

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO – UFMA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, IMOBILIÁRIAS E
ADMINISTRAÇÃO/CCSO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PATRÍCIA BIANCA PEREIRA LOBATO

PERÍCIA CONTÁBIL: Um estudo sobre a Perícia Criminal Contábil realizada pelos
Institutos de Criminalística do Maranhão

SÃO LUÍS - MA

2021

PATRÍCIA BIANCA PEREIRA LOBATO

PERÍCIA CONTÁBIL: Um estudo sobre a Perícia Criminal Contábil realizada pelos
Institutos de Criminalística do Maranhão

Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis da Universidade Federal
do Maranhão – UFMA, como requisito
obrigatório para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Darliane Ribeiro
Cunha

SÃO LUÍS - MA

2021

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Figueredo, Patrícia Bianca Lobato.

Perícia Contábil : Um estudo sobre a Perícia Criminal Contábil realizada pelos Institutos de Criminalística do Maranhão / Patrícia Bianca Lobato Figueredo. - 2021.

65 p.

Orientador(a): Profa. Dra Darliane Ribeiro Cunha.

Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Maranhão, São Luís - MA, 2021.

1. Contabilidade Forense. 2. Laudo Pericial. 3. Perícia Contábil Criminal. I. Cunha, Profa. Dra Darliane Ribeiro. II. Título.

PATRÍCIA BIANCA PEREIRA LOBATO

PERÍCIA CONTÁBIL: Um estudo sobre a Perícia Criminal Contábil realizada pelos
Institutos de Criminalística do Maranhão

Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis da Universidade Federal
do Maranhão – UFMA, como requisito
obrigatório para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em __/__/__

Profa. Dra. Darliane Ribeiro Cunha
Doutora em Contabilidade e Finanças
Mestre em Controladoria e Contabilidade

1º Examinador

2º Examinador

SÃO LUÍS - MA

2021

Aos meus filhos Daniel e Davi (ainda no ventre) por me mostrarem o real sentido da vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado forças para vencer este grande desafio e ter me mantido firme até o fim.

Aos meus pais, Cidilene e Teodoro, que, apesar de distantes, sempre me deram muito amor, carinho, apoio e atenção durante esta jornada.

Ao meu querido esposo, Thiago, pelo amor e carinho, pelas horas de dedicação com nosso filho, para que eu pudesse desenvolver minha pesquisa, por compreender minhas ausências e por ter apostado e confiado na minha vitória.

À minha orientadora, Profa. Darliane Ribeiro Cunha, pela dedicação e compromisso com seus orientandos. Apesar das dificuldades, sempre me trouxe as palavras certas que me motivaram a continuar. Obrigada por não desistir de mim.

Aos Peritos do Instituto de Criminalística de São Luís, Timon e Imperatriz, em especial ao Dr. Marcelo Caetano e ao Dr. Romualdo, pelo apoio no desenvolvimento da minha pesquisa.

Ao colega de trabalho, Dr. Frederico Mamede, que me incentivou a enveredar pelos caminhos da contabilidade forense e facilitou o acesso ao ambiente da perícia contábil criminal.

A todo o corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da UFMA, que contribuíram direta e indiretamente com meu crescimento, tanto intelectual, quanto pessoal.

Aos meus amigos de sala Ana Lorena, Igor Jadson, Jaquileuza e Jruan Henrique, por me entenderem sempre e por terem me ajudado incondicionalmente nas horas em que mais precisei.

A todos os demais colegas de sala que estiveram conosco até o presente momento.

“A ciência não é acumulação de fatos, mas resolução de mistérios”. (Matt Ridley).

RESUMO

A perícia contábil revelou-se como o principal instrumento de produção de provas quando fatos contábeis se mostram controversos, funcionando como técnica auxiliar da justiça na solução de conflitos. Quando há indícios da ocorrência crimes contábeis, financeiros ou tributários, nasce o caráter criminal da perícia, que é o foco deste estudo. Assim, considerando o alto grau de responsabilidade do perito contador nesse contexto, esta pesquisa tem por objetivo verificar quais os principais tipos de crimes contra o patrimônio são evidenciados nas perícias criminais contábeis realizadas pelo setor de Contabilidade Forense do Instituto de Criminalística de São Luís - MA, Timon - MA e Imperatriz – MA no período de 2015 a 2019. Para tanto, o tipo de pesquisa adotado foi a descritiva, de caráter qualitativo-quantitativo. A etapa qualitativa deu-se por meio de perguntas abertas direcionadas aos peritos criminais contadores das três localidades. A parte quantitativa foi extraída do mesmo questionário, por meio de perguntas fechadas, com avaliação da frequência dos dados coletados. Os resultados demonstram que os crimes de maior incidência no âmbito das perícias são a fraude e a corrupção ativa e passiva. Verificou-se, também, que as demandas de exames periciais contábeis dessa natureza são de baixa frequência, o que pode ter levado, inclusive, à desativação do setor nas cidades de São Luís e Timon.

Palavras-chave: Contabilidade Forense. Perícia Contábil Criminal. Laudo Pericial.

ABSTRACT

The forensic accounting proved to be the main instrument for producing evidence when accounting facts prove to be controversial, working as an auxiliary technique of justice in solving conflicts. When there is evidence of the occurrence of accounting, financial or tax crimes, the criminal character of the investigation is born, which is the focus of this study. Thus, considering the high degree of responsibility of the accountant expert in this context, this research aims to verify the main types of crimes against property evidenced in the criminal accounting inspections carried out by the Forensic Accounting sector of the Institute of Criminalistics of São Luís - MA, Timon - MA and Empress – MA in the period from 2015 to 2019. Therefore, the type of research adopted was descriptive, with a qualitative-quantitative character. The qualitative stage took place through open questions directed to criminal experts accountants in the three locations. The quantitative part was extracted from the same questionnaire, through closed questions, with evaluation of the frequency of collected data. The results show that the crimes with the highest incidence in the scope of expertise are fraud and active and passive corruption. It was also verified that the demands for accounting expert examinations of this nature are of low frequency, which may have even led to the deactivation of the sector in the cities of São Luís and Timon.

Keywords: Forensic Accounting. Criminal Accounting Expertise. Forensic report.

LISTA DE FIGURAS

- | | |
|-----------|---|
| Figura 01 | Habilidades do contador forense |
| Figura 02 | Ciclo Pericial |
| Figura 03 | Tabela com as diferenças entre as áreas |
| Figura 04 | Nuvem de palavras |

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1 – Gênero dos peritos criminais contábeis
- Gráfico 2 – Quantidade de peritos entrevistados por localidades
- Gráfico 3 – Grau de formação de formação dos peritos criminais contábeis
- Gráfico 4 – Tempo de experiência na área da perícia criminal contábil
- Gráfico 5 – Quantidade de laudos periciais contábeis elaborados
- Gráfico 6 – Tipos de ações judiciais onde as perícias são mais recorrentes
- Gráfico 7 – Principais crimes verificados nas perícias criminais contábeis
- Gráfico 8 – Objeto periciado nos exames contábeis
- Gráfico 9 – Predominância de requisições de exames periciais por autoridade competente
- Gráfico 10 – Periodicidade das solicitações de perícias
- Gráfico 11 – Dos prazos para a conclusão dos laudos periciais

LISTA DE SIGLAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras

CP – Código Penal

CPC – Código de Processo Civil

ICRIM – Instituto de Criminalística

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade Perícia

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica

NCPC – Novo Código de Processo Civil

SPTC – Superintendência de Polícia Técnico-Científica

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 OBJETIVOS	14
2.1 Objetivo Geral	14
2.2 Objetivos específicos	15
3 REFERENCIAL TEÓRICO	15
3.1 Contabilidade Forense	15
3.2 Perícia Contábil	19
3.3 Perícia Criminal Contábil	22
3.4 Diferença entre a Contabilidade Forense, Perícia Contábil e Perícia Criminal Contábil.	25
3.5 Laudo Pericial Contábil	27
3.6 Dos principais crimes investigados nas Perícias Criminais Contábeis. ..	30
4 METODOLOGIA	33
5 RESULTADOS	36
5.1 Da análise quantitativa dos dados	36
5.2 Da análise qualitativa dos dados	48
6 CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS	53
ANEXOS	57

1 INTRODUÇÃO

Vivemos em uma sociedade que sofre constantes mudanças o tempo todo. Essas mudanças refletem nos mais diversos âmbitos. A criminalidade, por exemplo, é uma das áreas que têm passado por modificações preocupantes, considerando que as inovações introduzidas pela tecnologia contribuem sobremaneira com o aperfeiçoamento dos crimes, resultando em impunidade e insegurança (SOUZA, 1999).

É nesse cenário que surge a necessidade de se desenvolver práticas e técnicas que auxiliem na prevenção e no combate aos crimes, proporcionando um clima mínimo de segurança à população. Desse modo, a perícia, de forma genérica, surge como uma ferramenta auxiliar da justiça na solução de litígios, uma vez que é considerada um meio de prova oficial pela legislação brasileira.

Em se tratando de crimes que envolvam o sistema contábil, financeiro, a ordem econômica, tributária e o patrimônio, torna-se imprescindível a atuação de um perito criminal contábil, que goza de habilidades específicas na área penal, contribuindo para a elucidação de crimes, através dos exames periciais contábeis.

À vista disso, esta pesquisa possui grande relevância à medida que busca trazer para a leitor um lado da perícia contábil que é pouco comentado – o criminal, através de um estudo realizado no setor de Contabilidade Forense dos Institutos de Criminalística do Maranhão, de modo a evidenciar quais os principais crimes detectados nos exames periciais contábeis criminais dos Institutos.

A perícia criminal contábil tornou-se uma grande aliada na elucidação de crimes e, conseqüentemente, na de tomada de decisões em processos judiciais. Assim sendo, verifica-se a existência de alguns trabalhos que visam demonstrar a importância dessa técnica, o grau de confiabilidade dos resultados obtidos, o nível de conhecimento dos profissionais contábeis acerca da Contabilidade Forense, dentre outras indagações.

Algumas pesquisas sobre perícia contábil apresentam resultados importantes para a discussão acadêmica e científica. Oliveira (2012) desenvolveu uma pesquisa que se preocupou em estabelecer uma relação entre a prova pericial contábil e os tipos penais, com ênfase ao crime de apropriação indébita previdenciária.

Já Caldeira (2000) procurou verificar qual a influência do laudo pericial contábil nas decisões dos juízes, chegando à conclusão de que laudo pericial fornece suporte para a tomada de decisão nos processos e agilidade na solução das demandas.

Cardoso (2008) propôs uma pesquisa voltada para a contabilidade forense, com o intuito de verificar qual o grau de desenvolvimento e a percepção dos profissionais de controle em relação à Contabilidade Forense no Brasil.

Considerando os estudos apresentados, pode-se afirmar que o trabalho do perito contábil é considerado uma peça chave no esclarecimento de determinados fatos. Contudo, percebe-se que a perícia contábil, em especial a de natureza criminal, ainda é pouco explorada pelos estudiosos, mas tem o condão de proporcionar diversos trabalhos interessantes na área contábil.

Por esse motivo, escolheu-se este tema para desenvolvimento da pesquisa científica, que será pautada em um estudo sobre a Perícia Criminal Contábil realizada pelos Institutos de Criminalística do Maranhão, obtido através da aplicação de questionário aos peritos contadores lotados nos Institutos.

Por fim, busca-se apresentar a perícia criminal contábil que é executada nos Institutos de Criminalística do Maranhão, órgão da Polícia Judiciária em âmbito estadual, responsável pelas investigações criminais em diversas áreas, com o intuito de identificar quais os crimes de maior incidência encontrados nos exames periciais contábeis, quando estes são detectados, considerando que, muitas vezes, alguns meios de prova não são capazes de esclarecer todos os fatos, seja pela dificuldade de materialização do delito, seja pela dificuldade da análise dos vestígios, o que demanda conhecimentos mais específicos, ou seja, a atuação de um perito.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa tem como objetivo geral verificar quais os principais tipos de crimes contra o patrimônio são evidenciados nas perícias criminais contábeis realizadas pelo setor de Contabilidade Forense do Institutos de Criminalística de São Luís - MA, Timon - MA e Imperatriz – MA no período de 2015 a 2019.

2.2 Objetivos específicos

Para atingir esse objetivo geral desta pesquisa, foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos:

- Levantar os tipos de ações judiciais onde as perícias são mais recorrentes;
- Verificar a origem das solicitações de perícias (autoridade competente);
- Identificar quais os tipos de crimes contábeis e financeiros são mais recorrentes nas perícias contábeis criminais.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Contabilidade Forense

Os escândalos financeiros das empresas *Enron* e *Wordcom*, deram início à perda de confiança nos sistemas contábeis de controle das mesmas, o que promoveu uma intensa discussão de âmbito internacional, com o objetivo de mudar a governança empresarial e a forma de aplicação de códigos, de modo a evitar a manipulação das informações contábeis pelos dirigentes para benefício próprio (SILVA, 2012).

Conforme Luccas e Relvas (2013), o aumento de práticas fraudulentas pelos criminosos gerou um movimento que teria impulsionado as empresas de auditoria a oferecer serviços de prevenção a fraude e corrupção. Esse segmento foi que começou a denominado Contabilidade Forense e, desde então, vem expandindo suas fronteiras para além da coleta, registro e divulgação das informações contábeis para uso único e exclusivo em tramites legais.

No mesmo sentido, Silva (2012) entende que a perda de confiança dos sistemas contábeis e decadência da credibilidade nos ambientes corporativos, acabou fomentando o surgimento dessa área auxiliar da justiça no que tange às investigações de possíveis fraudes ou irregularidades nos lançamentos contábeis e outros crimes de natureza patrimonial, qual seja, a contabilidade forense, que consiste na integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria.

Cardoso (2008), por sua vez, concebe a contabilidade forense como uma nova ferramenta de controle do patrimônio das empresas, mesclando características de perícia contábil, controle interno, captação e análise de dados (utilização de conceitos TI), dentre outros.

