

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS

ÁLAN TEIXEIRA DE OLIVEIRA

PROPOSTA METODOLÓGICA DE PERÍCIA CONTÁBIL PARA O CRIME DE
APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Rio de Janeiro

2012

ÁLAN TEIXEIRA DE OLIVEIRA

**PROPOSTA METODOLÓGICA DE PERÍCIA CONTÁBIL PARA O CRIME DE
APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE da Fundação Getúlio Vargas – FGV como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso

Rio de Janeiro

2012

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca Mário Henrique Simonsen/FGV

Oliveira, Álan Teixeira de

Proposta metodológica de perícia contábil para o crime de apropriação indébita previdenciária / Álan Teixeira de Oliveira. – 2012.
144 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Ricardo Lopes Cardoso.

Inclui bibliografia.

1. Perícia contábil. 2. Apropriação indébita. 3. Previdência social. 4. Criminalística. 5. Polícia. I. Cardoso, Ricardo Lopes. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 363.25963



FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS

ÁLAN TEIXEIRA DE OLIVEIRA

**PROPOSTA METODOLÓGICA DE PERÍCIA CONTÁBIL PARA O CRIME DE
APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração Pública da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre em Administração Pública.

Data da defesa: 31/08/2012

Aprovada em: 31/08/2012

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

Ricardo Lopes Cardoso
Orientador(a)

Joaquim Rubens Fontes Filho

Francisco José dos Santos Alves

**Ao amor de minha vida, minha esposa
Fátima, e aos nossos maravilhosos filhos,
Alana, João Pedro e Clara, pela
compreensão aos momentos furtados de
nossa convivência.
Aos meus pais, que sempre torceram por
mim.**

Ao meu bom e generoso Deus, que me ajudou e conduziu até aqui e me permitiu realizar a mais este importante projeto da minha vida acadêmica.

À minha esposa Fátima, pelo apoio, paciência e compreensão em todos os momentos, inclusive pelas sugestões para este trabalho, e aos nossos filhos, Alana, João Pedro e Clara, pelo apoio e exemplos de amor que me proporcionaram nos momentos em que precisei. Vocês são a razão do meu viver.

Aos meus pais, pela confiança, auxílio e conforto em todos os momentos.

Ao Professor Dr. Ricardo Lopes Cardoso, meu orientador, pela presença segura e pela confiança e paciência em me orientar na elaboração do trabalho.

Aos integrantes das Bancas de Qualificação e de Defesa da Dissertação, Professores: Dr. Francisco José dos Santos Alves, Dr. Joaquim Rubens Fontes Filho, Dr^a. Deborah Moraes Zouain e Dr. José Maria Machado Gomes, pela atenção dispensada e sugestões que, por certo, contribuíram para o aprimoramento deste trabalho.

Aos demais professores do corpo docente do Curso de Pós-Graduação (Mestrado) em Administração Pública da EBAPE/FGV, pelo apoio e competência.

A todos os colegas com quem estudei, pelo companheirismo e dedicação.

À Fundação Getúlio Vargas, por aceitar-me no programa e ter me propiciado realizar este importante projeto de vida.

Ao Departamento de Polícia Federal, por essa iniciativa de valorização do seu quadro de Peritos Criminais Federais, que sem dúvida, saberão retribuir para a excelência do serviço pericial criminal.

E a todos aqueles que, de alguma forma, me ajudaram e colaboraram na realização desse trabalho.

**“Se alguém pensa que tem conhecida alguma coisa,
ainda não conhece como se deve.”**

**(Bíblia do Peregrino – Primeira Carta de São Paulo
aos Coríntios, capítulo 8, versículo 2)**

**“Não há nada tão estúpido como a inteligência
orgulhosa de si mesma.”**

(Frase de Mikhail Bakunin)

RESUMO

No decorrer dos últimos anos vêm ocorrendo uma demanda crescente da utilização de serviços periciais nos mais diversos campos. No campo contábil, especificamente no contexto dos crimes previdenciários, a gama de serviços periciais contábeis prestados às lides forenses aumenta a cada dia que passa. Este estudo trata da perícia contábil como meio de prova para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária. O desenvolvimento do tema foi efetuado a partir da pesquisa efetuada por Oliveira (2012), que comprovou a relação existente entre tipo penal e a prova pericial contábil, bem como de interpretações da legislação pertinente, no caso, a Constituição da República Federativa do Brasil, Código Penal, Código do Processo Penal e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à perícia. Esta dissertação teve por objetivo a proposição de metodologia para realização de exames periciais que visam a comprovação do cometimento do crime de apropriação indébita previdenciária. A pesquisa empírica foi realizada num total de 79 laudos contábeis emitidos pela criminalística da Polícia Federal no período de junho de 2006 a junho de 2011, envolvendo os exames periciais sobre o crime de apropriação indébita previdenciária, para verificar a natureza das provas utilizadas nestes exames, e, por conseguinte, reunir o conjunto probatório utilizado. Como resultado da pesquisa realizada, foi apresentada uma metodologia para realização de exames periciais contendo o conjunto probatório considerado essencial para a materialização do crime de apropriação indébita previdenciária.

Palavras-chave: Perícia contábil; Perícia criminal federal; Apropriação indébita previdenciária; Criminalística; Polícia Federal.

ABSTRACT

Over the last few years have been experiencing a growing demand the use of expert services in various fields. In the accounting field, specifically in the context of social security crimes, the range of forensic accounting services provided to forensic labors increases with each passing day. This study deals with accounting expertise as evidence for materialization the crime of social security misappropriation. The development of the theme was made based on the research conducted by Oliveira (2012), who proved the link between a distinct criminal offense and its set of specific and distinguished forensic accounting exams, as well as from interpretations of the relevant legislation in the case, the Constitution of the Federative Republic of Brazil, the Criminal Code, the Criminal Procedure Code and Brazilian Accounting Standards applied to forensic accounting. Thus, the purpose of this study aimed to propose a methodology for conducting forensic accounting exams aimed at materializing the crime of social security misappropriation. An empirical research was conducted using 79 forensic accounting reports involving Social Security Misappropriation Crime, which were issued by the Brazilian Federal Police Accounting Experts from June 2006 to June 2011, in order to determine the nature of the evidence used in these reports, and therefore the set of probing forensic accounting exams. As a result of the survey it was presented methodology for conducting forensic accounting exams including a total set of evidence considered essential for the materialization of the social security misappropriation crime.

Key-words: Forensic accounting, Legal evidence, Social security misappropriation, Criminalistics, Brazilian Federal Police.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	3
LISTA DE QUADROS.....	4
LISTA DE TABELAS.....	5
LISTA DE GRÁFICOS.....	6
LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES.....	7
1 O PROBLEMA DE PESQUISA.....	8
1.1 Introdução.....	8
1.2 Formulação da Situação-Problema.....	13
1.3 Objetivos.....	14
1.4 Revisão da literatura.....	14
1.4.1 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Exterior.....	16
1.4.2 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Brasil.....	17
1.5 Justificativa e relevância do Estudo.....	20
1.6 Delimitação do Estudo.....	25
2 CRIMINALÍSTICA.....	28
2.1 Evolução histórica.....	28
2.2 Criminalística – conceito.....	29
2.3 Método de aplicação.....	31
2.4 Sistema de Criminalística nacional.....	33
2.5 Sistema de Criminalística no Departamento de Polícia Federal.....	35
2.5.1 O Instituto Nacional de Criminalística – INC.....	38
2.5.1.1 Criação do INC.....	38
2.5.1.2 Estrutura do INC.....	39
2.5.1.3 Atribuições do INC.....	39
2.5.2 Os Peritos Criminais Federais – PCF.....	40
2.5.3 Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística.....	43
2.6 Os <i>stakeholders</i> da perícia criminal.....	44
2.7 Áreas da Perícia Criminal Federal.....	51
3 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL.....	53
3.1 Conceitos de perícia contábil.....	53
3.2 Classificação das perícias.....	58
3.2.1 Perícia judicial.....	58
3.2.2 Perícia semijudicial.....	60
3.2.3 Perícia extrajudicial.....	60
3.2.4 Perícia arbitral.....	61
3.3 Laudo Pericial.....	61
3.3.1 Conceito.....	62
3.3.2 Tipos de laudos.....	64
3.3.3 Estrutura.....	65
3.4 Perito.....	66
3.5 Prova.....	70
3.6 Legislação sobre a perícia contábil.....	74
3.6.1 Órgãos profissionais e normatizadores da perícia.....	74
3.6.2 Normas brasileiras sobre as perícias.....	76
4 CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.....	78
4.1 Considerações iniciais: histórico do crime de apropriação indébita previdenciária na legislação nacional.....	78

4.2	Apropriação indébita previdenciária: uma evolução do crime de apropriação indébita.....	82
4.3	O crime de apropriação indébita previdenciária.....	85
4.4	O crime de apropriação indébita previdenciária: formal ou material?.....	92
4.4.1	O crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal.....	92
4.4.2	O crime de apropriação indébita previdenciária como crime material.....	94
4.5	Considerações finais.....	96
5	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	98
5.1	Fundamentação metodológica.....	98
5.2	Tipo de pesquisa.....	102
5.3	Universo e amostra.....	103
5.4	Coleta de dados (laudos).....	104
5.5	Tratamento dos dados.....	104
5.6	Limitações do método.....	104
6	A PESQUISA: ANÁLISE DOS LAUDOS E FORMULAÇÃO DA PROPOSTA METODOLÓGICA DE PERÍCIA CONTÁBIL.....	105
6.1	Considerações iniciais.....	105
6.2	Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária emitidos entre 01 de junho de 2006 e 30 de junho de 2011.....	114
6.3	Considerações finais.....	123
7	CONCLUSÕES E OPORTUNIDADES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	127
	REFERÊNCIAS.....	131
	APÊNDICE.....	143

