade na gestão pública. Apostila de pós-graduação. **SENAC-MG**, Belo Horizonte: SENAC, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº. 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 maio 2000.

BRASIL. Lei nº. 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº. 201, de 17 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 out. 2000.

D'URSO, Luiz Flávio Borges. A nova Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal, Lei nº.10.028, de 19 de outubro de 2000. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, abril, 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1995>>. Acesso em: 12 de novembro 2007.

QUEZADO, Paulo Napoleão Gonçalves. **Os aspectos penais de Lei de Responsabilidade fiscal** – As inovações introduzidas pela Lei nº.10.028 de 20 de outubro de 2000. Disponível em: <<http://www.uvc.org.br/juridico/1682329.doc>>. Acesso em 23 de novembro de 2007.

 **CIAL**  
Consultoria, Informação e Atualização Legislativa

**Softwares Inteligentes  
Soluções Integradas**

Linha Contábil: CialContábil + CialEscrita + CialFolha

Linha Comercial: CialComercio + CialECF

Linha Empresarial: CialGestão

O mais moderno sistema de Consultoria  
**Orientador CIAL**

CIAL - Agora com o SPED e NF-E

Somente com os sistemas Cial você tem integração total, inclusive com a Web.  
Nossos consultores são treinados para prestar o melhor atendimento à sua empresa.

**Condições Especial para todo estado de MG**

Tel: (31) 3473-6239/4063-9298

[www.cial.com.br](http://www.cial.com.br) [cialbh@cial.com.br](mailto:cialbh@cial.com.br) [suporte@cial.com.br](mailto:suporte@cial.com.br)