Ainda nesse sentido, Silva (2012) destaca a importância do surgimento desse ramo da contabilidade não só como uma ferramenta para investigação de delitos, mas também de controle e prevenção de fraudes.

Coloca, ainda, que essa pode ser dividida em três grupos distintos, sendo o primeiro relacionado com a revisão ou conciliação contábil praticada no próprio âmbito do setor da contabilidade, o segundo com os procedimentos de auditoria ou de auditorias independentes e terceiro com a aplicação de créditos de auditoria forense ou investigativa. Importante notar que é comum às três áreas a atuação do perito, contador ou auditor fazendo coletas, interpretação e comunicação de evidências obtidas através dos relatórios ao final dos trabalhos.

Em que pese a possível confusão entre os termos contabilidade forense e perícia contábil, Aquino e Imoniana (2017) destacam que apesar das semelhanças existentes entre a Contabilidade Forense e a Perícia Contábil, estas não podem ser consideradas a mesma coisa, visto que a Contabilidade Forense tem por objetivo principal a produção de provas que confirmem a fraude, ou seja, o foco está na apuração da fraude, enquanto a Perícia Contábil é vista como um instrumento da produção de provas. Essa distinção será tratada de forma mais aprofundada no item 2.4, onde será feito um comparativo entre a contabilidade forense, a perícia contábil e a perícia criminal contábil.

Ainda sobre as origens da Contabilidade Forense, Ribeiro (2013) admite que o surgimento desta estaria atrelado à necessidade de investigação e avaliação de processos do mercado financeiro. Desse modo, pode-se dizer que a atividade do profissional forense está focada na prevenção, detecção e apuração de fraudes.

De acordo Ribeiro (2013), o contador forense seria uma espécie de fusão entre o profissional auditor e o investigador privado, cujas habilidades estariam focadas na investigação, pesquisa e levantamento de dados, conhecimentos jurídicos, métodos quantitativos, finanças, auditoria e contabilidade.

Reforça o autor, ainda, que o contador forense só inicia seus trabalhos se houver indícios de fraude, ultrapassando os limites da investigação, através de uma

análise dos impactos que isso pode causar à entidade. Dessa forma, entende-se que a contabilidade forense é um ramo da contabilidade que foca na investigação, da mesma forma que a perícia criminal contábil, porém, utilizando informações de diversas áreas, ou seja, é muito mais ampla que aquela.

Aspecto importante é o destacado na pesquisa de Lopez e Petri (2018), sobre a diferença entre as habilidades e conhecimentos do contador forense do de outras áreas da contabilidade. Na figura 1, elaborada por Crumbley e Smith (2009), pode-se observar o tamanho da abrangência de conhecimentos desse profissional em comparação aos demais tipos de contadores, de onde infere-se que o contador forense detém aptidão para compreender tanto da área cível, quanto da criminal.

Figura 1 – Habilidades do Contador Forense



Fonte: Adaptado de Crumbley e Smith (2009)

A respeito da comparação entre a Contabilidade Forense e a Auditoria, Cardoso (2008) admite que a Contabilidade Forense é o instrumento muito mais amplo e completo na investigação e levantamento de fraudes. Assim, não se pode conceber os dois termos como sinônimos. Todavia, pode-se estabelecer uma correlação entre a contabilidade forense e a auditoria diante dos trabalhos de prevenção e combate à fraude.

No entendimento de Filho *et al.* (2017) essa correlação é passível de mudanças, considerando a ocorrência de fatos sociais, políticos e culturais. Contudo,

no que tange à responsabilidade dos auditores, percebe-se que esta não abrange o planejamento e execução de procedimentos de auditoria ao detectar erros considerados insignificantes, como de fraude. Desse modo, a contabilidade forense pode até utilizar-se da metodologia aplicada pela auditoria, ressalvada a diferença de finalidade entre elas.

Reforçando esse entendimento, a *West Virginia University* (2007, tradução nossa), vislumbra a auditoria como um trabalho mais focado na verificação de adequação as normas, pois, na maioria das vezes, o conjunto de habilidades exigidos em uma área é capaz de alavancar as habilidades e capacidades ao trabalhar em outra área.

Conforme Abdulrahman (2020, tradução nossa) a contabilidade forense é uma ramificação da contabilidade com foco na análise dos trabalhos oriundos do litígio, que investiga crimes financeiros, com seu olhar imparcial de práticas contábeis proativas, visando identificar os erros e transações desviantes.

Na seara internacional, a Contabilidade Forense ou "*Forensic Accounting*", comporta profissionais que buscam vestígios de fraude, ao passo que os demais contadores se preocupam em reconhecer problemas ligados a outras áreas, como a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial ou financeira, dentre outras.

Assim, os contadores forenses podem até analisar os bancos de dados internos das empresas ou registros judiciais. Contudo, devem adotar um olhar focado na prevenção de ações criminais, ou seja, enxergar além dos números (AHMEDI; MOHOBOTT, 2019, tradução nossa).

Os contadores forenses podem desenvolver diversas habilidades, que vão de uma simples análise da situação financeira de uma empresa até um testemunho especializado, ou seja, a investigação é pautada em evidências documentais e testemunhais (AHMEDI; MOHOBOTT, 2019, tradução nossa).

Destarte, infere-se que o contador forense pode ser solicitado nos trabalhos de contabilidade investigativa e no suporte à solução de litígios. Frise-se que a contabilidade investigativa não se preocupa apenas com os números que a empresa apresenta, mas também com todos os negócios ligados ao ambiente investigado (AHMEDI; MOHOBOTT, 2019, tradução nossa).

Dessa maneira, conclui-se que a contabilidade forense é uma especialização da contabilidade que propõe a análise de litígios que investigam crimes financeiros,

por meio de um olhar científico e de práticas contábeis capazes de identificar erros e transações desviantes (ABDULRAHMAN, 2020, tradução nossa).

Importante notar que, segundo Lopez e Petri (2018), em países como na Espanha, México, Chile, Argentina, que são hispano falantes, utiliza-se o termo “auditoria forense”, que pode ser entendida como a ciência que possibilita a reunião e apresentação de informações financeiras e legais, com o intuito de investigar os crimes diretamente ligados ao campo da contabilidade e finanças.

Em vista disso, a Contabilidade Forense, nesses países, apresenta-se como um ramo da auditoria, responsável por elucidar fraudes contábeis e financeiros.

3.2 Perícia Contábil

Ao se falar de perícia contábil, precisa-se, inicialmente, entender o significado do termo perícia de forma geral. Nas palavras de Silva (2007), quando necessitamos *“de uma opinião válida, competente, de um entendedor, buscamos um Perito.”*

Nesse ínterim, Weber *et al.* (2018, p. 85) trazem o seguinte conceito:

Perícia é uma expressão que vem do latim ‘peritia’ e significa experiência ou habilidade em alguma ciência. Por meio da perícia, são apuradas informações sobre uma dada matéria, buscando apresentar a verdade sobre este conteúdo a fim de esclarecer questões.

Dito isto, pode-se dizer que a perícia contábil opera da mesma forma, uma vez que a contabilidade se utiliza da perícia no processo de busca da verdade dos fatos em apuração, que estejam ligados ao patrimônio individualizado.

Segundo Santana (1999) a perícia contábil consiste no conhecimento que trata dos fatos econômico-patrimoniais em problemas legais. Assim, pode-se entender a perícia como uma técnica capaz de verificar as informações e transformá-las em meios de provas, com o intuito de sanar dúvidas a respeito de determinado fato.

Frise-se que a perícia é considerada pelo ordenamento jurídico brasileiro um meio oficial de obtenção de provas. Tal afirmação encontra respaldo no Novo Código de Processo Civil (NCPC), através da Lei nº 13.105/2015, que disciplina a perícia com um instrumento de prova oficial.

Segundo Zanna (2007, p. 54), a perícia contábil *“busca conhecer a verdade a respeito do que está sendo debatido em um processo judicial, por meio de provas em livros ou documentos contábeis.”*

No entendimento de Sá (2007, p. 14), *“a perícia contábil é uma tecnologia porque é aplicação dos conhecimentos científicos da contabilidade”*. Esse aspecto tecnológico decorre da especificidade do objeto da perícia. Nesse sentido, o autor conclui que tal peculiaridade exige do perito investigação plena do objetivo para o qual se deseja a emissão da opinião.

Importante colocar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Perícia nº 01 – Perícia Contábil, estabelece conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados à Perícia Contábil.

Segundo o normativo, a perícia contábil constitui-se o conjunto de procedimentos técnicos e científicos com a finalidade de levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, por meio do laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, de acordo com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica pertinente.

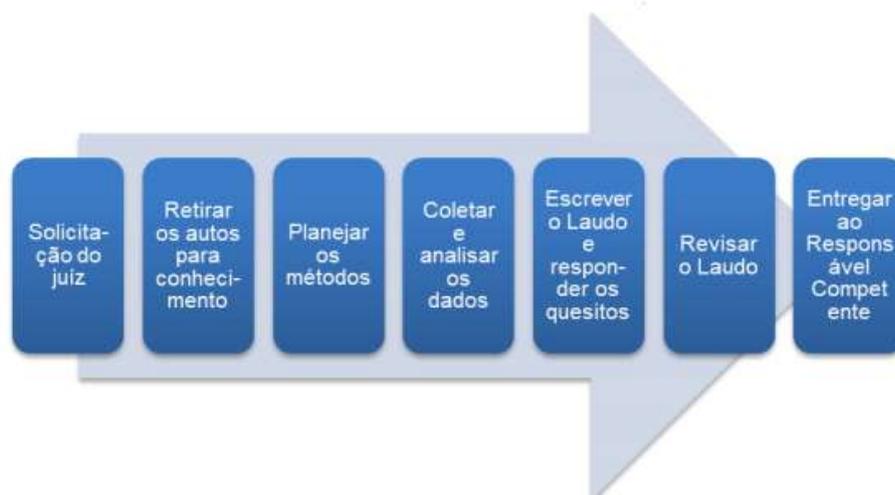
No tocante ao objeto da perícia contábil, esta tem por objeto o patrimônio da entidade econômica ou da pessoa física, com o objetivo de alcançar a verdade dos fatos postos em discussão.

Segundo Souza (1999), a perícia contábil pode ser requerida em processo judicial, tornando-se peça oficial que congrega os resultados dos exames efetuados pelo perito nomeado pelo juiz, ou mesmo assumir o papel de consultoria, quando contratada pela parte, para constatar situações ou esclarecer fatos discutidos ou não judicialmente.

Acrescente-se, ainda, que, nas palavras de Souza (1999), em se tratando de perícias contábeis judiciais, estas seguem um rito processual próprio. Assim, além de ser um conhecedor da matéria objeto da ação, o profissional contábil precisa conhecer os aspectos formais inerentes à prática processual, estabelecidos, de forma geral, no Código de Processo Civil.

Sobre as fases da perícia contábil judicial, Weber *et al.* (2018) elaboraram de forma bastante didática cada uma das etapas do processo na figura 2, do momento da solicitação da perícia pelo juiz, até a entrega do laudo pericial:

Figura 2 – Ciclo Pericial



Fonte: Weber, Flach e Laffin (2018)

No que diz respeito à classificação das perícias contábeis, a doutrina nos traz diversos desdobramentos, como por exemplo, a divisão em perícias de natureza judicial, extrajudicial e, ainda, arbitral.

Para Sá (2007) as perícias podem ser, ainda, classificadas em três grandes grupos: perícias judiciais, administrativas e perícias especiais. Sobre a perícia judicial, um exemplo dado pelo autor seria a verificação de uma entidade para posterior homologação do juiz em concordata. Já a perícia administrativa consistiria na verificação contábil para apurar corrupção. A perícia especial, por sua vez, é a perícia que se faz para fusão de sociedades.

Ainda sobre os tipos de perícias, Alberto (2009) define a perícia judicial como sendo aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade de seus agentes ativos, e se processa segundo regras legais específicas. Quanto à perícia extrajudicial, admite ser aquela realizada fora do Estado, por necessidade e escolha de entes físicos e jurídicos particulares-privado. Já a perícia arbitral seria a perícia realizada no juízo arbitral, ou seja, a instância decisória criada pela vontade das partes, que possui características específicas para a atuação parcial, como se judicial e extrajudicial fosse.

Diante de tais esclarecimentos, passa-se agora para o estudo da perícia criminal contábil, invocada sempre que há evidências de infrações penais com caráter contábil e financeiro.

3.3 Perícia Criminal Contábil

Considerando os esclarecimentos acerca da perícia em geral e da perícia contábil, faz-se necessária a apresentação da perícia contábil de caráter criminal, que é o tipo de perícia estudada nesta pesquisa e executada nos Institutos de Criminalística. Por oportuno, alguns apontamentos sobre o viés criminalístico desse tipo de perícia são indispensáveis.

Para Souza (1999, p. 13) *“a criminalística trata da observação dos vestígios relacionados ao crime, com o intuito de apurar as devidas responsabilidades pelo ato criminoso”*.

Desta forma, quando se fala de perícia criminal contábil, trata-se do tipo de perícia que integra os processos de natureza penal, onde se averiguam crimes contra o patrimônio, como a fraude, a apropriação indébita, a lavagem de dinheiro, o furto, dentre outros.

Nesse sentido, Espindula (2013), reforça a necessidade de uma infração penal para que a perícia contábil tenha caráter criminal. Assim, o Estado atua em defesa do cidadão. O trabalho do perito criminal contador deve ser requisitado pela autoridade policial, pelo Ministério Público ou mesmo pelo juiz competente.

Na ocorrência de crimes de natureza contábil e financeira, surge a necessidade de uma investigação focada no fato delituoso. Mas o que seria um crime de “natureza contábil e financeira”?

Weber *et al.* (2018) entendem ser todo delito, onde não haja uso da violência, que cause danos à sociedade e que tenha por finalidade a obtenção de lucro. Mais adiante, serão abordadas as principais atividades delituosas abrangidas pela perícia criminal contábil.