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF/CRFB	Constituição Federal / Constituição da República Federativa do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CP/CPB	Código Penal Brasileiro
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
CPP	Código de Processo Penal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DITEC	Diretoria Técnico-Científica
DPF/PF	Departamento de Polícia Federal / Polícia Federal
HC	Habeas Corpus
INC	Instituto Nacional de Criminalística
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
MJ	Ministério da Justiça
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
MPF	Ministério Público Federal
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NFLD	Notificação Fiscal de Lançamento de Débito
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PCF	Perito Criminal Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

LISTA DE QUADROS

Quadro 1.1 – Classificação das pesquisas realizadas na área de perícia contábil no Brasil.....	17
Quadro 1.2 – Classificação dos temas das pesquisas nacionais.....	19
Quadro 3.1 – Informações apresentadas na perícia.....	59
Quadro 4.1 – Comparação entre as correntes.....	97
Quadro 6.1 – Unidades de análise dos laudos contábeis.....	108
Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis.....	114
Quadro 6.3 – Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise.....	122

LISTA DE TABELAS

Tabela 1.1 – Tipos de crimes.....	23
Tabela 1.2 – Corrupção como crime principal nas operações da PF.....	23
Tabela 1.3 – Arrecadação das receitas federais no período de janeiro de 2007 a junho de 2012 (Em milhões de reais – R\$).....	25
Tabela 2.1 – Distribuição dos Peritos Criminais Federais por área de formação.....	41
Tabela 6.1 – Total de laudos periciais criminais contábeis emitidos no período compreendido entre 01 de junho de 2006 e 30 de junho de 2011.....	105
Tabela 6.2 – Quantidade de laudos por período (emissão) e por estado emissor.....	106

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1.1 – Operações da Polícia Federal (2003 a 2011).....	22
Gráfico 6.1 – Distribuição dos laudos por estado emissor.....	107

LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES

Figura 1.1 – Esquema representativo das áreas de pesquisa para a perícia.....	11
Figura 1.2 – Estrutura da Dissertação.....	26
Figura 2.1 – Organograma do Departamento de Polícia Federal.....	37
Figura 2.2 – Organograma da Diretoria Técnico-Científica do DPF.....	38
Figura 2.3 – A perícia criminal e seus principais <i>stakeholders</i>.....	46
Figura 3.3 – Órgãos normatizadores da perícia.....	74

1 O PROBLEMA DE PESQUISA

1.1 Introdução

Nas mais diversas culturas jurídicas o fato é visto como a finalidade fundamental da prova (TARUFFO, 2005, p. 89). Os fatos que se mostram importantes para a justificação da decisão judicial é que devem ser o objeto de prova.

Sendo o processo o instrumento utilizado pela justiça para determinar a culpabilidade de uma pessoa suspeita da prática de uma infração penal, a sua essência é exatamente a atividade probatória.

A demonstração da certeza de realidade de um crime é peça primeira e fundamental no processo penal. A prova da existência do crime é a tipicidade penal no seu aspecto processual, ou seja, concretiza-se a tipicidade no âmbito do processo por meio da materialidade demonstrada da infração penal (NUCCI, 2011, p. 41).

E a materialidade do crime também se denomina *corpo de delito*. Assim como o corpo humano constitui a estrutura física dos homens, visível e detectável, o corpo de delito compõe a estrutura objetiva das infrações penais, tornando-as perceptíveis e manifestas.

No artigo 158 do Código de Processo Penal Brasileiro, prescreve que “quando a infração deixar vestígios, será indispensável o exame de corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.” Apesar da existência de corrente que considera que a confissão produzida em Juízo tem seu absoluto valor, podendo até justificar edito condenatório sem o exame da prova (BARBOSA, 1897, p. 270), o exame de corpo de delito, na conformidade com o dispositivo supra, será exigido para infrações das quais restarem vestígios, não sendo possível suprir esta modalidade pela confissão do acusado.

Exemplificando essa necessidade do exame pericial, ainda que alguém que se apresente à polícia, admitindo ter matado alguém e narrando com riqueza de detalhes o ocorrido, nada se poderá fazer em matéria de comprovação da existência da infração penal, caso outras provas não sejam obtidas. A confissão não se presta, em hipótese alguma, a suprir a materialidade do delito (NUCCI, 2011, p. 51).

A tipicidade concreta processual tem variados matizes, conforme o modelo abstrato de conduta (tipo penal), cujo objetivo é determinar a conduta proibida pela ordem normativo-penal positivada (Código Penal).

A perícia criminal trabalha na adequação do caso concreto ao tipo penal em abstrato, ou seja, a tipicidade (SILVA, André, 2009, p. 2).

Todos os delitos comportam a prova de sua existência, mas há diversos modos para se compor a tipicidade concreta processual. Dessa forma, se o processo penal se constitui basicamente na apresentação e consequente admissão e valoração das provas, o que se busca, no fundo, é demonstrar a ocorrência de fatos que, a princípio e em tese, podem ser configurados como condutas típicas, isto é, criminosas.

Isso significa que se busca, antes e acima de tudo, “reconstruir” ou “reconstituir” os fatos. Claro que, reconstruí-los não significa reavivá-los, mas reproduzi-los hipoteticamente de forma a entender os questionamentos que os envolvem. Como aconteceu? Por que aconteceu? De que forma aconteceu? Qual foi a razão e o motivo que levou o agente a agir dessa forma? Tudo isso implica na análise da conduta do suspeito ou imputado e terá repercussões penais. Essa é a linha de raciocínio que busca reconstruir uma história, a história do crime (MENDRONI, 2010, p. 32).

Considerando que as partes apresentam suas versões sobre o fato jurídico em questão com o objetivo de melhor persuadir o juiz em sua decisão, na realidade, pode-se dizer que, o laudo pericial, lastreado e embasado nas provas periciais nele examinadas, atua como um redutor da assimetria informacional entre a verdade (fato jurídico) e a justiça (sentença).

Isto porque, segundo Matida (2009, p. 56), “as partes envolvidas no processo sabem melhor do que o juiz quais fatos importam ser examinados”.

Nos casos em que envolve o domínio dos conhecimentos da ciência contábil, as dúvidas de interpretação só podem ser resolvidas pela apreciação imparcial do contador. A ele é confiada a matéria em litígio para que possa informar, mediante exame do objeto em questão, e opinar tecnicamente sobre a existência e o estado de elementos patrimoniais ou situações do direito e/ou econômico-jurídicas.

Sua conclusão se dá por meio da elaboração de um laudo pericial que discriminará e definirá os interesses das partes em oposição e, ao mesmo tempo, colocará a questão em seus justos termos. Todo esse procedimento é possível devido à existência da técnica denominada perícia, que utiliza diversas informações, inclusive a contábil, para a resolução das lides propostas.

A perícia é o exame de alguma coisa ou de alguém, realizado por técnicos ou especialistas, em determinados assuntos, que podem fazer afirmações ou extrair conclusões pertinentes ao processo penal, ou seja, o exame do corpo de delito é a prova pericial focada na materialidade da infração penal, examinando-se o vestígio material do delito, sob o critério científico e técnico (NUCCI, 2011, p. 49).

No artigo 160 do CPP, prevê que “os peritos elaborarão laudo pericial, onde descreverão minuciosamente o que examinarem, e responderão aos quesitos formulados (...)”. Assim, o laudo pericial representa o ápice do trabalho do perito, devendo ser fundamentado e apresentar as conclusões e compatíveis com o desenvolvimento da motivação e deve haver resposta a todo quesito formulado pelas partes.

André Silva (2009, p. 1-2) considera que “a qualidade da prova produzida é um fator crucial na efetiva e adequada responsabilização penal”. E continua, “tal qualidade encontra-se diretamente relacionada à boa pertinência dos quesitos elaborados, uma vez sejam incorretamente redigidos, podem levar à inadequada responsabilização no âmbito penal”.