No tocante à legislação aplicável às perícias de ordem criminal, temos a Lei nº 12.030/2009, que além de regulamentar as normas gerais para esse tipo de perícia, dispõe sobre as exigências para o provimento do cargo de perito oficial, no art. 2º da referida lei, senão vejamos:

Art. 2º - No exercício da atividade de perícia oficial de natureza criminal, é assegurado autonomia técnica, científica e funcional, exigido concurso público, com formação acadêmica específica, para o provimento do cargo de perito oficial. (BRASIL, 2009)

Nesse contexto, cabe frisar que a atividade de perícia criminal contábil é desenvolvida por peritos concursados dos órgãos de Segurança e Institutos de Criminalística, no âmbito estadual, e por peritos criminais federais, em âmbito nacional.

Conforme, Passini e Pereira (2018), uma das diferenças entre o perito contábil da área cível e o perito contábil da área criminal, reside no tipo de órgão que solicita a perícia, ou seja, enquanto o perito da perícia contábil cível é profissional independente, solicitados pelos juízes ou pelas partes, o perito criminal é um servidor do estado que atua em busca da solução de litígios de interesse público.

A legislação penal brasileira também nos traz algumas orientações acerca do perito contábil criminal, através do Código de Processo Penal, em seu artigo 159, onde indica que às perícias criminais contábeis deverão ser executadas por peritos criminais oficiais designados pelos dirigentes de criminalística. Prevê ainda que, na ausência desses profissionais, a função poderá ser desempenhada por dois peritos ad hoc, com curso superior, de preferência na área específica, dentre as que tiverem ligação com a natureza do exame.

Sobre a magnitude dos trabalhos do perito criminal contábil, Souza (1999) conclui que a perícia criminal não se constitui apenas como um mero meio de prova. Se assim fosse, a informações transmitidas ao juiz não passariam de um testemunho do perito. Contudo, o que de fato ocorre é a transmissão de um juízo de valor dos fatos, capaz de convencer o juiz sobre a existência ou não de um delito.

Assim, nas palavras de Souza (1999, p. 13), *“a condenação do indivíduo só pode ocorrer quando não há mais dúvidas quanto à materialidade e autoria do delito”*. Logo, enquanto não ocorrer a investigação do especialista na área, no caso do perito, o juiz fica limitado à matéria que lhe compete: julgar. Todavia, esse julgamento deve estar fundamentado em provas válidas e autênticas.

Coaduna com esse pensamento os comentários de Sá (2007), quando conclui que existem casos que a perícia irá comprovar os abusos, as adulterações, a propaganda enganosa, etc. Contudo, haverá situações que a perícia provará que o

crime não existiu ou que havia absoluta impossibilidade de que viesse a ocorrer, não obstante a existência de uma queixa.

Desta feita, todos os casos previstos no Código Penal, nas leis comerciais e civis e que geram implicações criminais, podem ser objeto de verificação pericial, se referentes a lesões sobre o patrimônio. Logo, atos criminosos que envolvam o patrimônio podem ser objeto do trabalho contábil, para que sejam formadas as provas e apuradas as devidas responsabilidades dos sujeitos envolvidos (SÁ, 2007).

Do mesmo modo, Silveira (2013) afirma que a perícia criminal contábil, nos casos de crimes que deixam vestígios, permite o esclarecimento de fatos em julgamentos, como um instrumento à justiça, capaz de influenciar nas decisões judiciais, considerando que juiz, em certos casos, não detém conhecimentos específicos sobre contabilidade. Assim, torna-se indispensável a busca de auxílio na resolução de questões financeiras e patrimoniais para interpretar as provas e traduzi-las de modo que possa ter um posicionamento sobre tais questionamentos.

Ademais, o fato de a perícia criminal contábil obedecer a um conjunto específicos regras do direito penal acaba segregando esse tipo dos demais tipos de perícia. Contudo, as regulamentações oriundas dos conselhos de classe são aplicáveis aos procedimentos de perícia contábil criminal, havendo, apenas, a prevalência e vinculação da norma processual penal nas atividades dos peritos criminais.

O Código de Processo Penal contempla os temas relacionados aos laudos de exame de corpo de delito e das perícias em geral. Segundo Souza (1999), as provas periciais produzidas pelos peritos oficiais, apresentados na forma de laudos, normalmente ligadas a processo penal na área criminal, poderão ser exames periciais em: Local de morte violenta; incêndio; acidente de trânsito; - arrombamento; tentativa de Homicídio; desmatamentos; garimpos; etc.; Documentoscopia; Contábil; Engenharia; Drogas; Informática; Papel-moeda; etc.

Sobre a aptidão dos peritos criminais, a Associação Nacional de Peritos Criminais Federais admite que os peritos possuem habilidades capazes de identificar desvios no erário público, corrupção, pagamentos indevidos, contratos fictícios, notas fiscais frias, superfaturamento de produtos e serviços, entre outras situações (ROSA; LIMA, 2020).

Notadamente, esse processo de identificação de ilícitos requer o uso de técnicas específicas durante os trabalhos de investigação, com o objetivo de se traçar os caminhos percorridos pelo infrator e alcançar a conexão do crime antecedente (ROSA; LIMA, 2020).

Um dos instrumentos utilizados nas investigações é a análise da Declaração de Ajuste Anual do imposto de renda Pessoa Física. Caso constem informações falsas, estas poderão ser confrontadas com outros documentos capazes de validar ou não as informações prestadas pelos criminosos (ROSA; LIMA 2020).

É por esse motivo que a perícia criminal é reconhecida como uma ferramenta auxiliar à elucidação de crimes, nos casos de crimes com vestígios, exercendo forte influência nas tomadas de decisões, considerando que os laudos periciais dão suporte aos juízes no esclarecimento de questões financeiras e patrimoniais, por exemplo, demandando conhecimentos específicos para uma interpretação correta (SILVEIRA et., al, 2013).

A perícia buscará alcançar os fatos através de uma tecnologia contábil específica, que, segundo Sá (2007), assim como na Medicina, a Patologia estuda os casos anômalos, a tecnologia contábil de descoberta da fraude tem uma especialidade, uma autêntica Patologia Contábil.

Frise-se que os serviços de perícia criminal são tutelados pelo próprio Estado, por meio das requisições dos juízes, Ministério Público ou autoridade policial, diretamente aos Institutos de Criminalística ou outras entidades, e executadas em nível estadual e distrital pelas Polícias Civas ou Polícias Técnico-Científicas e a nível nacional pela Polícia Federal (JUNIOR, 2011).

3.4 Diferença entre a Contabilidade Forense, Perícia Contábil e Perícia Criminal Contábil.

Chega-se ao ponto em que os conceitos de Contabilidade Forense, Perícia Contábil e Perícia Criminal Contábil já foram claramente apresentados. Contudo, percebe-se que a forte semelhança entre os termos pode acabar gerando algum tipo de confusão, inclusive a possibilidade de sinonímia entre as áreas. Em razão disso, se buscará agora estabelecer a diferença entre cada uma das áreas, considerando que são institutos distintos.

Segundo Aquino e Imoniana (2017), a Contabilidade Forense e a Perícia Contábil em muito se assemelham, pois ambas se baseiam na investigação para atestar a veracidade de fatos levados a questionamento. Dessa forma, há muitas semelhanças entre o contador forense e o perito contábil nos quesitos de julgamento e zelo profissional.

Outra diferença entre a Perícia Contábil e a Contabilidade Forense, apontada por Lopez e Petri (2020), refere-se ao seu campo de atuação, haja vista que a perícia contábil é comum aos processos judiciais e extrajudiciais, na busca de irregularidades com caráter administrativo e contábil, ao passo que a Contabilidade Forense age especificamente no âmbito da fraude, buscando informações financeiras em empresas públicas e privadas.

Na visão de Weber *et. al* (2018), tanto a Perícia Contábil, quanto a Perícia Criminal Contábil buscam a obtenção de provas capazes de confirmar a veracidade de determinados fatos. Isto porque elas utilizam-se de um conjunto de procedimento técnico-científicos que permitem o processo decisório, que são elementos indispensáveis à solução das demandas.

Como forma de estabelecer de maneira clara e objetiva as diferenças entre as três áreas, traremos a Figura 3, que se trata de uma tabela que reúne os principais pontos de distinção entre a atuação dos profissionais de cada ramo.

Figura 3 – Tabela com as Diferenças entre as áreas

Diferenças entre Pericia Contábil, Pericia Criminal Contábil e Contabilidade Forense			
Tipo	Perícia Contábil	Perícia criminal contábil	Contabilidade Forense
Realização	Peritos autônomos "ad hoc"	Estado e governo	Empresa ou profissional autônomo
Objetivo	Apurar Fatos	Apurar fatos	Apurar fatos
Requisitada	Durante o processo Judicial	Antes do processo judicial	Fraudado (vitimas)
Foco	Processo judicial e extrajudicial	Judicial	Processo Judicial e Extrajudicial
Periodicidade	Eventual/ a qualquer tempo	Eventual/a qualquer momento	Eventual
Sujeito Ativo e Passivo	Parte fraudadas (vitimas)	Ministério Público, delegacias, Policia Federal	Vítimas ou acusados
Escopo	Quesitos	Quesitos	Denuncia Requerida (ação pena privativa)
Tempo	Histórico	Histórico	Histórico/futuro
Tipo	Detectivo	Detectivo	Detectivo/Preventivo
Formação	Contador	Contador, economista, administrador, advogado	Contador, direito, Economista, administrador
Regularização	NBC PP	NBC PP, Direito Penal e Financeiro	Não tem regulamentação
Produto Final	Laudo	Laudo	Relatório

Fonte: Adaptado de Silva (2008), Weber *et al.* (2018) e Lopes e Petri (2020).

Da análise da figura 3, pode-se observar alguns pontos de semelhança entres as áreas, mas também se nota onde elas se diferenciam, como por exemplo, qual o profissional que atua em cada ramo, qual o momento da requisição da perícia, quais os sujeitos ativos e passivos das demandas e quais normas regulamentam cada área.

3.5 Laudo Pericial Contábil

Sabe-se que a perícia é um importante instrumento de prova, oficialmente reconhecido pela legislação brasileira e indispensável aos processos que apresentam fatos duvidosos ou indícios de práticas delituosas. É nesse cenário que o laudo pericial ganha vida, representando toda a materialidade dos trabalhos dos peritos. São nos laudos periciais que constam as conclusões do profissional acerca de determinado fato ou assunto. Contudo, o laudo pericial não pode ser visto como uma simples expressão do perito, considerando todos os procedimentos e técnicas que estruturam tal documento.

Nas palavras de Lopes de Sá (2007, p. 43), laudo pericial contábil “é o *juízo ou pronunciamento, baseado nos conhecimentos que tem o profissional da contabilidade, em face de eventos ou fatos que são submetidos a sua apreciação.*” E continua, “*um laudo não pode basear-se em suposições, mas apenas em fatos concretos*” (SÁ, 2007, p. 48).

Nesses moldes, Moura (2007) entende ser o laudo pericial “*a expressão do perito, dos estudos e observações que realizou, informando os critérios adotados, os resultados fundamentados e suas conclusões, em uma peça escrita de forma clara e objetiva.*”

O laudo pericial contábil deve apresentar conteúdo ditado lógica e técnica, o que leva o perito a elaborar um documento inequívoco, permitindo aos usuários plena compreensão dos contornos do processo e dos pontos controvertidos, de modo a proporcionar a certificação positiva ou negativa desses pontos (ORNELAS, 2003).

No que tange à estrutura dos laudos, não há um padrão que deve rigorosamente ser adotado, mas existem algumas estruturas que devem se fazer presente em todos os tipos de laudos.

Lopes de Sá (2007), elenca como elementos mínimos à estrutura dos laudos os seguintes termos: prólogo de encaminhamento, quesitos, respostas, assinatura do perito, anexos e pareceres (se houver).

O Novo Código de Processo Civil, Lei n. 13.105 de 2015, em seu art. 473, menciona de igual modo quais os elementos mínimos que devem conter um laudo pericial:

Art. 473. O laudo pericial deverá conter:

- I - a exposição do objeto da perícia;
- II - a análise técnica ou científica realizada pelo perito;
- III - a indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pelos especialistas da área do conhecimento da qual se originou;
- IV - resposta conclusiva a todos os quesitos apresentados pelo juiz, pelas partes e pelo órgão do Ministério Público. (BRASIL, 2015)

Outro esclarecimento importante feito por Sá (2007) gira em torno da clareza e objetividade dos laudos. Segundo o autor, os laudos não podem conter respostas que levem a novas perguntas. Assim, os laudos exigem que as respostas esgotem os assuntos dos quesitos, de modo a não necessitar de mais esclarecimentos.

Por esse motivo é que existe uma tendência em se classificar os laudos como de boa qualidade, como sendo aqueles que reúnam os seguintes requisitos: objetividade, rigor tecnológico, concisão, argumentação, exatidão e clareza.

Em se tratando dos tipos de laudos, estes variam de acordo com a finalidade da investigação. Por exemplo, se a finalidade do apurador é investigar um possível caso de corrupção, o perito contábil poderá estar desenvolvendo trabalhos voltados para a análise de extratos bancários do corruptos ou corruptores. Notadamente, para a execução desse trabalho, deverá existir ordem judicial que permita a quebra do sigilo bancário dos investigados.

Sá (2007) elenca alguns tipos de ações judiciais que, normalmente, demandam perícias, tais como: apuração de haveres, busca e apreensão, consignação em pagamento, dissolução de sociedade, inventários, prestação de contas, dentre outras.

Quanto as orientações contidas na NBC TP 01, no que concerne aos laudos periciais, tem-se que o perito deve registrar os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil, através de papéis de trabalho, que foram considerados relevantes à

constituição das provas, a fim de fundamentar seu laudo ou parecer e comprovar que a perícia foi executada de acordo com as Normas Legais e Normas Brasileiras de Perícia Contábil (NBC TP 01, item 16).

De igual modo, o exercício da perícia contábil deve estar de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, Normas de Perícia Contábil (NBC T-13) e Normas Profissionais do Perito Contábil (NBC P-2), cuja competência exclusiva cabe ao contador, com registro no Conselho Regional de Contabilidade, para então poder ser denominado de Perito Contábil.

Dessa forma, podemos concluir que laudo pericial deverá estar revestido de todas as legalidades previstas, para que não seja alvo de futuras impugnações ou mesmo ser considerado insuficiente, o que acabará gerando demora nos processos e falta de credibilidade ao perito.

Importante registrarmos que os Exames Periciais Contábeis de caráter criminal possuem algumas particularidades e seguem os ditames do Código de Processo Penal.

Os artigos 158 e 159 do Código Penal, tratam da perícia, no âmbito criminal, bem como do laudo de exame de corpo de delito, trazendo os seguintes textos:

Art. 158 - Quando a infração deixar vestígios, será indispensável o exame de corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.

Art. 159 - Os exames de corpo de delito e as outras perícias serão feitos por dois peritos oficiais.

Parágrafo 1º. - Não havendo peritos oficiais, o exame será realizado por duas pessoas idôneas, portadoras de diploma superior, escolhidas, de preferência, entre as que tiverem habilitação técnica relacionada à natureza do exame.

Parágrafo 2º. - Os peritos não oficiais prestarão o compromisso de bem e fielmente desempenhar o encargo.

Por essa razão, nota-se que os laudos periciais emitidos pelos órgãos que investigam os crimes contábeis e financeiros, como por exemplo, o Instituto de Criminalística, adotam um padrão específico de laudo, sem, contudo, deixar de observar as formalidades mínimas dos laudos contábeis em geral. O importante é que, nas infrações que deixam vestígios, o exame de corpo de delito seja realizado, para que dessa forma seja confirmada a existência do crime.

3.6 Dos principais crimes investigados nas Perícias Criminais Contábeis

Nos tópicos anteriores, observou-se que a perícia, de modo geral, consiste numa técnica capaz de verificar as informações e transformá-las em meios de provas, com o intuito de sanar dúvidas a respeito de determinado fato. Viu-se também que a perícia contábil representa a aplicação dessa técnica com o uso dos conhecimentos contábeis. Já a perícia criminal contábil tem por objetivo investigar as infrações de cunho contábil e financeiro, que causem dano à sociedade e que tenham por fim a obtenção de lucro. Além disso, configura-se como um importante e necessário instrumento no combate ao crime organizado e aos crimes contra a ordem tributária e financeira.

A propósito, Silva (2019, p.42) reforça que:

[...] a perícia criminal contábil é um imperativo para o desvendamento de inúmeros crimes, sendo ainda mais importante quando se tem em mente que as fraudes e ilegalidades contábeis são relacionadas àqueles crimes denominados crimes-causa, por ocasionarem outros variados crimes, diretamente ou indiretamente, haja vista que o dinheiro desviado, sonegado ou ocultado vai de encontro ao interesse público, ocasionando déficit orçamentário para o cumprimento de condições mínimas e dignas para a população em geral, ocasionando um ambiente propício a outras práticas delituosas por aqueles que se veem excluídos do sistema.

Nesse contexto, pode-se afirmar que existe uma gama de crimes de afetam o patrimônio das entidades, públicas ou privadas, a ordem tributária e financeira e a fé pública. Contudo, trataremos apenas dos principais crimes que são evidenciados nas perícias criminais contábeis, tendo por base os índices de incidências desses delitos nas perícias realizados pelos Institutos de Criminalísticas do Maranhão.

O Código Penal Brasileiro, em seu Título II, Capítulo I, a partir do art. 155, dispõe sobre os Crimes Contra o Patrimônio, sendo o furto o primeiro crime descrito. O Roubo e a Extorsão encontram-se no Capítulo II. Já o crime de Apropriação indébita consta do Capítulo V, seguido do Estelionato e outras Fraudes.

Em síntese, Souza (1999) *apud* Ramos (1997) conseguiu reunir os seguintes crimes contra o patrimônio, senão vejamos:

1. Furto continuado;
2. Roubo;
3. Apropriação indébita;

4. Fraude em pagamentos efetuados através de cheques;
5. Duplicata simulada;
6. Violação de direito autoral;
7. Violação de direito de marcas;
8. Concorrência desleal;
9. Incêndio e / ou explosão;
10. Falência fraudulenta;
11. Sonegação fiscal;
12. Emissão de título ao portador sem permissão legal;
13. Falsificação de papéis públicos;
14. Falsificação de documentos públicos;
15. Peculato;
16. Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento;
17. Concussão;
18. Corrupção ativa e passiva;
19. Crimes contra a economia popular;
20. Impedimento, perturbação ou fraude de concorrência;
21. Subtração ou inutilização de livros e documentos;
22. Subtração, supressão, destruição ou dano de coisas próprias que se acham em poder de terceiros por determinação judicial ou convenção;
23. Sonegação de papel de valor probatório. (RAMOS, 1997, p. 21)

Como dito alhures, o leque de infrações passíveis de apreciação do perito criminal contábil não se esgota no rol de crimes já citados, inclusive, trataremos mais detalhadamente de um tipo penal muito comum nas perícias, que é o crime de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, mais conhecido como crime de “lavagem de dinheiro”. Esse delito possui legislação própria, através da Lei n.º 9.613/1998, alterada pela n.º 12.683/2012.

Nas palavras de Mendroni (2015, p. 21), em sua obra “Crime de Lavagem de Dinheiro”, *“a lavagem de dinheiro poderia ser definida como o método pelo qual um indivíduo ou uma organização criminoso processa os ganhos financeiros obtidos com atividades ilegais, buscando trazer sua aparência para obtidos licitamente.”*

Ainda nesse sentido, o COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras concebe a lavagem de dinheiro como um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação na economia de recursos, bens e serviços de origem lícita.

Tais práticas ocorrem por meio de organizações criminosas, que atuam de forma aprimorada, através da inserção de membros dotados de grande expertise para ocultar os vestígios das práticas delituosas e com isso manter a continuidade

dos crimes. Por esse motivo é que se fala que a prática da perícia contábil é um instrumento de grande importância ao combate dos crimes organizados.

Em se tratando de investigações no setor público, as perícias contábeis criminais podem ser solicitadas com o objetivo de averiguar irregularidades nos procedimentos licitatórios e contratos administrativos.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 37, inciso XXI, quais os princípios que regulamentam as contratações com o poder público, dentre outras orientações:

Art. 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (BRASIL, 1988)

Assim, como forma de verificar se todos os ditames da lei foram devidamente cumpridos pelos licitantes, Taleires (1998, p. 36) traz alguns procedimentos que devem ser aplicados pelos peritos nas análises de procedimentos licitatórios, vejamos:

“Solicitar através de ofício:

- a) Todo o movimento financeiro do período analisado, documentos de caixa;
- b) Os respectivos contratos e termos de Aditivos;
- c) As portarias de designação das comissões de licitação existentes no período examinado;
- d) Os cartões de autógrafos dos Presidentes das comissões e dos ordenadores de despesa;
- e) Fichas funcionais dos componentes das comissões.

Analisar as composições de cada comissão de licitação;

Verificar se os Editais de Licitação cumpriram todas as formalidades legais;

Analisar o cumprimento aos aspectos legais da licitação quanto ao Art. 38:

- a) formação do processo;
- b) publicidade;
- c) habilitação.

Avaliar os aspectos legais dos consórcios, quando existentes;
Analisar o cumprimento aos aspectos legais da licitação quanto ao:
a) julgamento;
b) homologação.
Analisar os processos de dispensa e inexigibilidade quanto a:
a) formalidade;
b) execução.
Analisar o aspecto formal dos contratos e respectivos termos de Aditivos e evidenciar as irregularidades constatadas;
Avaliar a execução do objeto contratado;
Avaliar os contratos e analisar os pagamentos efetuados relativos aos contratados e termos de Aditivos, inclusive das aquisições isentas e/ou sem contrato formal.
Elaboração de um relatório conclusivo.”

Em suma, observa-se que os procedimentos de perícia acabem seguindo um determinado caminho, que vai depender da natureza da ação judicial instaurada, que poderá evidenciar ou não um dos tipos penais mencionados

4 METODOLOGIA

Para que se possa compreender a metodologia apresentada neste trabalho, fazem-se necessários alguns esclarecimentos acerca dos tipos de pesquisa e suas especificações.

Segundo Beuren (2007), no que tange aos objetivos de uma pesquisa, esta pode ser considerada como exploratória, descritiva e explicativa. Quanto aos procedimentos utilizados, podemos fazer uso do estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, experimental ou participante. Temos, ainda, a classificação da pesquisa quanto à abordagem, que engloba a análise de dados quantitativos e/ou qualitativos.

A presente pesquisa é classificada, quanto aos seus objetivos, como uma pesquisa descritiva, considerando que para isso será necessária caracterização da população do objeto do estudo, bem como do contexto no qual se delinea a problemática da pesquisa, a fim de se obter um maior conhecimento sobre o tema.

Quanto à abordagem, o estudo terá caráter qualitativo-quantitativo, visto que compreende características dos dois métodos, vinculando opiniões, percepções e análises dos fenômenos com dados estatísticos.

Appolinário (2012) afirma que a abordagem qualitativa trabalha com fenômenos, enquanto a abordagem quantitativa lida com fatos. Consoante Fortin

(1996), o método de investigação quantitativo pode ser definido como um processo sistemático de coleta de dados que podem ser observados e quantificados, sendo que nessa abordagem pode refletir um processo complexo, conduzindo a resultados que tenham o menor enviesamento possível.

Sendo assim, o pesquisador adota um processo ordenado, que parte da definição do problema à obtenção de resultados. Este tipo de abordagem contribui para o desenvolvimento e validação do conhecimento, oferecendo a possibilidade de generalizar os resultados, de prever e controlar os acontecimentos.

Diferentemente da pesquisa quantitativa, a pesquisa qualitativa não pode ser realizada utilizando instrumentos estruturados, mas sim, utiliza roteiros que guiam as entrevistas que serão realizadas, pois, nesse caso, o foco não é exatamente a mensuração de dados, mas sim entender como o cidadão se comporta diante de determinado fato que se quer entender.

Para esse tipo de pesquisa, os dados coletados não exigem um sistema numérico, pois eles são narrativos, além de ser uma abordagem subjetiva, ocorrendo uma análise de conteúdo das respostas obtidas.

Quanto aos procedimentos, o estudo será pautado na aplicação de questionário, para fins de levantamento de dados acerca dos tipos de crimes contábeis verificados na perícia criminal contábil realizada pelos peritos contadores da Instituição estudada. O questionário foi elaborado na plataforma *Google Forms* e encaminhado via *e-mail* a 06 (seis) peritos dos Institutos de Criminalística de São Luís, Timon e Imperatriz, de um total de 07 (sete) peritos, no dia 04 de agosto de 2021.

O objeto do estudo são as perícias voltadas para as áreas contábil-financeiras, na ocorrência de crimes contra o patrimônio, com investigações tanto de entes públicos, quanto privados. Os dados observados referem-se às periciais criminais contábeis realizadas pelos Institutos das três localidades, no período de 2015 a 2019.

Sobre o Instituto de Criminalística – ICRIM, instituição escolhida para a realização do levantamento de dados desta pesquisa científica, trata-se de órgão vinculado à Perícia Oficial de Natureza Criminal, antiga Superintendência de Polícia Técnico-Científica – SPTC. Uma de suas atribuições é corroborar com a atividade de Polícia Judiciária, além de dar suporte ao Ministério Público e ao Judiciário na

investigação de delitos, buscando a comprovação da materialidade das infrações penais e de sua autoria, por meio de levantamento e análise científica de vestígios relacionados a um delito com fins probatórios, ou seja, pela realização de perícias nos diversos ramos da Criminalística.

Atualmente o Maranhão conta 03 (três) Polos de Perícia Oficial: São Luís, Imperatriz e Timon. O Polo São Luís desmembra-se em 07 (sete) Institutos, sendo estes o Instituto de Criminalística – ICRIM, o Instituto Médico Legal – IML, o Instituto de Identificação – IDENT, o Centro de Perícias Técnicas para a Criança e o Adolescente – CPTCA, o Instituto de Genética Forense – IGF, o Instituto Laboratorial de Análises Forense – ILAF e a Central de Custódia de Vestígios Criminais – CCVC. Já os Polos de Imperatriz e Timon, contam apenas com as Unidades Periciais do ICRIM e IML, os quais, atualmente, são responsáveis por 79 (setenta e nove) municípios circunvizinhos.

Em pesquisa elaborada pela Secretaria Nacional de Segurança Pública, em 2012, o Maranhão sequer contava com atendimento relacionado à especialidade de contabilidade forense nas unidades de criminalística. Apenas em 2015 houve a implantação do setor nos Institutos de Criminalística do Maranhão.

Dessa forma, considerando a existência de apenas 03 (três) Institutos de Criminalística no Maranhão, a pesquisa foi direcionada aos três Polos – São Luís, Timon e Imperatriz, cabendo informar que, nos Polos de São Luís e Timon, o setor de contabilidade forense encontra-se desativado desde 2020 devido ao baixo número de pessoal efetivo para executar as perícias contábeis, havendo o remanejamento das demandas, para o Instituto de Criminalística de Imperatriz.

Não obstante a desativação do setor nas localidades supracitadas, consideramos, para fins desta pesquisa, a atividade dos peritos no período de funcionamento da seção nas unidades (2015 a 2019).

Atualmente, existem 07 (sete) peritos criminais na área da contabilidade nos Institutos do Maranhão. Assim, foram obtidas respostas de 02 (dois) peritos criminais contábeis da cidade de São Luís, de um total de dois peritos; 02 (dois) peritos criminais contábeis da cidade de Timon, de um total de três peritos e 02 (dois) peritos criminais da cidade de Imperatriz, de um total de dois peritos, totalizando 06 (seis) peritos criminais entrevistados.

Registre-se que os entrevistados são peritos oficiais dos Institutos de Criminalística, aprovados em concurso público realizado pela Polícia Civil do Maranhão, lotados no Setor de Contabilidade Forense da Instituição.

Quanto à lotação atual dos peritos criminais dos Institutos que foram desativados, estes foram realocados para outros setores do órgão, realizando perícias externas relacionadas à prática de outros crimes. Importante destacar que, na ausência de Perito Criminal, a Autoridade Policial pode nomear um profissional para executar determinada perícia criminal, chamado de Perito “*ad hoc*”.