Para uma melhor contextualização do caminho percorrido até este ponto e visualização da inserção do estudo apresentado nesta dissertação, foi utilizado o seguinte esquema porposto por Oliveira (2012, p. 13):

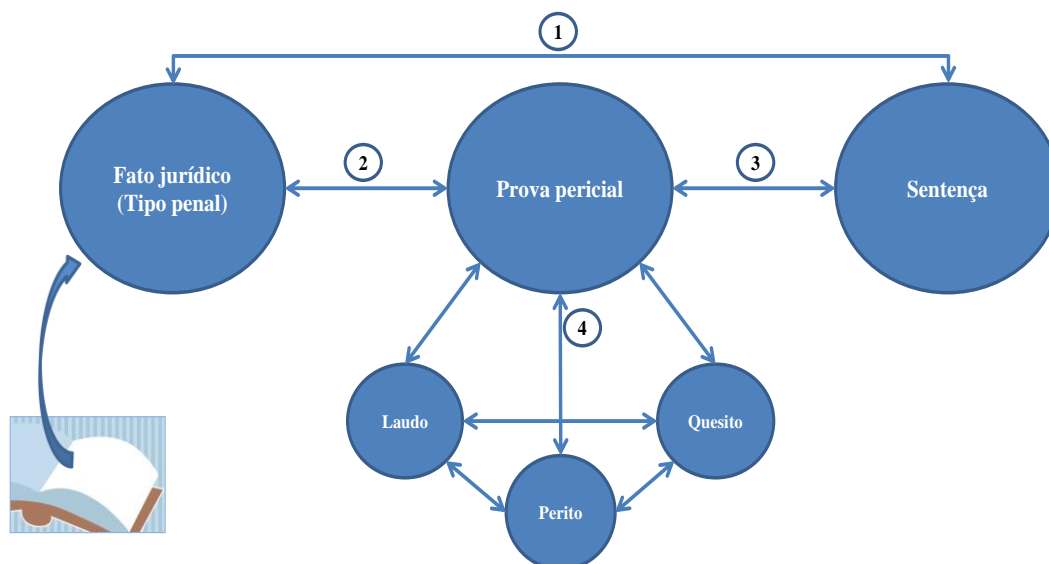


Figura 1.1 – Esquema representativo das áreas de pesquisa para a perícia.
Fonte: Oliveira (2012, p. 13).

A relação representada pelo numeral 1, entre o fato jurídico e a sentença, é baseada no princípio da correlação entre o pedido e o objeto de decisão no processo penal¹. Este princípio é estritamente pertencente ao campo do Direito, fugindo ao escopo de pesquisa na área contábil. A relação representada pelo numeral 2, entre o fato jurídico (tipo penal) e a prova pericial, é onde está inserido o objeto de pesquisa desta tese. Não foram identificadas na revisão da literatura, pesquisas que abordassem essa relação, sendo esta tese um esforço pioneiro para se testar de forma empírica a hipótese da relação do fato (tipo penal) com a prova pericial. A relação representada pelo numeral 3, entre a prova pericial e a sentença, é fundamentada na necessidade do magistrado para proferir sua sentença de auxílio (do perito) quando a matéria em discussão envolver conhecimento técnico especializado. O fato a ser provado é materializado por meio dos exames realizados baseados nas provas, e tudo isso, descrito e apresentado no laudo. Ainda, a produção da prova pericial deve obedecer às regras impostas pelo CPP. As relações representadas pelo numeral 4, podem ser subdivididas:

- Em relação ao **laudo** – referente à sua estrutura, tanto formal quanto de conteúdo, sua aderência a um determinado conjunto de normas (p.e. Normas do CFC²), sua qualidade. Pode ainda, versar sobre a linguagem utilizada verificando o processo de comunicação apresentado nos laudos;

¹ A descrição realizada na denúncia deve estar completamente adequada aos fatos inseridos na lei penal como delito, para que assim, possa o magistrado julgar e verificar tipicidade, ilicitude e culpabilidade, a fim de aplicar a pena ou afastar a pretensão punitiva estatal, por via da absolvição própria (art. 386, I a VII, CPP).

² Conselho Federal de Contabilidade.

- Em relação ao **perito** – relativo ao seu perfil, as competências necessárias, formação requerida, educação continuada. Com respeito à formação acadêmica, podem envolver a análise curricular dos cursos oferecidos pelas instituições de ensino superior e sua adequação às necessidades e demandas do mercado para a profissão do perito-contador;
- Em relação aos **quesitos** – referente à pertinência da quesitação efetuada em relação ao fato jurídico, ou ainda, se são devidamente respondidos ou atendidos pelos peritos.

Os aspectos essenciais da prova pericial, embora independam da especialização que o fato exige, provoca a devida fundamentação jurídica no laudo entregue e, conseqüentemente, sobre a perícia executada. A busca pela verdade dos fatos que exigem prova pericial é um dos fundamentos que se deve priorizar no trabalho pericial, uma vez que o maior dever de auxiliar a justiça é perceber o nexo causal do objeto de pedir da ação promovida com a prova requerida a ser materializada nos autos pelo laudo.

Foi exatamente a partir dessas considerações apresentadas até aqui que surgiu a inquietação que deu origem ao problema dessa pesquisa.

Vejamos: segundo Oliveira (2012, p. 15) “para cada tipo penal pressupõe-se haver um conjunto de provas que são determinantes e capazes de demonstrar sua materialidade, uma vez que, a concretização do tipo penal no âmbito do processo se dá pela materialidade demonstrada da infração penal”. Este autor continua “Ainda que nesse conjunto de provas, haja provas que possam ser utilizadas para determinar a materialidade de mais de um tipo penal, considera-se aqui que, para cada tipo penal, esse conjunto de provas seja ‘específico’ para sua demonstração.”

Dessa forma, considerando-se os tipos penais que necessitam de conhecimentos de domínio da Contabilidade para sua comprovação, pode-se depreender que, para cada um desses tipos, há um conjunto específico de exames periciais contábeis necessários para a determinação de sua materialidade. Assim, entende-se que o conjunto de exames periciais contábeis necessários para a determinação da materialidade de um crime de sonegação fiscal seja distinto do que para o crime de licitações (OLIVEIRA, 2012, p. 15).

1.2 Formulação da Situação-Problema

No âmbito do Departamento de Polícia Federal, especificamente na área de perícias contábeis e financeiras, dentre os crimes examinados pela perícia criminal federal, o crime de apropriação indébita previdenciária é o que mais apresenta exames com características “genuinamente” contábeis.

A apuração precisa desses fatos, que vai caracterizar a materialidade da acusação, no caso de sua positividade, bem como a identificação exata dos verdadeiros responsáveis penais, será feita por meio de perícia contábil a ser realizada pelos peritos oficiais do Estado, no caso, pela perícia criminal da Polícia Federal.

Para isso, o perito criminal deve elaborar um laudo que deve cumprir com determinados requisitos formais e de conteúdo. No que se refere ao conteúdo, em se tratando de um tipo penal específico, no caso o crime de apropriação indébita previdenciária, conforme já apresentado anteriormente, se pressupõe que haja um conjunto probatório específico para sua materialização, para que este laudo se apresente como subsídio para formação da convicção sobre seu cometimento ou não.

Dada a carência de estudos técnicos nesse sentido, este trabalho se apresenta como um primeiro esforço para análise de um problema atual, de âmbito nacional, ampliando o foco do estudo da perícia criminal contábil, uma vez que ainda não foram propostas metodologias de elaboração de trabalhos periciais na esfera criminal.

Partindo dessas inquietações e seguindo os ensinamentos de Kerlinger (1980, p. 36) que sugere a formulação do problema em forma interrogativa, a dissertação pretendeu responder a seguinte situação-problema: *Qual o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária?*

Complementando a pergunta da situação-problema de pesquisa, pode-se fazer o seguinte questionamento: *Com base na produção da prova pericial apresentada pela perícia criminal federal nos laudos periciais contábeis que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, é possível formular uma proposta metodológica de exames periciais?*

1.3 Objetivos

Objetivo Final:

O principal objetivo da pesquisa é o de formular proposta metodológica para a realização de perícia contábil nos casos envolvendo a produção de prova para o cometimento do crime de apropriação indébita previdenciária.

Objetivos intermediários:

- Levantar os conceitos e fundamentos relacionados à criminalística e apresentar esta área integrante do Departamento de Polícia Federal;
- Levantar os conceitos e fundamentos relacionados à perícia contábil: perícia, laudo, perito e a prova pericial, principalmente em relação aos aspectos formais na confecção do laudo pericial e os aspectos técnicos em relação à produção da prova pericial;
- Examinar a legislação penal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária e fundamentar a discussão sobre as posições divergentes em relação à classificação do crime de apropriação indébita previdenciária – formal e material; e,
- Investigar, por meio dos laudos contábeis emitidos pela perícia criminal federal que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, qual o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização deste crime.

1.4 Revisão da literatura

O estado da arte em um tópico de pesquisa é representado pelos estudos nos quais as teorias relevantes foram testadas empiricamente, como também é formado pelos trabalhos teóricos e teórico-analíticos diretamente relacionados ao tema (AQUINO *et al.*, 2008, p. 75).

Dessa forma, compor o referencial teórico de uma pesquisa em Perícia Contábil é uma tarefa complexa. Devido à variedade de fenômenos e contextos, as pesquisas na área têm sido

produzidas por meio de abordagens teóricas originárias de diferentes áreas de conhecimento com destaque para o Direito.

Ribeiro (2002, p. 81) destaca que “nenhuma disciplina tem contribuído tanto para o desenvolvimento científico da Contabilidade como a do Direito, especialmente quando apreciado em suas diversas áreas de especialização”.

Dessa forma, a Contabilidade vem se valendo das diversas disciplinas, incluindo os institutos do Direito, objetivando a construção de sua ciência.

Corroborando com esse entendimento Pohlmann (1989, p. 1) quando afirma que a Contabilidade e o Direito sempre caminharão juntos, pois a busca da justiça não é um privilégio, e sim, comum a todas as ciências.

Como ilustração da importância da atuação conjunta de advogados e contadores, Barth, Trimath e Yago (2003, p. 439), remontando aos escândalos corporativos ocorridos no início deste século, advertem que se espera que ambos, advogados e contadores, tenham um papel central na criação de maior transparência dos relatórios contábeis e financeiros e na prevenção das fraudes.