5 RESULTADOS

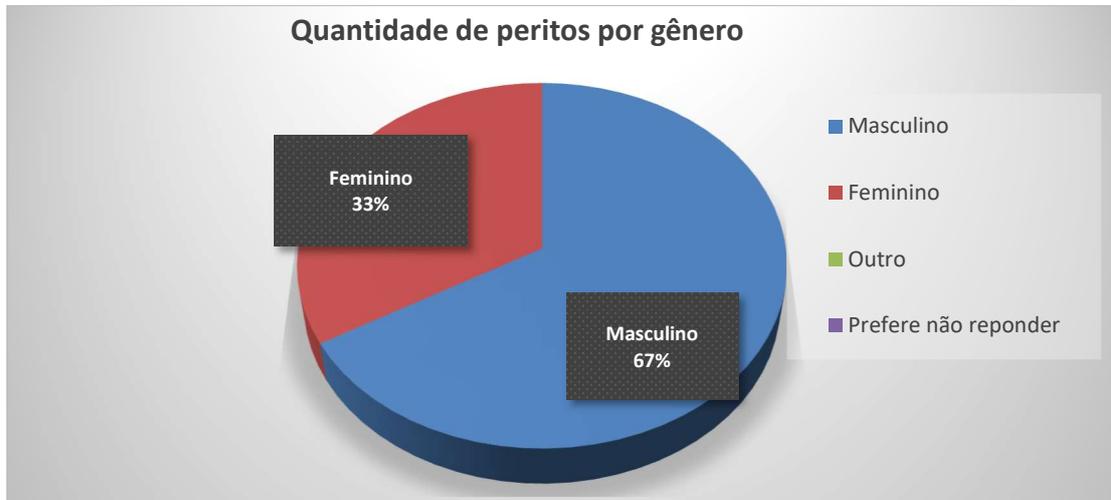
5.1 Da análise quantitativa dos dados

Como já mencionado no tópico anterior, o presente estudo foi realizado através do levantamento de dados relativos à Perícia Criminal Contábil realizada pelos Institutos de Criminalística das cidades de São Luís, Timon e Imperatriz, através de questionário estruturado.

A análise dos dados foi agrupada em dois blocos: o primeiro intitulado como “Perfil do entrevistado”; e o segundo como “Contabilidade Forense”. No Bloco I, busca-se a caracterização dos entrevistados, por meio de perguntas do tipo: gênero; grau de instrução; local de trabalho; área específica de atuação; tempo de experiência na área, dentre outras. Já no Bloco II, foram elaboradas perguntas voltadas para o setor da contabilidade forense, como o tempo de funcionamento, quantidade de laudos elaborados, tipos de ações judiciais que demandam perícia contábil com maior frequência, dentre outras. Grande parte dos dados estatísticos obtidos foram extraídos do referido bloco de questões.

Tratando-se, inicialmente, do Bloco I, no tocante ao gênero dos peritos respondentes, do total de 6 (seis) peritos criminais, verificou-se que 67% (sessenta e sete por cento) são homens e 33% (trinta e três por cento) são mulheres, ou seja, 4 peritos são do sexo masculino e 2 do sexo feminino, conforme gráfico 1.

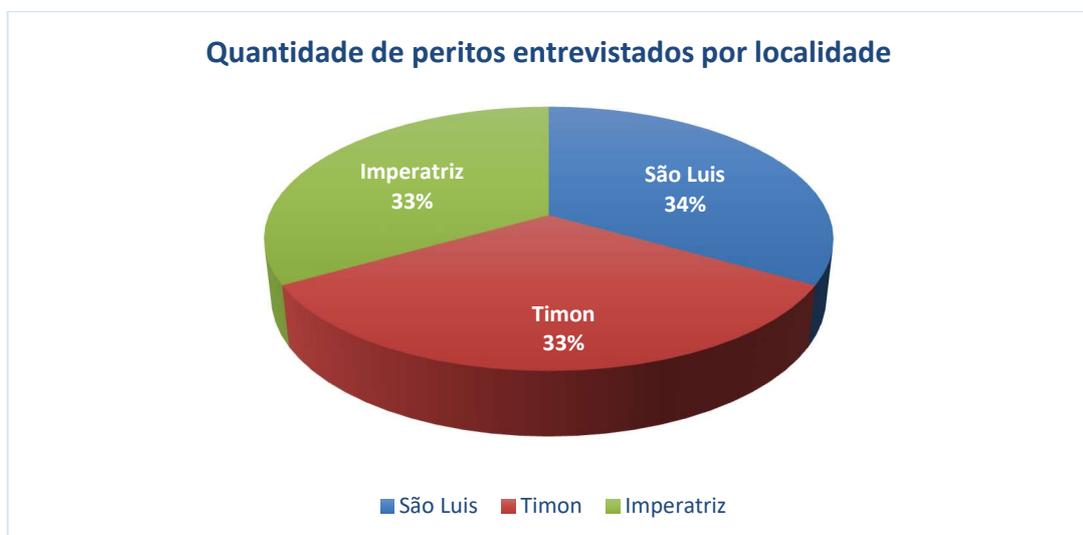
Gráfico 1 – Gênero dos peritos criminais contábeis



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

Quanto à localidade de atuação dos peritos, considerando que o questionário foi aplicado nos Institutos de Criminalística de São Luís, Timon e Imperatriz, nota-se que 34% (trinta e quatro por cento) dos respondentes são de São Luís, 33% (trinta e três por cento) de Imperatriz e 33% (trinta e três por cento) de Timon, ou seja, 2 peritos de cada localidade, conforme gráfico 2:

Gráfico 2 – Quantidade de Peritos entrevistados por localidade



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

Referente à formação dos respondentes, constatou-se que 04 (quatro) dos peritos são formados em Ciências Contábeis, com inscrição no respectivo conselho de classe, que é um requisito para a atuação como perito contábil, e especialização na área de contabilidade. Os outros 02 (dois) peritos possuem, além da formação em contabilidade e inscrição no conselho de classe, alguma especialização, mestrado ou doutorado em andamento, conforme gráfico 3:

Gráfico 3 – Grau de formação dos Peritos Criminais Contábeis



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

Cumpra esclarecer que o perito criminal deverá ser um perito oficial, ou seja, aquele nomeado após aprovação em concurso público, de provas e títulos. Excepcionalmente, poderá ocorrer a nomeação de dois peritos não oficiais, com curso superior preferencialmente na área da perícia a ser desempenhada, que possuam habilitação técnica e que sejam pessoas idôneas, quando ausentes peritos oficiais.

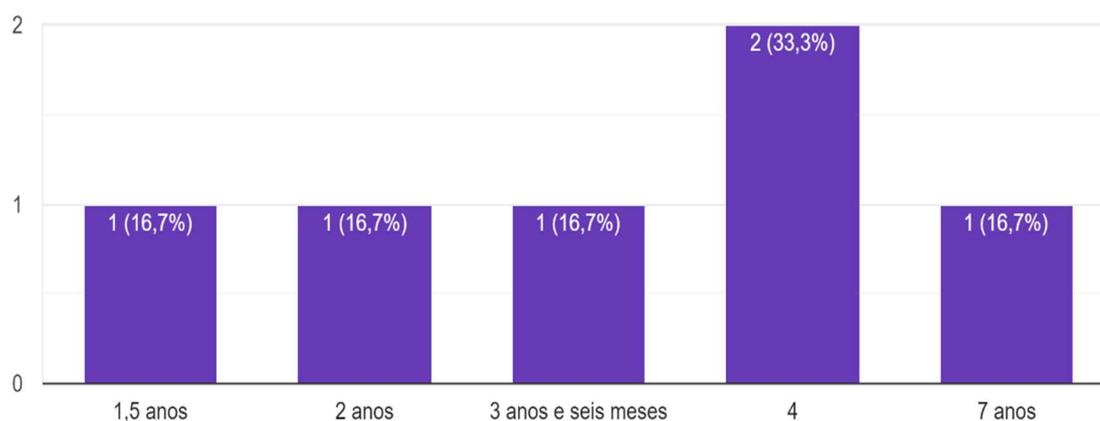
Sobre o tempo de atuação na perícia contábil criminal, ou seja, tempo de trabalho no setor de contabilidade forense dos Institutos de Criminalística, observou-se que 33,3% (trinta e três inteiros e três décimos por cento) dos respondentes trabalham há 4 anos na área; 16,7% (dezesesseis inteiros e sete décimos por cento)

dos respondentes trabalham há 7 anos na área; 16,7% (dezesseis inteiros e sete décimos por cento) dos respondentes trabalham há 3,5 anos na área; 16,7% (dezesseis inteiros e sete décimos por cento) dos respondentes trabalham há 2 anos na área e os outros 16,7% (dezesseis inteiros e sete décimos por cento) dos respondentes trabalham há aproximadamente 1,5 ano, conforme demonstrado no gráfico 4.

Gráfico 4 – Tempo de experiência na área da perícia criminal contábil

6 - Qual o tempo de experiência na área?

6 respostas



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

Partindo para a análise do Bloco II, que busca informações acerca do setor de contabilidade forense dos Institutos, indaga-se, primeiramente, sobre o tempo de implantação do setor nas unidades, de onde obteve-se a informação de que o setor foi implantado no ano de 2015 e possui 06 (seis) anos de funcionamento na Imperatriz e 05 (cinco) anos de atividade nas cidades de São Luís e Timon, considerando a desativação da seção em 2020 por falta de pessoal.

Dessa forma, escolheu-se o período de 2015 a 2019 para a realização do levantamento das informações, organizadas por faixas de números de 0 a 20, 21 a 30, 31 a 50, 51 a 100 e acima de 100, referente à quantidade de pedidos periciais criminais na área contábil em cada um dos anos, conforme gráfico 05:

Gráfico 05 – Quantidade de Laudos Periciais Contábeis elaborados



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

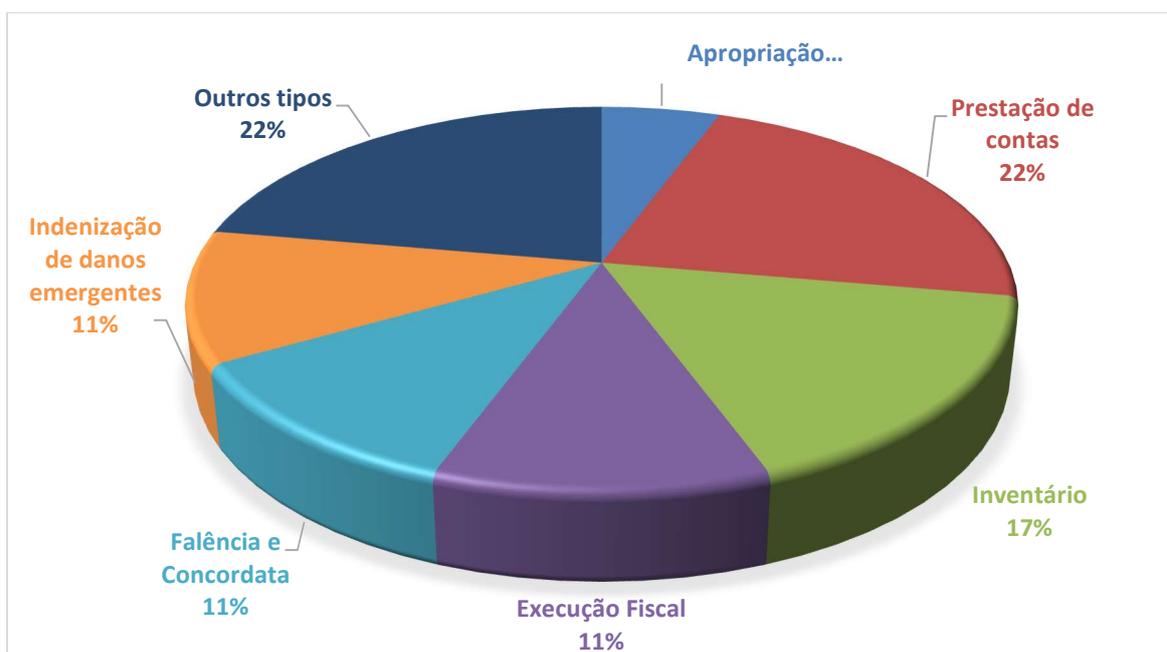
Interpretando as informações contidas no gráfico 05, nota-se que no ano de 2015, os três Institutos elaboraram uma quantidade de laudos periciais contábeis não superior a 20. Essa média repetiu-se até o ano de 2016. Em 2017, apenas um dos Institutos conseguiu elaborar mais de 21 laudos periciais contábeis (ICRIM de São Luís), ficando os demais na média de 0 a 20. Tal estatística repetiu-se no ano de 2018. Em 2019, dois Institutos fizeram mais de 21 laudos contábeis, passando para a faixa de 21 a 30 laudos por ano. Dessa forma, infere-se que os números mínimos e máximos de laudos elaborados por ano nos Institutos estão entre 0 e 30.

Em sequência os peritos criminais foram questionados sobre quais os tipos de ações judiciais em que as perícias contábeis eram mais solicitadas. Os resultados demonstraram que as ações judiciais com maior incidência de perícias contábeis são as ações de prestação de contas, representando 22% (vinte e dois por cento) dos casos; outros tipos, com 22% (vinte e dois por cento) das ocorrências; Inventários, com 17% (dezessete por cento); ações de Indenização de danos emergentes, falência e concordata e execução Fiscal, com 11% (onze por cento) dos casos cada uma e apropriação indébita, com 6% (seis por cento) das ocorrências.

Esclareça-se que, quanto aos outros tipos de ações que demandam perícia contábil, não foi solicitado aos peritos a especificação de quais ações estariam enquadradas nesse grupo. Outrossim, percebe-se que o percentual atribuído a esse grupo é significativo, 22% (vinte e dois por cento), empatando com as ações de prestações de contas.

Frise-se o questionamento buscou esclarecer os tipos de ações judiciais que demandam perícia com maior frequência nos Institutos, não englobando, portanto, os inquéritos policiais, onde a perícia criminal costuma ser realizada em momento anterior à fase processual, no âmbito da investigação criminal, fato que se justifica, segundo Silva (2019), pela efemeridade dos vestígios e pelo dispositivo legal 158 do CPP, que incube à autoridade policial a requisição da perícia que deixar vestígios

Gráfico 6 - Tipos de ações judiciais onde as perícias são mais recorrentes



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

Sobre as ações judiciais mais recorrentes, merece destaque a ação de prestação de contas, por liderar em quantidade as demandas de perícias contábeis nos Institutos. Segundo Hoog (2014, p. 27), as ações de prestação de contas representam “*um procedimento especial que busca a realização do direito de exigir ou do direito de prestar as contas a alguém.*”

De modo geral, Hoog (2014) conclui que a maioria das perícias em prestações de contas possuem quesitos que sinalizam uma verificação em relação à segurança e certeza das informações, sendo as mais comuns: a situação dos bens, direitos e dívidas, início e fim da administração, com as devidas particularidades de suas movimentações aumentativas e diminutivas.

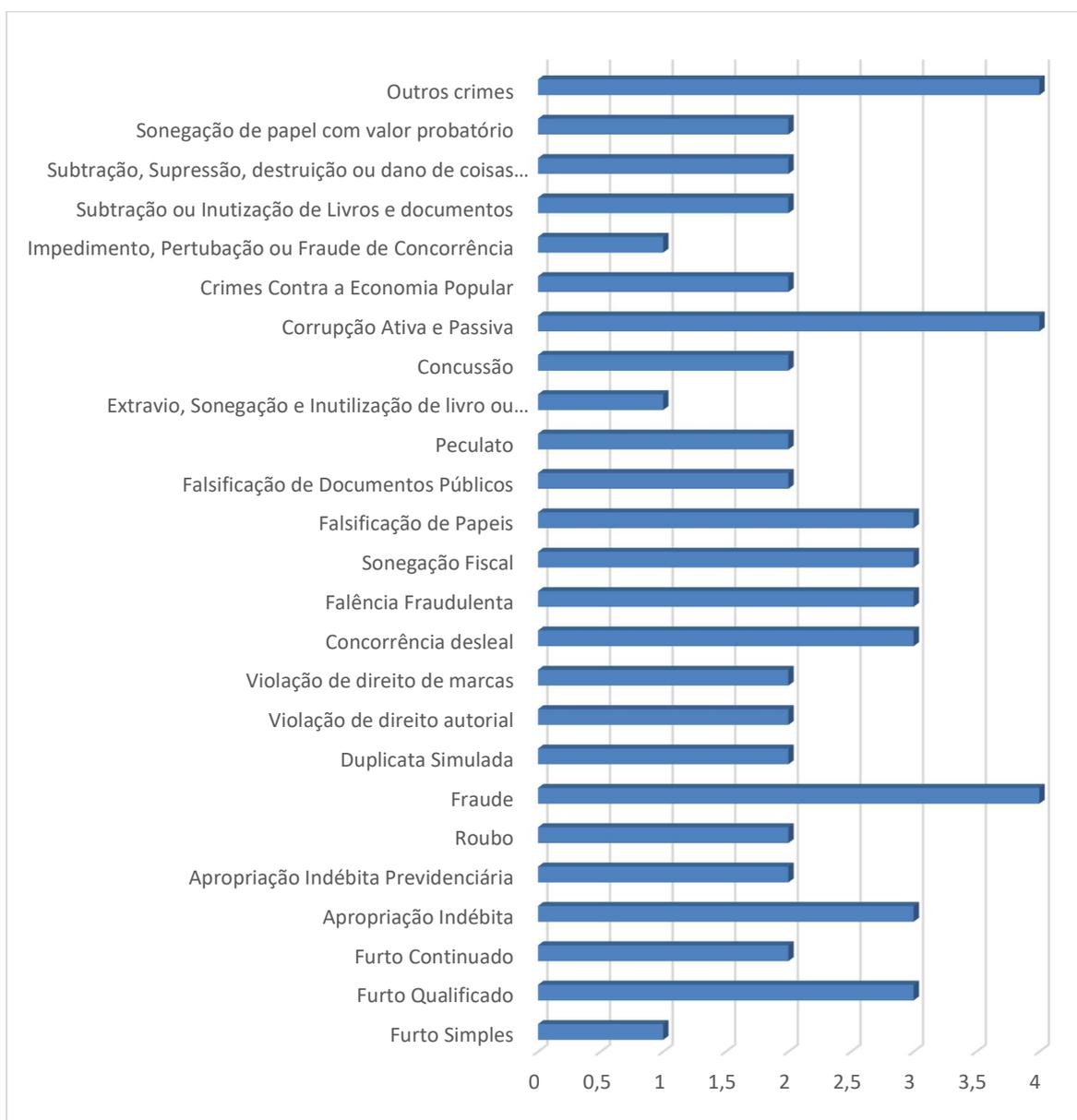
Outro tipo de ação judicial com grande incidência de perícias contábeis são as ações de inventário, correspondendo a 17% (dezessete por cento) das ocorrências. A ação de inventário está prevista tanto no Código Civil (art. 1.796), quanto no Código de Processo Civil (art. 982). Representa o processo judicial que busca a relação, descrição, avaliação e liquidação de todos os bens pertencentes ao de cujus ao tempo de sua morte, para fins de partilha aos sucessores.

Importante colocar que as informações acima referem-se à execução de perícias em processos judiciais, não fazendo parte desse universo as solicitações feitas em inquéritos criminais, onde a perícia criminal costuma ser realizada em momento anterior à fase processual.

Considerando os tipos de perícia realizadas pelos Institutos, quais sejam, aquelas que buscam elucidar a possível prática de delitos de natureza contábil que não fazem uso de violência, mas que, contudo, são danosos à sociedade e possuem o objetivo final de obter lucro, foram identificados os crimes de maior recorrência nos exames, em uma escala onde o 1 representa “pouco frequente” e o 5 representa “muito frequente”, sendo considerados como mais frequentes os crimes de Fraude, Corrupção Ativa e Passiva e outros crimes que não foram especificados no questionário.

Logo em seguida, com frequência média, encontram-se os crimes de Apropriação Indébita, Furto Qualificado, Falência Fraudulenta, Sonegação Fiscal e a Concorrência desleal. Na sequência, temos a ocorrência de alguns crimes com frequência regular, como a Sonegação de papel com valor probatório, Subtração, Supressão, destruição ou dano de coisa, Concussão, dentre outros. Note-se que até existem ocorrências de outros tipos penais sugeridos na questão, porém estes foram enquadrados como nada frequentes, conforme demonstrado no gráfico 7:

Gráfico 7 – Principais crimes verificados nas perícias criminais contábeis



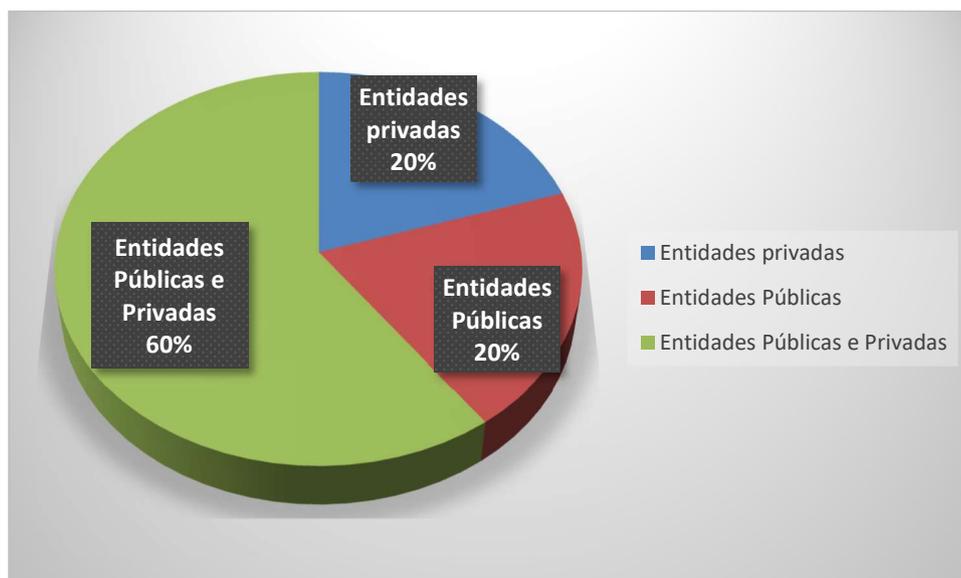
Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

Como foi visto, as perícias criminais contábeis podem ter como objeto de perícia, tanto entidades da iniciativa privada, como da iniciativa pública, ou ainda, de transações que envolvam os dois tipos de entes, como nos casos de contratos de prestação de serviços e fornecimentos de bens.

De acordo com as respostas obtidas, ficou demonstrado no gráfico 8 que 60% (sessenta por cento) das transações contábeis com vestígios de alguma prática delituosa ocorreram entre entidades públicas e privadas, consideram a relação e

prestação de serviços entre elas. De outra banda, 20% (vinte por cento) das investigadas eram apenas entidades privadas. Os outros 20% (vinte por cento) tratavam-se de entidades públicas que foram alvo de investigação policial ou judicial.

Gráfico 8 – Objeto periciado nos exames contábeis



Fonte: Autoria própria, com base nos dados da pesquisa (2021)

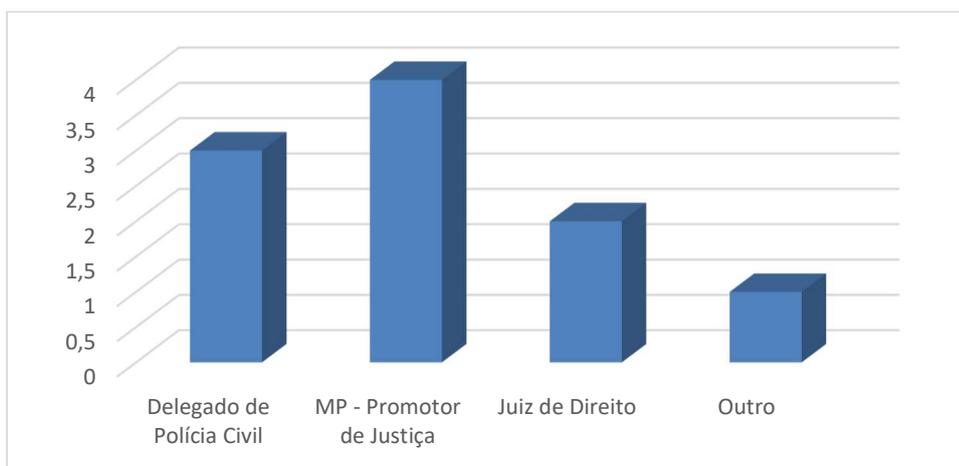
O próximo aspecto levantado na pesquisa gira em torno das origens das solicitações de perícias criminais contábeis. Como dito alhures, a Instituição em estudo realiza perícias de caráter criminal, ou seja, as investigações versam sobre fatos que possivelmente tenham envolvimento com algum tipo de crime.

O Código de Processo Penal, em seu art. 158, estabelece que sempre que a infração deixar vestígios será imprescindível o exame de corpo de delito, ou seja, a realização da perícia é obrigatória quando existirem elementos a serem colhidos e analisados.

Nesse contexto, as autoridades com competência para solicitar as perícias podem ser: o delegado de polícia cível, o promotor de justiça, através das solicitações de Ministério Público e os juízes de direito, nas ações penais. Há possibilidade, ainda, de outros órgãos requisitarem esse tipo de perícia, contudo são caso esparsos que não iremos nos aprofundar no momento.

Diante das respostas coletadas, verifica-se que o índice de maior frequência se refere às solicitações de perícias criminais contábeis oriundas do Ministério Público, seguidas das solicitações dos delegados de polícia e depois dos juizes de direito. Houve também o registro de solicitações de outras entidades, ficando estas na posição de solicitantes menos frequentes, conforme demonstrado no gráfico 9:

Gráfico 9 – Predominância de requisições de exames periciais por autoridade competente



Fonte: Autoria própria, com base dos dados da pesquisa (2021)

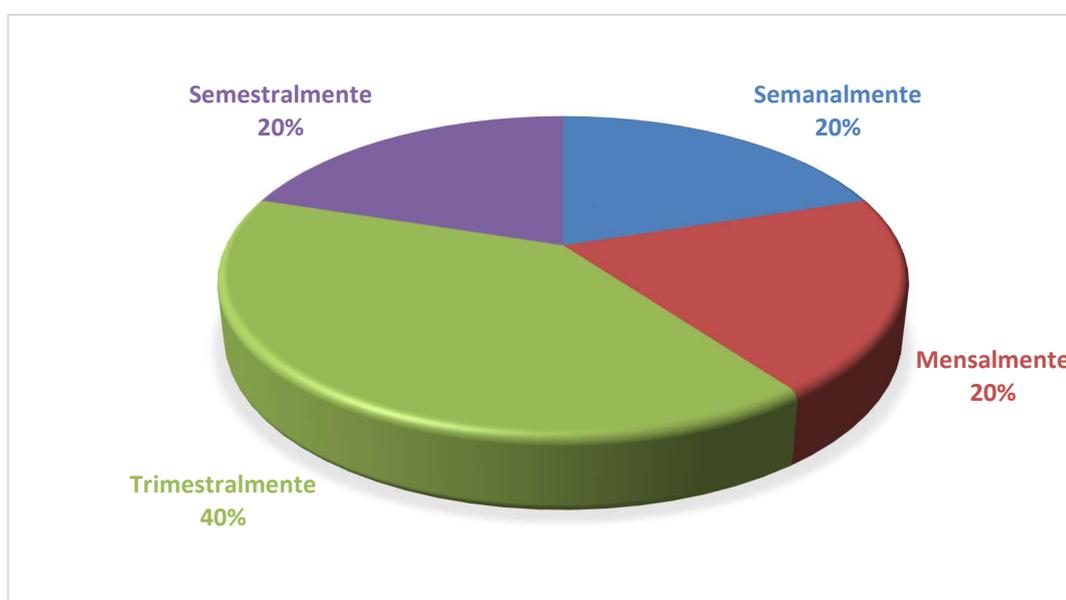
Nesse cenário, observa-se que a perícia contábil criminal se difere da perícia contábil cível, pois enquanto a cível é determinada pelo magistrado ou pelas partes, no caso da arbitral, a perícia contábil criminal pode ser solicitada tanto pelo magistrado, quanto pelas autoridades policiais e pelo Ministério Público. Além disso, essas autoridades podem não só determinar a realização da perícia, como também podem requisitar que ela seja refeita, no caso de dúvidas, no decorrer do processo.