Nesse contexto, o arcabouço teórico utilizado nessa pesquisa, contém em sua estrutura elementos conceituais da Contabilidade e do Direito. Da Contabilidade, a reunião dos conceitos envolvendo a área pericial contábil: perícia, laudo, perito e prova; constituem os fundamentos teóricos dessa disciplina até o momento atual. Esses fundamentos teóricos da perícia contábil estão apresentados no capítulo 3. Em relação ao Direito, a pesquisa utiliza a interpretação científica das normas jurídicas ligadas ao tema, envolvendo conhecimentos teóricos, dentre outros de: Direito positivo, material, penal, processual penal. Esses conhecimentos teóricos do Direito estão apresentados ao longo dos capítulos 3 e 4.

Devido ao enfoque contábil da pesquisa, faz-se necessário conhecer o que vem sendo produzido pelos pesquisadores em relação à área de Perícia Contábil.

1.4.1 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Exterior

Na pesquisa bibliográfica realizada, foram identificadas pesquisas relacionadas à perícia contábil, sendo mais vinculadas ao termo Contabilidade Forense³.

O termo *forense* é mais um indicativo da relação que a área da perícia contábil tem com o Direito e com a aplicação da lei, pois para sua atividade requer a presença de um profissional idôneo para assistir o juiz nos assuntos legais que lhe compete por meio de provas de natureza pública que possam defendidas perante a Corte (CARDOSO, 2008, p. 23).

A literatura estrangeira em contabilidade forense que surgiu desde a década de 1990 acabou por refletir mudanças das principais questões e preocupações sobre o tema “contabilidade forense”. As pesquisas passaram a focar a crescente demanda de contadores para atuarem em atividades forenses e a ampliação da definição do termo “contabilidade forense” não mais restrita apenas à “detecção de fraude” e a importância dessa atividade para o desenvolvimento, fortalecimento e competitividade do mercado. (Grommer e Heintz, 1994; Rezaee e Burton, 1997; Koh, Arokiasamy e Suat, 2009; Okye e Akenbor, 2009).

A literatura ligada à área educacional focou em estudos descritivos dos cursos oferecidos pelas universidades. Em alguns estudos foram apresentadas recomendações de modelos de currículos a serem criados, bem como identificação das características das abordagens de desenvolvimento para os currículos (Rezaee, Reinstein e Lander, 1996; Buckoff e Schrader, 2000; Peterson e Reider, 2001; Rezaee, Crumbley e Elmore, 2004; Seda e Kramer, 2008; Smith e Crumbley, 2009; Snyder e Clifton, 2010; Meier, Kamath e He, 2010; Carpenter, Dutschi e Gaynor, 2011).

Concomitantemente, pesquisas começaram a questionar quais as competências, qualidades, conhecimentos e habilidades técnicas que o profissional que vai atuar como contador forense deve possuir para melhor desempenhar suas funções (DiGabriele, 2007, 2008a, 2009).

Há ainda pesquisas baseadas em estudos de levantamento com profissionais e/ou estudantes universitários sobre os cursos de investigação de fraude e/ou contabilidade forense (Rezaee,

³ Traduzido do inglês *Forensic Accounting*.

2002; Meservy, Romney e Zilbelman, 2006) e sobre a importância do sistema de informações contábeis (Bressler, 2011).

Considerando a figura esquemática das áreas de pesquisa em perícia apresentada anteriormente (Figura 1.1), os assuntos abordados nessas pesquisas identificadas no levantamento bibliográfico na literatura estrangeira, concentram-se todos na relação de nº 4. Ora abordando o contador forense (perito), suas competências e habilidades necessárias, ora investigando sua necessidade de conhecimento por meio dos cursos oferecidos pelas universidades para a sua formação profissional.

O motivo para esta falta de pesquisas nas demais relações apresentadas na figura esquemática, está na dificuldade de acesso a uma base de dados (processos, laudos e sentenças) e, no caso dos Estados Unidos, por exemplo, a legislação esparsa em cada unidade da federação. Estas características acabam por dificultar o pesquisador em efetuar suas análises e formular e propor hipóteses de pesquisa de forma abrangente (OLIVEIRA, 2012).

1.4.2 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Brasil

Na pesquisa bibliográfica realizada, foram identificados estudos relacionados à perícia contábil, com a apresentação de temas mais variados que a literatura estrangeira. Resumidamente, pode-se classificar estes estudos com base nos temas de pesquisa conforme Quadro 1.1 apresentado a seguir.

Quadro 1.1 – Classificação das pesquisas realizadas na área de perícia contábil no Brasil

Tema	Esfera	Comarca/Estado	Pesquisador(es)
Qualidade do laudo pericial contábil	Judicial (Cível)	Planalto norte catarinense (SC)	Schmidt (2000)
	Judicial (Cível)	Recife (PE)	Barbalho e Oliveira (2004)
	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
	Judicial (Cível)	Rio de Janeiro e Brasília	Medeiros e Neves Júnior (2005)
	Judicial (Criminal)	Todo o país (Brasil)	Costa (2005)
	Judicial (Fiscal)	São Paulo (SP)	Cestare, Peleias e Ornelas (2007)
	Judicial (Cível)	Distrito Federal e Fortaleza (CE)	Neves Júnior e Rivas (2007)
	Judicial (Cível)	Santa Maria (RS)	Arruda, Pozzobon e Silva (2008)
	Judicial (Cível)	Erechim (RS)	Bleil e Santin (2008)
	Judicial (Cível)	1ª Região do TRF	Neves Júnior e Oliveira (2010)
	Judicial (Cível)	Maceió (AL)	Anjos <i>et alli.</i> (2010)

Continua na página seguinte

Quadro 1.1 – Classificação das pesquisas realizadas na área de perícia contábil no Brasil (continuação)

Tema	Esfera	Comarca/Estado	Pesquisador(es)
Influência do laudo pericial nas decisões dos juízes	Judicial (Cível e Fazenda)	Santos, São Vicente, Cubatão e São Paulo (SP)	Santana (1999)
	Judicial (Cível)	Santa Maria e Santiago (RS)	Caldeira (2000)
	Judicial (Cível)	Planalto norte catarinense (SC)	Schmidt (2000)
	Judicial (Cível)	Região do grande ABC (SP)	Neumann (2004)
	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
	Judicial (Cível)	Distrito Federal e Fortaleza (CE)	Neves Júnior e Rivas (2007)
	Judicial (Cível)	Santa Maria (RS)	Arruda, Pozzobon e Silva (2008)
	Judicial (Cível)	Maceió (AL)	Anjos <i>et alli.</i> (2010)
	Judicial (Cível)	São Paulo (SP)	Júnior <i>et alli.</i> (2010)
Aderência dos laudos às normas do CFC	Judicial (Trabalhista)	Novo Hamburgo e Taquara (RS)	Knackfuss (2010)
	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
	Judicial (Cível)	Natal (RN)	Martins (2007)
	Judicial (Fiscal)	São Paulo (SP)	Cestare, Peleias e Ornelas (2007)
Metodologia de elaboração de laudos periciais contábeis/Modelo de laudos contábeis	Judicial (Cível)	Distrito Federal e Fortaleza (CE)	Neves Júnior e Rivas (2007)
	Judicial (Cautelar para salvaguarda do patrimônio da entidade)	Goiânia (GO)	Silva (2003)
	Judicial (Trabalhista)	Osasco (SP), Barueri (SP), Cotia (SP e São Paulo (SP)	Rianho (2003)
	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
Função e Competência profissional dos peritos	Judicial		Yoshitake <i>et al.</i> (2006)
	Ministério Público	Distrito Federal	Neves Júnior e Brito (2007)
	Advocacia Geral da União	Distrito Federal	Neves Júnior, Costa e Pereira (2008)
	Judicial (Cível)	São Paulo (SP)	Moro Junior (2011)
Importância da perícia	Judicial (Cível)	Região do grande ABC (SP)	Neumann (2004)
	Judicial (Criminal)	Distrito Federal	Neves Júnior e Moreira (2007)
	Judicial (Cível)	Erechim (RS)	Bleil e Santin (2008)
Ensino da perícia contábil			Buosi (1999)
			Matos (2004)
			Pereira (2006)
			Neves Júnior e Silva (2007)
			Oliveira e Rocha (2008)
			Henrique (2008)
			Peleias <i>et alli.</i> (2009)
			Neves Júnior e Felix (2009)
Mapeamento do conhecimento em perícia contábil (survey)			Neves Júnior e Costa (2011)
		Brasil	Silva (1993)
		Brasil	Stader (2005)
Processo da comunicação pericial		Brasil e exterior	Oliveira (2012)
		Florianópolis (SC)	Nogueira (2006)
Relação entre o fato (tipo penal) e a prova pericial contábil	Judicial e Semijudicial (Criminal)	Todo o país (Brasil)	Oliveira (2012)

Fonte: Adaptado e atualizado pelo autor a partir de Oliveira (2012, p. 23-24).

A pesquisa realizada nesta dissertação de mestrado contribui para o desenvolvimento do tema Metodologia de elaboração de laudos periciais contábeis/Modelo de laudos contábeis, nas esferas judicial e semijudicial com abrangência em todo o país.