Os peritos também foram indagados acerca da periodicidade das solicitações de perícias pelas autoridades competentes, tendo como opções de respostas: semanalmente, mensalmente, trimestralmente, semestralmente, anualmente e acima de um ano.

Dessa forma, os índices encontrados demonstraram que 40% (quarenta por cento) das solicitações são feitas trimestralmente; 20% (vinte por cento) ocorrem semestralmente; 20% (vinte por cento) mensalmente e os últimos 20% (vinte por

cento) ocorrem semanalmente. Percebe-se que a periodicidade das solicitações é muito variável, visto que alguns peritos informaram que estas ocorrem semanalmente, mensalmente, trimestralmente e até semestralmente. Contudo, essa variação pode ser explicada em razão das localidades diversas dos Institutos, ou seja, nos Institutos com baixa produção de laudos, as solicitações devem ocorrer de forma mais esporádica, ao passo que nos Institutos com um número maior de solicitações devem ocorrer em prazos mais curtos. Não houve registro de solicitações ocorridas anualmente ou acima de um ano, conforme gráfico 10.

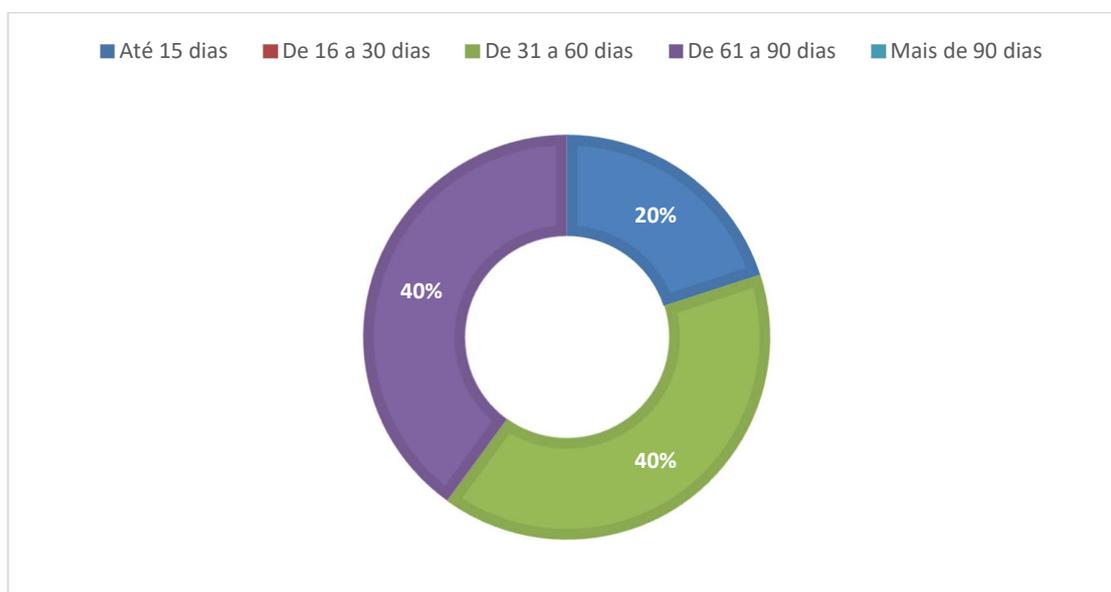
Gráfico 10 – Periodicidade das solicitações de perícias



Fonte: Autoria própria, com base dos dados da pesquisa (2021)

No que diz respeito ao tempo médio de realização das perícias, o cálculo de tempo das perícias foi realizado por meio da média aritmética do tempo demandado entre o recebimento da perícia e a entrega do laudo. O tempo médio estimado para a entrega dos laudos ficou entre 31 a 90 dias. Em termos percentuais, 40% (quarenta por cento) dos peritos responderam que levam de 31 a 60 dias para concluir o laudo. Outros 40% (quarenta por cento) respondeu que pode levar de 61 a 90 dias para efetuar a entrega dos laudos e apenas 20% (vinte por cento) dos peritos responder que pode levar até 15 dias para fazer a entrega do laudo, conforme gráfico 11.

Gráfico 11 – Dos prazos para a conclusão dos laudos periciais



Fonte: Autoria própria, com base dos dados da pesquisa (2021)

Frise-se que os peritos criminais deverão realizar o levantamento pericial assim que requerida a perícia pela autoridade policial ou pela autoridade policial, cabendo ao diretor, gerente ou responsável semelhante pelo órgão pericial designar um profissional para a análise do caso. Da realização do trabalho, será elaborado um laudo, no prazo máximo de 10 (dez) dias, podendo ser prorrogado a requerimento dos peritos, conforme o artigo 160 do CPP.

Além disso, o perito oficial deve atender às demandas de plantões na realização de exames periciais em locais de infração penal e coletar os vestígios produzidos e deixados na prática de delitos e proceder pesquisas de interesse do serviço, coletar dados e informações necessários, o que somado ao vasto quadro de pessoal habilitado, aumenta ainda mais a demora nas expedições dos laudos periciais contábeis.

Encerrando o ciclo de questões fechadas, os peritos avaliaram qual o grau de relevância dos laudos periciais contábeis emitidos pela Instituição no que tange à resolução de conflitos, em uma escala de 1 a 5, onde 1 é "Nada relevante" e 5 é "Muito relevante". Os resultados obtidos demonstraram que 83,3% (oitenta e três inteiros e três décimos por cento) dos respondentes considera que os laudos periciais são muito relevantes na resolução de conflitos. Os outros 17,7% (dezessete

inteiros e sete décimos por cento) atribuiu nota 4 ao grau de relevância, o que não deixa de fortalecer a opinião pela alta relevância dos exames periciais.

5.2 Da análise qualitativa dos dados

Com relação à abordagem qualitativa da pesquisa, foram elaboradas questões abertas, de modo a complementar e esclarecer com maiores detalhes algumas questões anteriores. O procedimento técnico-metodológico de interpretação utilizado foi a análise de conteúdo das respostas.

A primeira pergunta aberta veio como complemento à questão da frequência de requerimentos de perícias contábeis nos institutos. Primeiramente os peritos responderam qual a periodicidade das solicitações, de onde obteve-se a informação de que 50% (cinquenta por cento) dos requerimentos aos Institutos são feitos trimestralmente.

Diante desse resultado, os peritos foram indagados sobre os possíveis motivos da baixa frequência das solicitações. As respostas obtidas seguem os seguintes percentuais: 33% (trinta e três por cento) dos respondentes entende que o baixo nível de solicitações de perícias contábeis se dá por conta do “desconhecimento dos usuários”; 33% (trinta e três por cento) entende que há “desinteresse” por parte das autoridades em investigar os crimes; 17% (dezessete por cento) entende que “falta divulgação dos trabalhos da perícia criminal” em todo o Estado do Maranhão, bem como estrutura, treinamento e software adequado para exames; o outros 17% (dezessete por cento) acredita que a demora nas solicitações esteja atrelada à “morosidade dos processos judiciais e inquéritos policiais”.

O próximo questionamento foi acerca das diretrizes e procedimentos técnico-científicos da NBC T 13, Norma Brasileira de Contabilidade – Perícia Contábil. Os peritos foram indagados se modelo atual de procedimentos da referida norma de perícia contábil são suficientes para a manutenção de laudos periciais padronizados ou se necessitam de adequações. Infere-se pelas respostas obtidas que metade dos peritos julgam os procedimentos como “adequados” ou “suficientes” à manutenção dos padrões, não havendo necessidade de reparos. A outra metade entende que a perícia criminal contábil não guarda vínculo com a norma, uma vez que os laudos periciais contábeis de natureza criminal detêm um padrão específico a ser seguido.

Com o auxílio do software *Wordclouds* elaborou-se uma nuvem das palavras-chave que foram utilizadas pelos peritos em suas respostas às duas perguntas abertas do questionário, conforme **figura 4**.

Figura 4 – Nuvem de palavras



Fonte: *Software Wordclouds*, com base dos dados da pesquisa (2021)

Da análise dos termos mais usados pelos peritos, destacam-se as palavras “desconhecimento”, “interesse”, “investigar”, “exames” e “trabalhos”, totalizando 33 palavras-chaves encontradas.

6 CONCLUSÃO

O histórico de escândalos de corrupção em grandes empresas e órgãos públicos, nacionais e internacionais, propiciou o surgimento Contabilidade Forense e a exploração da perícia contábil de caráter criminal. Nesse contexto, o papel do perito contábil criminal na elucidação de crimes ganhou grande relevância, uma vez que, para a legislação brasileira, a perícia é vista como uma ferramenta auxiliar da justiça.

O objetivo principal do presente estudo foi verificar quais os principais tipos de crimes contra o patrimônio evidenciados nas perícias criminais contábeis realizadas pelo setor de Contabilidade Forense dos Institutos de Criminalística do Maranhão no período de 2015 a 2019, visto que perícia contábil representa uma peça indispensável nos processos de investigação de crimes patrimoniais e no combate às organizações criminosas, abrindo espaço para a perícia contábil de natureza criminal.

Dessa forma, entende-se que esta pesquisa contribuirá sobremaneira para o enriquecimento de conteúdo para comunidade acadêmica, visto que a perícia contábil de natureza criminal ainda é pouco explorada. Sugere-se que esse tipo de pesquisa possa ser realizado em outras instituições, como no Poder Judiciário, através da pesquisa nas varas cíveis e criminais; nas unidades do ICRIM de outros estados ou mesmo no campo das perícias criminais contábeis em âmbito federal, por meio da Polícia Federal.

As dificuldades enfrentadas no decorrer da pesquisa se deram pela dificuldade de acesso aos laudos de exame pericial contábil da Instituição para análise, que era a pretensão inicial desta pesquisa, visto que, por se tratar de um meio de prova, guardam sigilo com os processos judiciais e inquéritos policiais, ficando seu acesso restrito às autoridades solicitantes, salvo autorização expressa. Além disso, desejava-se um número maior de peritos criminais para participar da pesquisa, porém só foi possível entrevistar dois peritos de cada localidade, considerando que, atualmente, só existem 7 (sete) peritos criminais contadores no quadro de servidores, ou seja, apenas 01 (um) perito não foi entrevistado. Desse modo, para viabilizar os resultados e possibilitar o atingimento do objetivo da pesquisa, foi elaborado um questionário voltado para o Setor de Contabilidade Forense dos três Institutos de Criminalística do Maranhão.

Através da pesquisa, conseguiu-se verificar que os crimes de maior incidência nas perícias contábeis são as fraudes e as práticas de corrupção ativa e passiva. Notou-se, ainda, a ocorrência de outros crimes que não constavam do rol apresentado na questão, em percentual significativo, contudo, não foi solicitado aos peritos a especificação dos crimes enquadrados nesse grupo.

Observou-se, ainda, a incidência de outros crimes com frequência média, quais sejam, a apropriação Indébita, o furto qualificado, a falência fraudulenta, a

sonegação fiscal e a concorrência desleal. Ainda, observou-se a ocorrência de alguns crimes com frequência regular, como a sonegação de papel com valor probatório; subtração, supressão, destruição ou dano de coisa; concussão, dentre outros. Os peritos também assinalaram a opção “outros crimes”, sem especificação do tipo do crime, considerando a existência de rol taxativo de delitos na questão.

Além dos principais tipos de crimes evidenciados nas perícias, foi possível extrair outras informações relevantes e inerentes aos laudos periciais contábeis da Instituição. Por exemplo, nota-se que a quantidade de solicitações de perícias dessa natureza é considerada baixa, não ultrapassando a faixa de 0 a 30 laudos por ano.

Infere-se também que a periodicidade das solicitações é muito variável, visto que alguns peritos informaram que estas ocorrem semanalmente, mensalmente, trimestralmente e até semestralmente. Contudo, essa variação pode ser explicada em razão das localidades diversas dos Institutos, ou seja, nos Institutos com baixa produção de laudos, as solicitações devem ocorrer de forma mais esporádica.

Outro aspecto importante observado nos resultados foi a respeito das origens das solicitações, onde constatou-se que o Ministério Público é o maior interessado nas investigações de crimes dessa natureza. Esse resultado possui grande relevância, pois demonstra o grau de preocupação das autoridades em investigar crimes.

Em um outro questionamento, os peritos relataram qual seria o possível motivo do baixo índice de solicitações de perícias, de onde inferiu-se que parte desse resultado se dá por falta de interesse das autoridades, por desconhecimento dos usuários, por falta de divulgação da atividade pericial criminal e pela morosidade dos inquéritos e processos judiciais.

Diante desses resultados, pode-se deduzir que a desativação do setor de contabilidade forense nas cidades de São Luís e Timon teria ligação com baixa frequência de solicitações, visto que, se não existe demanda de exames, não haveria porquê manter o setor. Além disso, constatou-se que o número de peritos criminais contábeis ainda é pequeno, existindo apenas 07 (sete) peritos no total. Contudo, essa situação é preocupante e representa um prejuízo à investigação policial e um desserviço à justiça, pois se deixaria de contar com os serviços desses profissionais e sua expertise na área.

A manutenção do setor de Contabilidade Forense nos Institutos de Criminalística do Maranhão é crucial à sobrevivência da perícia criminal contábil, que, como foi visto, é uma ferramenta de produção de provas amplamente utilizada nas investigações criminais de natureza contábil e financeira, ainda mais quando ficou comprovada, através da pesquisa, a alta ocorrência de crimes dessa espécie, como a fraude, a corrupção ativa e passiva, a apropriação indébita, etc. no âmbito do nosso estado, não sendo aceitável que as autoridades competentes deixem a criminalidade seguir sem punição.

Sugere-se que novas pesquisas nesse sentido possam ser realizadas, como o estudo da Perícia Contábil Criminal dos Institutos de Criminalística de outros estados; a Perícia Contábil Criminal em âmbito federal, qual seja, a realizada pela Polícia Federal; a Perícia Contábil no âmbito do Poder Judiciário, com pesquisas nas varas judiciais, dentre outras propostas que podem apresentar resultados importantes para a discussão acadêmica e científica.

REFERÊNCIAS

ABDULRAHMAN, Mohammad Hassan Ali; YAJID, Mohd Shukri Ab; KHATIBI, Ali; AZAM, S. M. Ferdous. **The Impacto of Forensic Accounting on Fraud Detection in the UAE Banking Sector: A Study on Islamic and Conventional Banks**. European Journal of Economic and Financial Research. v. 3, n. 6. 2020. Disponível em: <https://oapub.org/soc/index.php/EJEFR/article/view/757>. Acesso em: 04 de ago. 2021.

AHMED, Sanjida; ALI, Mohobbot. **Forensic Accounting: A Case In Point For Combating Financial Crimes of Bangladesh**. International Journal of Accounting, v. 4, n. 23, p. 1-8, 2019. Disponível em: <http://www.ijafb.com/PDF/IJAFB-2019-23-09-01>. Acesso em: 04 de ago. 2021.

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência: Filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2012.

AQUINO, Aline Aparecida; IMONIANA, Joshua Onome. **Contabilidade forense e perícia contábil: um estudo fenomenográfico**. São Paulo: 2017. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistasmetodista/index.php/OC/article/view/7181>. Acesso em: 25 de jul. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____, Ministério da Justiça – Secretaria Nacional de Segurança Pública. **Diagnóstico da Perícia Criminal no Brasil**. Brasília: 2012.

_____. **Lei 12.030, de 17 de setembro de 2009**. Dispõe sobre as perícias oficiais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l12030.htm. Acesso em: 01 de ago. 2021.

_____. **Lei 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 01 de ago. 2021.

CALDEIRA, Sidney. **A influência do laudo pericial contábil na decisão dos juízes em processos nas varas cíveis**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

CARDOSO, Fernando Nazareth. **Contabilidade Forense no Brasil: incipiência ou insipiência?** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

Conselho Federal De Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01. Dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil. Recuperado. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TP_01.pdf. Acesso em: 16 de jun. 2021.

CRUMBLEY, D. Larry; SMITH, G. Stevenson. **How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum?**. Global Perspective on Accounting Education, p. 1-24, v. 6, 2009. Disponível em: https://web.bryant.edu/~gpae/Vol6/Divergent_Pedagogic_Views_on_Fraud-Forensic.pdf. Acesso em: 14 de jun. 2021.

DOS SANTOS FILHO, Carlos Roberto; CARLOS, Flávio Alves; DA COSTA, Fábio Moraes. **Habilidades relevantes para a perícia contábil criminal: a percepção dos peritos e delegados da polícia federal**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 11, n. 1, 2017.

ESPINDULA, Alberi. **Perícia criminal e cível: uma visão geral para peritos e usuários da perícia**. 4ª. ed. Campinas: Millenium, 2013.

FORTIN, Marie-Fabienne. **O processo de Investigação: da concepção à realização**. Tradução de Nídia Salgueiro. Loures: Décarie Éditeur, 1996.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2011.

JÚNIOR, Idalberto José das Neves; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. **Perícia Contábil: Uma ferramenta de combate ao crime organizado**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, ed. Especial, Brasília: 2011. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/169>. Acesso em: 31 de ago. 2021.

LOPEZ, B. B. W. S.; PETRI, S. M. **Papéis da Perícia Criminal Contábil e Contabilidade Forense: Diferenças e Estudo Bibliométrico**. Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí, v. 9, n. 15. 2020. Disponível em: <https://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/issue/view/790>. Acesso em: 16 de jun. de 2021.

LUCCAS, Rudah Giasson; RELVAS, TÂNIA REGINA SORDI. **O contador forense na investigação e no combate a fraudes no brasil: aplicação da técnica Delphi**. XXXVII Encontro da ANPAD, 2013.

OLIVEIRA, Alan Teixeira de. **A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil: evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2012.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime organizado: aspectos gerais e mecanismos legais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MOURA, Ril. **Perícia Contábil: Judicial e Extrajudicial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PASSINI, Simoni, PEREIRA L. L. **Perícia Criminal Contábil – Conhecimentos, Informações e procedimentos**. Trabalho de Conclusão de Curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense. 2018.

RAMOS, Alfredo Torrecilas. **Perícia contábil e seu aspecto penal**. In: XIV CONGRESSO - NACIONAL DE CRIMINALÍSTICA. São Paulo, 1997.

RIBEIRO, A. A. D., RODRIGUES, R. N., LAGIOIA, U. C. T., Castro, M. N. Contabilidade forense: Um estudo perceptivo na relevância da Contabilidade Forense na investigação de lavagem de capitais praticadas por organizações Criminosas. **Anais**. In: Conferência Interamericana de Contabilidade, 30., Punta del Este, p. 2-3, 2013.

ROSA, M. J. F., LIMA, R. S. **Associação Nacional dos Peritos Criminais Federais. Perícia Criminal Federal Contábil-Financeira**. 2020. Disponível em: <https://www.apcf.org.br/noticias/artigo-pericia-criminal-federal-contabil-financeira>. Acesso em: 21 maio 2021.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. 7ª. ed. 2ª. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTANA, Creusa M. S. de. **A perícia Contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório**. 1999. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Forense: Princípios e Fundamentos**. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, L. M. **Contabilidade forense**. In: Lopes, J., Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. (Org.). Educação contábil: tópicos de ensino e pesquisa, 2008.

SILVA, Thiago Henrique Costa. **A perícia e o perito criminal contábil: Instrumentos a serviço da justiça**. Revista Brasileira de Criminalística, v. 8, n. 1, 2019. Disponível em: <http://rbc.org.br/ojs/index.php/rbc/article/view/250/pdf>. Acesso em: 14 de jun. 2021.

SILVEIRA, Cheila et al. **A influência da perícia contábil nas decisões judiciais**. Revista Scientia Plena, v. 9 (11), 2013. Disponível em: <https://www.scienciaplena.org.br/sp/article/view/1252>. Acesso em: 21 de jul. 2021.

SOUZA, Simone de. **Perícia Contábil Criminal**. Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

TALEIRES, José. **Licitação e contratos da administração pública**. Academia Nacional de Polícia. Brasília, 1998.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de Perícia Contábil**. 2ª. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

Weber, Bruna Benita Sanchez Lopez; Flach, Leonardo e Laffin, Nathália. **Fraudes e perícia criminal contábil: análise dos laudos periciais de Santa Catarina**, RACG, v. 6, nº 25 (2018). Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/racg/article/view/1555>. Acesso em: 14 de jun. 2021.

WEST VIRGINIA UNIVERSITY. **Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions**, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students, 2007. Disponível em: <https://www.ojp.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf>. Acesso em: 25 de jul. 2021.

ANEXOS

ANEXO I - Questionário aplicado aos Peritos Criminais dos Institutos de Criminalística de São Luís/MA, Timon/MA e Imperatriz/MA.

PERÍCIA CONTÁBIL: um estudo sobre a perícia criminal contábil realizada nos Institutos de Criminalística do Maranhão.

Caro(a) entrevistado(a),

Você está convidado(a) a participar da pesquisa intitulada "Perícia Contábil: um estudo sobre a perícia contábil criminal realizada nos Institutos de Criminalística de São Luís/MA, Timon/MA e Imperatriz/MA", elaborada por Patrícia Bianca Pereira Lobato, acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UFMA, sob a orientação da Profª Drª Darliane Cunha.

Informamos que sua identidade será preservada e que esta pesquisa não possui fins lucrativos.

Em caso de eventuais dúvidas ou esclarecimentos, colocamo-nos à disposição pelo e-mail: lobato.patricia@discente.ufma.br

Desde já agradecemos pela contribuição.

***Obrigatório**

Bloco I - Perfil do entrevistado

1. 1 - Gênero: *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
- Feminino
- Outro
- Prefiro não responder

2. 2 - Formação *

Marcar apenas uma oval.

- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Especialização, Mestrado ou Doutorado em andamento
- Outro

3. 3 - Qual a UF e cidade de atuação? *

4. 4 - Qual o local de trabalho? *

5. 5 - Qual o setor que trabalha? *

6. 6 - Qual o tempo de experiência na área? *

Bloco II - Contabilidade Forense

7. 7 - Há quanto tempo a seção de Contabilidade Forense foi implantada na instituição? (especificar o ano de criação do setor) *

8. 8 - Desde a implantação do setor de Contabilidade Forense na instituição, quantos laudos periciais contábeis já foram elaborados? (Especificar a quantidade por ano) *

Marcar apenas uma oval por linha.

	0-20	21-30	31-50	51-100	Acima de 100
2015	<input type="radio"/>				
2016	<input type="radio"/>				
2017	<input type="radio"/>				
2018	<input type="radio"/>				
2019	<input type="radio"/>				

9. 9 - Dentre as perícias contábeis realizadas pela instituição, em quais tipos de ações judiciais estas são mais recorrentes, em uma escala de 1 a 5, onde 1 é "Nada Frequente" e 5 é "Muito frequente". *

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Atualização Monetária	<input type="radio"/>				
Prestação de Contas	<input type="radio"/>				
Inventário	<input type="radio"/>				
Execução Fiscal	<input type="radio"/>				
Falência e Concordata	<input type="radio"/>				
Dissolução de Sociedades e Apuração de Haveres	<input type="radio"/>				
Indenização de Danos Emergentes e Lucros Cessantes	<input type="radio"/>				
Financiamento Imobiliário	<input type="radio"/>				
Outros tipos	<input type="radio"/>				

10. 10 - Dentre os crimes que afetam o patrimônio, tanto de entidades econômicas, públicas ou privadas, como de pessoas físicas, qual a frequência dos crimes abaixo relacionados nas perícias contábeis realizadas pela instituição, em uma escala de 1 a 5, onde 1 é "Nada Frequente" e 5 é "Muito frequente". *

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Furto simples	<input type="radio"/>				
Furto qualificado	<input type="radio"/>				
Furto continuado	<input type="radio"/>				
Apropriação indébita	<input type="radio"/>				
Apropriação indébita previdenciária	<input type="radio"/>				
Roubo	<input type="radio"/>				
Fraude	<input type="radio"/>				
Duplicata simulada	<input type="radio"/>				
Violação de direito autoral	<input type="radio"/>				
Violação de direito de marcas	<input type="radio"/>				
Concorrência desleal	<input type="radio"/>				
Falência Fraudulenta	<input type="radio"/>				
Sonegação Fiscal	<input type="radio"/>				
Falsificação de papéis públicos	<input type="radio"/>				
Falsificação de documentos públicos	<input type="radio"/>				
Peculato	<input type="radio"/>				
Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento	<input type="radio"/>				
Concussão	<input type="radio"/>				
Corrupção ativa e passiva	<input type="radio"/>				
	<input type="radio"/>				

Crimes contra a economia popular

Impedimento, perturbação ou fraude de concorrência	<input type="radio"/>				
Subtração ou inutilização de livros e documentos	<input type="radio"/>				
Subtração, supressão, destruição ou dano de coisas próprias em poder de terceiros	<input type="radio"/>				
Sonegação de papel com valor probatório	<input type="radio"/>				
Outro crime	<input type="radio"/>				

11. 11. Considerando a totalidade de perícias realizadas pela instituição, quantas tiveram como objeto periciado transações contábeis apenas em entidades privadas? *

Marcar apenas uma oval.

- 0-20
- 21-50
- 51-100
- Acima de 100

12. 12. Considerando a totalidade de perícias realizadas pela instituição, quantas tiveram como objeto periciado apenas transações contábeis em entidades públicas? *

Marcar apenas uma oval.

- 0-20
- 21-50
- 51-100
- Acima de 100

13. 13. E quantas tiveram como objeto periciado transações contábeis entre entidades públicas e privadas?

Marcar apenas uma oval.

- 0-20
- 21-50
- 51-100
- Acima de 100

14. 14 - A predominância de requisições para exames contábeis desse Instituto partiram de qual autoridade competente, em uma escala de 1 a 5, onde 1 é "Nada Frequente" e 5 é "Muito frequente".

Marcar apenas uma oval por linha.

	1	2	3	4	5
Delegado de Polícia Civil	<input type="radio"/>				
Promotor de Justiça	<input type="radio"/>				
Juiz de Direito	<input type="radio"/>				
Outro	<input type="radio"/>				

15. 15. A partir do recebimento dos requerimentos de perícia contábil na instituição, qual o prazo para a conclusão dos laudos? *

Marcar apenas uma oval.

- Até 15 dias
- De 16 a 30 dias
- De 31 a 60 dias
- De 61 a 90 dias
- Mais de 90 dias
- Não se aplica

16. 16. Qual a frequência de requerimentos de perícia contábil na instituição: *

Marcar apenas uma oval.

- Semanalmente
- Mensalmente
- Trimestralmente
- Semestralmente
- Anualmente
- Acima de um ano

17. 17. Com relação à pergunta anterior, no caso das solicitações ocorrerem com baixa frequência, quais os possíveis motivos dessa situação? *

18. 18. No que diz respeito às diretrizes e procedimentos técnico-científicos da NBC T 13, você acha que o modelo atual é suficiente para a manutenção de laudos periciais padronizados ou acha que precisa adequações? *

19. 19. Qual grau de relevância você atribui aos laudos periciais contábeis emitidos pela instituição no que tange à resolução de conflitos, em uma escala de 1 a 5, onde 1 é "Nada relevante" e 5 é "Muito relevante". *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Nada relevante	<input type="radio"/>	Muito relevante				

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google.

Google Formulários