Com base neste Quadro 1.1, são efetuadas as seguintes considerações:

- não foram identificadas pesquisas nas áreas extrajudiciais e arbitrais;
- na área criminal, foram identificadas apenas duas pesquisas: uma realizada por Neves Júnior e Moreira em 2007, muito embora esta pesquisa tenha sido referente à avaliação da importância da perícia criminal contábil no combate ao crime organizado entre os próprios integrantes da Polícia Federal (delegados, agentes e escrivães); uma segunda realizada por Oliveira (2012), onde contribuiu com a formação de uma teoria genuinamente na área de perícia contábil demonstrando empiricamente haver uma relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil;
- após o levantamento (*survey*) inicial de Silva (1993), complementado em 2005, por Stader que realizou *survey* buscando mapear o conhecimento científico produzido com o tema perícia contábil, cujo período abrangeu até 2003, pode-se verificar que após 2003, foi realizado grande número de pesquisas sobre a perícia contábil sob os mais variados temas. Assim, a pesquisa realizada por Oliveira (2012) se apresentou como um esforço de reunir as pesquisas realizadas desde então como forma de atualização do mapeamento do conhecimento científico produzido com o tema perícia contábil. Nesta dissertação foi efetuada uma atualização deste cenário;
- Considerando a figura esquemática das áreas de pesquisa em perícia apresentada anteriormente (Figura 1.1), os temas abordados nas pesquisas nacionais podem ser classificadas conforme Quadro 1.2 a seguir:

Quadro 1.2 – Classificação dos temas das pesquisas nacionais

Tema	Número da relação (Figura 1.1 - p. 12)
Qualidade do laudo pericial contábil	4
Influência do laudo pericial nas decisões dos juízes	3
Aderência dos laudos às normas do CFC	4
Metodologia de elaboração de laudos periciais contábeis/Modelo de laudos contábeis	4
Competência profissional dos peritos	4
Importância da perícia	4
Ensino da perícia contábil	4
Mapeamento do conhecimento em perícia contábil (<i>survey</i>)	4
Processo da comunicação pericial	4
Relação entre o fato (tipo penal) e a prova pericial contábil	2

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Oliveira (2012, p. 25).

Pode-se verificar que nas pesquisas nacionais há predominância na exploração das relações de nº 4.

1.5 Justificativa e relevância do Estudo

No Estado Democrático de Direito é preciso conciliar o respeito aos direitos humanos com uma investigação eficaz dos crimes, de forma a levar os seus autores às barras dos tribunais e propiciar um julgamento justo. É neste contexto que a perícia criminal adquire importância, como o segmento responsável pela produção da prova pericial, usando como fonte de seu trabalho o conhecimento científico e as inovações tecnológicas aplicadas (RODRIGUES, SILVA e TRUZZI, 2010, p. 843-844).

Sobre as competências do perito criminal, ressalta-se que é importante que este profissional compreenda a atividade que exerce e também as necessidades dos *stakeholders* (estão apresentados no item 2.6 do capítulo seguinte). Para isso, é preciso mais do que competências técnicas, é preciso conhecer as atividades dos clientes, ou como ensina Zarifian (2001, p. 120), “penetrar na ‘caixa preta’ que constitui a atividade do destinatário”, pois somente assim, o perito terá condições de prover valor ao produto de seu trabalho – o laudo pericial – tendo como referência o que é valor para os destinatários dos mesmos.

No decorrer dos últimos anos vêm ocorrendo uma demanda crescente da utilização de serviços periciais nos mais diversos campos. Especificamente no contexto dos crimes previdenciários, a gama de serviços periciais contábeis prestados às lides forenses, ou mesmo trabalhos extrajudiciais, aumenta a cada dia que passa. Aumenta, conseqüentemente, a demanda por conhecimento técnico contábil especializado, no sentido de dirimir as questões, de ordem e causas amplamente diversas, ainda que no campo contábil.

Frente aos objetivos apresentados, justifica-se o presente trabalho, visto que procura propor metodologia para a realização de trabalhos pela perícia criminal federal em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária. Tal é a importância para avançar na produção científica deste tema, que ainda está bastante incipiente em termos de literatura contábil. Alguns trabalhos acadêmicos têm abordado temas ligados à perícia contábil, entretanto, esta pesquisa apresenta um tema que pode ser mais explorado no meio acadêmico, como também na literatura existente, pois, com base na pesquisa bibliográfica realizada, excetuando-se a pesquisa realizada por Oliveira (2012), não foram identificadas obras relativas à averiguação envolvendo laudos periciais contábeis no âmbito dos processos criminais federais.

De acordo com Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 4), há poucas obras sobre o assunto perícia contábil. Citam que “o espaço existente para obras neste campo específico do conhecimento é imenso, pois poucos foram aqueles que, em algum momento, deixaram sua contribuição para os que se iniciam nesta carreira”.

Nesse sentido, Sá (2007, p.11) afirma que “a escassa literatura sobre o assunto, quer em livros, quer em artigos, não só no Brasil, mas também internacionalmente, muito responsabilizam a nós, autores de livros sobre assuntos periciais, para que possamos manter abrangência e atualidade como metodologia de base”.

Alguns expressivos trabalhos especificamente sobre a apropriação indébita previdenciária foram produzidos na área do Direito, relacionados aos problemas legais relativos à discussão dogmática e jurisprudencial deste crime. Entretanto, conforme já explanado, a produção acadêmica sobre o assunto na área das Ciências Contábeis no Brasil é praticamente inexistente, bem como não foi encontrada na literatura nacional, a publicação de trabalhos científicos que abordem a perícia criminal federal além da tese de doutoramento de Oliveira (2012). Na área internacional, como já abordado na revisão da literatura, a perícia criminal é considerada pelo termo “*Forensic Accounting*”.

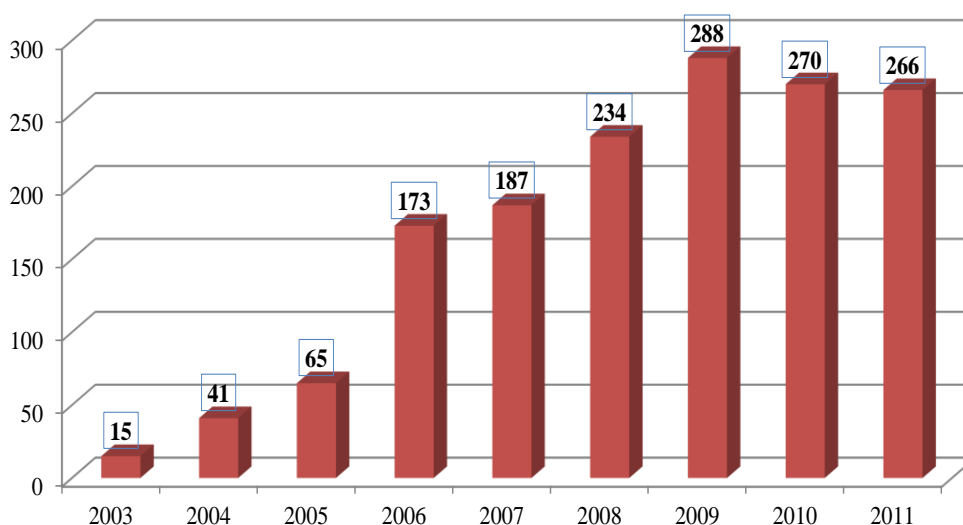
A presente dissertação se propõe a ser uma contribuição para o melhor entendimento desse relevante serviço do governo – o serviço pericial criminal. A criminalística não é um tema muito explorado nas pesquisas acadêmicas no Brasil, menos ainda na área da contabilidade. Pode-se confirmar isso pela não existência de um curso superior no Brasil exclusivo para as disciplinas da Criminalística, como ocorre em outros países. Portanto, esta pesquisa pretende também contribuir para o avanço do conhecimento da contabilidade nessa área (OLIVEIRA, 2012, p. 27).

Outro aspecto destacado por Oliveira (2012) que denota a relevância deste estudo foi o esforço verificado por parte do governo federal no combate aos crimes previdenciários de uma forma geral, com a criação da Força-Tarefa Previdenciária, integrada pelo Ministério da Previdência Social, Departamento da Polícia Federal e Ministério Público Federal uma vez que quanto aos crimes previdenciários, o órgão governamental brasileiro responsável pela investigação e apuração destes crimes é o Departamento de Polícia Federal – DPF.

Alinhada a essa preocupação, a incidência maior das operações policiais realizadas pela Polícia Federal recai sobre os crimes e fraudes contra a previdência, conforme demonstrado a seguir.

A partir do ano de 2003, a Polícia Federal adotou a prática sistemática de dar nomes próprios às operações que conduz, inclusive, publicando breves resumos das ações na sua página da internet⁴. O Gráfico 1.1 apresenta a evolução do número de operações entre 2003 e 2011.

Gráfico 1.1 – Operações da Polícia Federal (2003 a 2011)



Fonte: Oliveira (2012, p. 28).

Conforme destaca Arantes (2010, p. 6-7),

“Na maioria dos casos, o que a PF chama de ‘operação’ é a execução de mandados de prisão ou de busca e apreensão, expedidos pela Justiça, após um período de investigação que pode durar semanas ou meses e que quase sempre conta com a participação do Ministério Público ou de outros órgãos como a Receita Federal, Ministério da Previdência Social, Polícias estaduais, fiscais e funcionários de outros órgãos controladores e de agências reguladoras.”

Mas, que tipos de crimes têm sido desvendados por essas operações? Arantes (2010, p. 9) analisou 600 ações que revelaram nada menos do que 50 tipos de crimes, com um razoável grau de dispersão entre eles, como se vê pela Tabela 1.1.

⁴ Os resumos estão disponíveis em <http://www.dpf.gov.br/DCS/>.

Tabela 1.1 – Tipos de crimes

Tipos de crimes	N	%
Corrupção pública	136	22,7
Tráfico de drogas	91	15,2
Contrabando e descaminho	59	9,8
Crime ambiental	34	5,7
Crime contra o sistema financeiro nacional e lavagem de dinheiro	29	4,8
Fraudes e estelionato	28	4,7
Jogo ilegal	24	4
Furto de contas bancárias - clonagem de cartões e Internet Banking	23	3,8
Aliciamento para tráfico internacional e emigração ilegal de pessoas	22	3,7
Crime contra a fé pública - falsificação de moeda ou documentos	17	2,8
Falsificação, adulteração, produção e comércio ilegal de combustíveis, alimentos e medicamentos	16	2,7
Organização criminosa (vários crimes)	16	2,7
Roubo	16	2,7
Exploração clandestina de serviço de telecomunicação (rádio, TV e internet)	16	2,7
Sonegação fiscal	11	1,8
Pirataria	7	1,2
Outros	55	9,1
Total	600	100,0

Fonte: Adaptado de Arantes (2010, p. 9)

Segundo Speck *apud* Arantes (2010), as condenações produzidas pelo sistema penal representam um dos indicadores que tentam mensurar a corrupção. Nesse aspecto, tomar os casos de corrupção revelados por estas operações permite elaborar uma tipologia empírica das atividades estatais e governamentais mais sujeitas à corrupção política no Brasil, conforme Tabela 1.2 a seguir.

Tabela 1.2 – Corrupção como crime principal nas operações da PF

Corrupção como crime principal	Freq.	%
Fraude no INSS	45	33,1
Corrupção em concessões, autorizações e fornecimento de documentos públicos	26	19,1
Fraude em licitações	25	18,4
Desvio de dinheiro e recursos públicos	21	15,4
Corrupção na polícia	11	8,1
Fraude em fiscalizações	8	5,9
Total	136	100

Fonte: Adaptado de Arantes (2010, p. 16)

Assim, com base na Tabela 1.2, destaque a fazer diz respeito à extensão do combate a fraudes no Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), responsável por quase 1/3 das operações de combate à corrupção como crime principal. Se a regra geral é a de que corrupção e volume de dinheiro público disponível caminham juntos, não é de se espantar que fraudes no INSS liderem o *ranking* de crimes na Tabela 1.2, os benefícios previdenciários constituem, quando não a maior, uma das maiores despesas do orçamento público federal do país. Isto sem falar nos casos de apropriação indébita previdenciária. Os indícios de corrupção, sonegação e apropriação indébita envolvendo os tributos previdenciários são os principais causadores do problema do déficit previdenciário, que passou a ameaçar o próprio modelo de previdência social no Brasil. Dessa forma, grandes esforços têm sido empreendidos pelas autoridades fiscais e policiais como um cerco contra os mais diversos tipos de fraudes à previdência social, intensificando o combate aos desvios e proporcionando a busca do equilíbrio das contas.

Nesse sentido, conforme já mencionado, no âmbito do Ministério da Previdência e Assistência Social⁵, foi criada a Força-Tarefa Previdenciária - integrada pelo Ministério da Previdência Social, Departamento da Polícia Federal e Ministério Público Federal - tendo como objetivo combater, de maneira sistemática, a evasão fiscal e os crimes previdenciários, mediante ações estratégicas e utilização de procedimentos técnicos de inteligência. A integração dos três órgãos visa à melhoria da comunicação e troca de experiências entre os envolvidos nas atividades; a celeridade na produção de provas e no julgamento dos processos; e substancial redução na sangria aos cofres públicos. O objetivo da Força-Tarefa Previdenciária é o de consolidar, institucionalizar, fortalecer e ampliar os trabalhos da Inteligência Previdenciária, operando em conjunto com o Ministério Público Federal e a Polícia Federal, de forma a colher mais dados para municiar o Poder Judiciário e melhorar a articulação entre os órgãos da Previdência Social (Assessoria de Pesquisa Estratégica, Auditoria e Procuradoria) e, direta ou indiretamente, outros órgãos públicos - federais, estaduais e municipais - e instituições privadas nos trabalhos de combate às fraudes contra a Previdência Social.

Apenas para se ter a noção da relevância dos tributos previdenciários, na Tabela 1.3 a seguir, é apresentado resumo da arrecadação das receitas federais no Brasil no período de janeiro de 2007 a junho de 2012.

⁵ Disponível em: <http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=529>. Acesso em: 01/07/2011.

Tabela 1.3 – Arrecadação das receitas federais no período de janeiro de 2007 a junho de 2012 (Em milhões de reais – R\$)

Ano/ Período	Imposto de Renda	IPI e II	Contribuições (*)	Receita previdenciária	Outros (**)	Total Geral
2007	160.316	46.120	208.668	153.845	33.868	602.817
2008	191.755	56.701	203.451	180.476	53.292	685.675
2009	191.597	46.845	217.505	200.737	60.118	716.802
2010	208.201	61.110	254.834	233.609	68.765	826.519
2011	249.818	73.652	289.707	271.588	85.127	969.892
1º Sem-2012	139.059	38.024	148.682	140.596	42.194	508.555
Totais	1.140.746	322.452	1.322.847	1.180.851	343.364	4.310.260
%	26,4	7,5	30,7	27,4	8,0	100,0

Fonte: BRASIL (2012, p. 32) – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaljun12.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2012.

(*) CPMF, COFINS, PIS/PASEP, CSLL e CIDE-COMBUSTÍVEIS.

(**) Inclui receitas administradas por outros órgãos

Considerando que a coluna das contribuições engloba pelo menos cinco tipos delas, pode-se afirmar que, com base na Tabela 1.3, a receita previdenciária é a principal fonte de arrecadação dentre as receitas federais neste período com mais de ¼ do total arrecadado.

1.6 Delimitação do Estudo

A Força-Tarefa Previdenciária corresponde ao espaço onde se estruturam as linhas de ação do Estado na luta contra a fraude na Previdência Social no Brasil. Ela está alicerçada no compromisso de cada órgão com a construção de um sistema eficiente, representando o núcleo funcional desta notável experiência de transversalidade.

O Departamento de Polícia Federal, integrante dessa Força-Tarefa, representa, além do braço ‘operacional’, com atuação na investigação policial, busca e apreensão de documentos, prisões de investigados e envolvidos e na condução dos inquéritos policiais que darão origem às futuras denúncias, atua também no braço ‘técnico-científico’, representado pela atuação pericial na produção das provas periciais que são o suporte para estas denúncias e futuras condenações, caso sejam confirmadas em juízo. Neste estudo, em função dos objetivos apresentados, não foram investigados todos os crimes previdenciários existentes e de atuação

da Força-Tarefa Previdenciária ou da Polícia Federal, tão somente foram investigados os crimes de apropriação indébita previdenciária.

A apresentação do conteúdo desse estudo tem o seguinte percurso, observando-se três princípios básicos exigidos na construção do conhecimento científico: o princípio da coerência entre a essência da questão básica e as conclusões; o princípio da fundamentação teórica e da fundamentação empírica; e o princípio da demonstração (MENEZES, 2003). A Figura 1.2 esquematiza o percurso do argumento desenvolvido nesta tese:

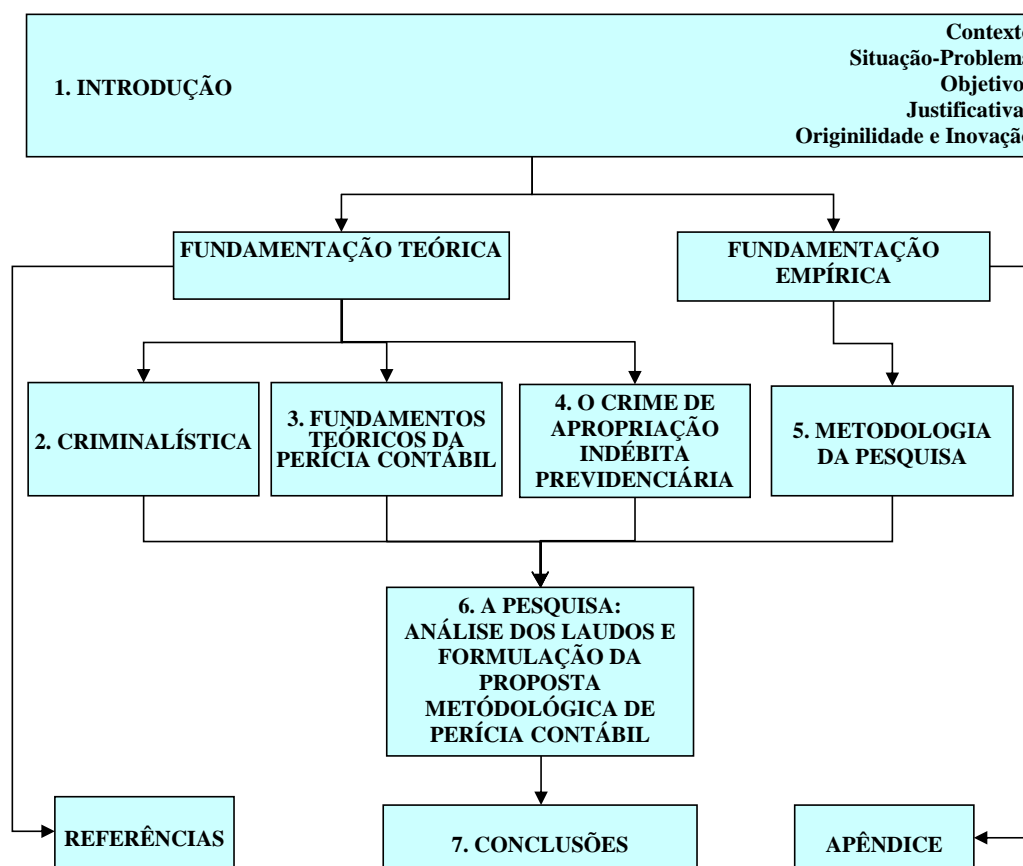


Figura 1.2 – Estrutura da Dissertação.

Como demonstrado da Figura 1.2, esta dissertação será dividida em sete capítulos. Neste primeiro capítulo, são apresentados: o problema para elaboração da presente tese, além da situação-problema em si, os objetivos da pesquisa, suas suposições norteadoras, a delimitação do estudo e sua relevância, bem como a estrutura da tese. Neste capítulo também são apresentados os estudos realizados sobre a perícia contábil e seus principais achados e contribuições, no Brasil e no exterior.

No **Capítulo 2**, são apresentadas as principais características da criminalística (perícia criminal), sua evolução histórica e sua participação na investigação policial, buscando demonstrar sua importância a partir de suas potencialidades, da busca de mecanismos para uma maior integração da criminalística à investigação criminal. Apresenta também a estrutura da criminalística federal, representada no Departamento de Polícia Federal, sua área de atuação, bem como, sendo apresentados os *stakeholders* da perícia criminal.

No **Capítulo 3**, realiza-se a revisão da literatura sobre os fundamentos teóricos da perícia contábil, desde a origem histórica da perícia, passando pelo seu principal produto – o laudo contábil – nas suas principais características, o profissional responsável por sua feitura – o perito – atuando como “os olhos do juiz” em busca da verdade. Para garantir essa busca da verdade, o trabalho pericial deve ser fundamentado em provas materiais em sintonia com as normas vinculadas ao seu exercício. Neste capítulo é destacada a prova pericial criminal, apresentando seu conceito, bem como as demais particularidades que a destacam, abordando-se seu objeto, finalidade, meios de produção, além do princípio de que decorrem todos os outros institutos a título de garantias previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

No **Capítulo 4**, é apresentada uma ampla discussão sobre o crime de apropriação indébita previdenciária: desde a evolução histórica deste delito por meio da legislação brasileira. Complementarmente, é analisada a distinção entre os crimes formais e materiais e sua relação com a classificação do crime de apropriação indébita previdenciária.

No **Capítulo 5**, é explicada a metodologia adotada, sendo apresentados os procedimentos utilizados desde o delineamento da pesquisa até o tratamento dos dados coletados.

No **Capítulo 6**, é efetuada análise dos laudos periciais criminais emitidos pela área contábil da criminalística do Departamento de Polícia Federal referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária para verificar, por meio da natureza das provas utilizadas nestes exames periciais, o conjunto de exames periciais para sua materialização, que foram utilizados para a proposta metodológica apresentada.

Na conclusão apresentada no **Capítulo 7**, é retomada a pergunta problema, sendo destacadas as diversas constatações efetuadas por meio da pesquisa desenvolvida. São também propostos temas que foram abordados nesta tese como sugestão para uma agenda futura de pesquisa na área estudada.

2 CRIMINALÍSTICA

Este capítulo apresenta o conceito e as principais características da criminalística (perícia criminal), sua evolução histórica e sua participação na investigação policial, buscando demonstrar sua importância a partir de suas potencialidades, da busca de mecanismos para uma maior integração da criminalística à investigação criminal. Apresenta também a estrutura da criminalística federal, representada no Departamento de Polícia Federal, sua área de atuação, bem como, sendo apresentados os *stakeholders* da perícia criminal.

2.1 Evolução histórica

A introdução de procedimentos técnico-científicos na investigação criminal é relativamente recente. Até meados do Século XIX somente a Medicina emprestava seus conhecimentos científicos à investigação de alguns crimes, especificamente aqueles praticados contra as pessoas.

Em algumas civilizações antigas, já era comum a exigência de que um médico atestasse a causa da morte, nos crimes de homicídio, para possibilitar o processo e a condenação do assassino. A partir disso a prática evoluiu para os crimes de lesões corporais havendo a necessidade de que o médico fizesse exames para a constatação da extensão das lesões bem como a possibilidade de que as mesmas tivessem sido causadas pelo instrumento indicado como causador das mesmas.

Desde então, com a evolução da sociedade, diversos fatores concorreram para a criação e o desenvolvimento de uma nova área especializada na análise e interpretação dos vestígios materiais relacionados ao crime. Dentre elas, destacam-se a evolução do conhecimento científico, o desenvolvimento de novas áreas técnicas, a constatação da fragilidade da prova testemunhal, o reconhecimento das sérias limitações a que a confissão do acusado se submete, o aumento e a diversificação da criminalidade e o repúdio da sociedade aos métodos arbitrários e violentos, até então utilizados pela polícia.

Nesse contexto, as provas de natureza pessoal, como a prova testemunhal, o interrogatório, o depoimento, o reconhecimento, deixam de ser totalmente confiáveis, por que as pessoas se confundem, esquecem dos fatos, têm medo de represálias por parte dos autores, se omitem

sobre os fatos da investigação ou mentem intencionalmente, com o fim de acobertarem alguém. De acordo com o Código de Processo Penal, até a confissão do suspeito na fase do inquérito policial poderá ser retratada na etapa processual.

Ante esse cenário, a prática de investigação das evidências materiais que era praticamente uma exclusividade dos crimes contra a pessoa, torna-se imperiosa na quase totalidade dos outros tipos de delitos.

Em sintonia com o que se observava na criminalidade de rua, também nos crimes que envolviam fraudes documentais e financeiras, começava a surgir, principalmente, na Inglaterra e na França, especialistas na investigação desse tipo de delito, que atuavam, através do estudo da escrita e dos documentos, proporcionando o surgimento de uma nova área da criminalística denominada documentoscopia.

Ao longo do tempo, surgiram diversas denominações para definir essas novas técnicas de investigação policial: policiologia, polícia de investigação, polícia científica, polícia técnica, técnica policial e finalmente, Criminalística (TOCHETTO *et al.*, 1995, p. 5).

2.2 Criminalística - conceito

A aplicação da ciência e da técnica à busca, análise e interpretação dos vestígios decorrentes de atos criminosos, é o objeto da criminalística. Na literatura conhecida, o primeiro trabalho a tratar de Criminalística foi publicado na Alemanha, em 1893, por Hans Gross, juiz de instrução e professor de Ciências Penais, considerado o “Pai da Criminalística” (TOCHETTO *et al.*, 1995, p. 5).

Entretanto, no Brasil, somente em 1947, quando da realização do Congresso Nacional de Polícia Técnica, em São Paulo, foi adotada a denominação Criminalística, implicando também em uma nova denominação para o evento, que passou a ser “Congresso Nacional de Criminalística”.

Naquele evento ocorreu também a proposta de uma nova definição da Criminalística, como sendo a “disciplina que tem por objetivo o reconhecimento e interpretação dos indícios

materiais extrínsecos relativos ao crime ou à identidade do criminoso”. Ficando a Medicina Legal responsável pelos exames dos vestígios intrínsecos (na pessoa).

Em decorrência dessa alteração ocorreu uma ruptura entre a Medicina Legal e a Criminalística. Observe-se que devido à sua proximidade em muitos pontos com a Medicina Legal, houve uma preocupação dos congressistas em especificar claramente, utilizando a terminologia extrínseca ou intrínseca à pessoa, visando delimitar, muito bem, o campo de atuação de cada uma das disciplinas.

Atualmente, em decorrência do enorme desenvolvimento tecnológico e da diversificação da prática delituosa, essa definição, já não expressa, adequadamente a missão e o campo de ação da moderna Criminalística.

Em 1947, a ideia que se tinha de criminalística era totalmente voltada para os crimes contra a pessoa, prova disso, foi a preocupação em definir muito bem as atribuições de cada disciplina para que a Medicina Legal fosse desmembrada da Criminalística. Hoje, a Criminalística utiliza-se de conhecimentos científicos dos mais diversos campos do conhecimento humano, de técnicas e de métodos científicos para realizar a sua atribuição de investigar o crime por meio do estudo dos vestígios materiais.

Para tanto, a criminalística aplica técnicas da Física, da Química, da Biologia, da Geologia, da Contabilidade, da Engenharia, da Informática e da Agronomia dentre outras ciências. Por outro lado, a disciplina dispõe também, de ferramentas próprias, tais como a Balística Forense, a Documentoscopia, a Merceologia e a Grafotecnica.

Por esse motivo, o próprio Hans Gross, na 3ª edição de sua citada obra em 1898, designou o termo “sistema de criminalística” (TOCHETTO *et al.*, 1995, p. 5).

Rabello (1996, p. 12) define a Criminalística como:

“(...) uma disciplina técnico-científica por natureza e jurídico-penal por destinação, a qual concorre para a elucidação e a prova das infrações penais e da identidade dos autores respectivos, por meio da pesquisa, do adequado exame e da interpretação correta dos vestígios materiais dessas infrações”.

O mesmo autor, ao comentar essa definição, faz uma referência à separação dos campos de atuação da Criminalística e da Medicina Legal, concluindo: “assim, quanto a esta parte, até a Medicina Legal está compreendida na definição moderna de Criminalística”. Para nós de fato, a Medicina Legal é um importante ramo da Criminalística, que lida com os vestígios no corpo humano, portanto, exercida pelos profissionais da medicina e ciências auxiliares.

Porto (1960 *apud* TOCHETTO *et al.*, 1995, p. 5) considera que “a Criminalística não se constitui em uma ciência, mas em uma disciplina transformada e elevada a um sistema, aplicando dados fornecidos por diversas ciências, artes e, utilizando os próprios métodos inerentes a essas ciências.”

Uma visão moderna é de que a aplicação de conhecimento científico ou tecnológico à investigação e solução de crimes é o que caracteriza a Criminalística.

2.3 Método de aplicação

Como dito, a Criminalística utiliza-se da aplicação de ciência na investigação de crimes. Assim, conforme a área determinada das ciências, a Criminalística também se utilizará, de métodos emprestados dessa ciência. Evidentemente, algumas vezes com adaptações e outras desenvolvendo ferramentas específicas da nova ciência. Por exemplo, para análise de drogas, utiliza-se da química. Para análise de grafismos, a criminalística se utiliza em parte da física, mas precisa desenvolver ferramentas específicas para tal análise.

De forma sintética, pode-se dizer que esses métodos são a pesquisa e descoberta dos vestígios, o seu reconhecimento, coleta, defesa e interpretação visando à conclusão, através das técnicas científicas que forem necessárias.

Para que essa aplicação metodológica das ciências físicas e biológicas com destinação forense possa ser realizada, é preciso que exista um profissional especializado no manejo dos vestígios materiais com vista à elaboração da prova material.

Para desempenhar adequadamente seu *mister*, o perito:

- 1º. Descobre o vestígio;
- 2º. recolhe o vestígio;
- 3º. defende-o;
- 4º. analisa-o, estuda-o;
- 5º. interpreta-o.

Nesse contexto, merece atenção especial a proteção da Cadeia de custódia dos vestígios. Essa expressão refere-se ao fato de uma sucessão de eventos seguros e confiáveis que tendo início na cena de crime mantém a integridade e idoneidade do vestígio até sua utilização pela Justiça como elemento probatório (DAMASCENO, ZACCA e NOGUEIRA, 2006, p. 36).

Se um vestígio material com valor probatório tiver sua origem questionada, o processo como um todo poderá ser ineficiente no que tange a aplicação da Justiça. Indivíduos culpados podem ser postos em liberdade por ineficiência da investigação, criando na sociedade aquela conhecida sensação de impunidade.

Quando se provam os crimes por meio de vestígios materiais, e os mesmos apresentam segurança na cadeia de custódia dos vestígios, dificilmente a Justiça não será aplicada.

Geralmente os vestígios materiais são incorporados aos autos da investigação, representada pelo inquérito policial, por meio do laudo pericial ou pela execução de um mandato de busca e apreensão. Se estes instrumentos forem bem utilizados pela Polícia as chances de se conseguir a condenação do acusado, quando for o caso, aumentam consideravelmente.

Em Criminalística vale a máxima: “Não adianta saber, é preciso provar com convicção por meio dos vestígios materiais”. Nisso reside a ação da polícia técnica, a qual irá se completar com a atuação da polícia empírica, que empresta as suas faculdades de observação, “tino policial” e experiência em cada caso sob investigação.

Apesar de não haver hierarquia entre as provas, que, em princípio, têm o mesmo valor probatório, a prova pericial (objetiva, material) acaba por ter prevalência sobre as demais. Isso ocorre porque a prova pericial é produzida a partir de fundamentação científica (ESPÍNDULA, 2002).

Este autor ainda diz que já em 1941 o legislador vislumbrou a relevância da perícia para o processo penal, determinando que essa tarefa fosse exclusivamente produzida por agentes do Estado, ou seja, que fosse realizada por peritos oficiais. Continua o mesmo autor afirmando que o legislador de 1941 teve a preocupação de regulamentar a produção da prova material pelo Poder Público, numa iniciativa de vanguarda, tendo em vista que a realidade de então era bastante precária no tocante à estrutura de órgãos periciais nos estados brasileiros.

De fato, o Código de Processo Penal (1941) preconiza que toda infração que deixar vestígio necessitará de um exame de corpo de delito, conforme consta no 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.”

Desse modo, com o passar do tempo e o avanço da sociedade, da evolução da tecnologia, dos processos de investigação, das polícias e da perícia, houve a necessidade de se criarem e ampliarem as estruturas administrativas responsáveis pela produção da prova material.

2.4 Sistema de Criminalística nacional

No Brasil, a Justiça Criminal é a responsável por apurar os fatos delituosos e é o Estado o titular da ação, ou seja, quando ocorre um fato passível de ser enquadrado como criminal ante a legislação Penal, o Estado deve tomar todas as providências necessárias para que o sistema judiciário criminal seja acionado a fim de julgar o fato (ESPINDULA, 2002).

Ainda segundo este autor, por ser o titular da ação penal, o Estado deve fornecer à Justiça os meios necessários para que ela obtenha todas as informações imprescindíveis ao julgamento dos crimes. É por meio do sistema de segurança pública e policial que o Estado subsidia a Justiça no seu *mister*. Esse sistema de segurança pública também é dividido, conforme a área de competência, em federal e estadual.

A Constituição Federal (1988), no capítulo III, artigo 144, que trata da questão da segurança pública, estabeleceu que ela é dever do Estado e deve ser exercida com o intuito de garantir a ordem pública e a incolumidade das pessoas e do patrimônio. Ficou consignado, ainda, no

âmbito federal, que tal se daria por meio da polícia federal, polícia rodoviária federal e polícia ferroviária federal.

Nos § 1º e § 4º do referido artigo 144, o constituinte deixou clara a competência da polícia para a investigação das infrações penais e ficou estabelecido que cabe à Polícia Federal exercer, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União e às polícias civis incumbem, ressalvada a competência da União, as funções de polícia judiciária e a apuração de infrações penais, com exceção das militares (DAMASCENO, ZACCA e NOGUEIRA, 2006).

Assim, temos na esfera federal, o Departamento de Polícia Federal, ligado diretamente ao ministro da Justiça, como o órgão responsável por produzir as provas nos procedimentos investigativos criminais. Na esfera estadual, tal tarefa cabe às polícias civis, vinculadas às Secretarias de Segurança Pública (ESPINDULA, 2002).

Dentro da estrutura da Polícia Federal, das Polícias Civis ou das Secretarias de Segurança Pública de cada estado, existem unidades administrativas (coordenadorias, diretorias, superintendências, departamentos, institutos, etc.) responsáveis estritamente pela produção da prova material. São estruturas relacionadas à Criminalística, possuindo em seus quadros, profissionais de diversos campos do conhecimento científico, de nível superior e concursados, que são os peritos oficiais (criminais ou criminalísticos, conforme o local) e os médicos legistas. Há ainda os profissionais ligados ao importante ramo da identificação, que, no caso da Polícia Federal, devem ter nível superior e são denominados papiloscopistas. No âmbito estadual, cada unidade federativa segue uma estrutura própria, mas em geral, a tarefa da identificação está atrelada ao ramo técnico da polícia ou das Secretarias de Segurança Pública. Desse modo, temos que o Sistema de Criminalística no Brasil está estruturado como um órgão de apoio ao sistema judiciário, no tocante à produção das provas técnico-científicas, indispensáveis nas infrações que deixam vestígios, as quais fornecem subsídios tanto à investigação policial quanto ao processo criminal (ESPINDULA, 2002).

Na maioria dos estados, temos, integrando a estrutura da Polícia Civil, os Institutos de Criminalística, os Institutos Médico-Legais, e os Institutos de Identificação, como no caso de Minas Gerais, do Paraná, do Rio de Janeiro, do Distrito Federal, etc. Porém, a partir da Constituição de 1988, iniciou-se um movimento em direção à autonomia da perícia

(ESPINDULA, 2002) e, em alguns estados, isso foi alcançado, como em São Paulo, com a Superintendência de Polícia Técnico-Científica; na Bahia, com o Departamento de Polícia Técnica; e no Rio Grande do Sul, com o Instituto-Geral de Perícias. Porém, sempre compondo a estrutura das Secretarias de Segurança Pública ou equivalente.

2.5 Sistema de Criminalística no Departamento de Polícia Federal

O Governo Federal sempre necessitou de uma estrutura policial que abrangesse todo território federal, atuando na defesa dos bens e direitos da União e na área da Segurança Pública. A primeira iniciativa no sentido de criar tal estrutura foi proposta pelo Departamento de Administração do Serviço Público (DASP), órgão criado na Era Vargas, subordinado diretamente ao Presidente da República e em cooperação e articulação com o serviço público federal.

Em 1944, por intermédio do Decreto-Lei nº. 6.378, de 28/ de março de 1944, quando a capital da República ainda era o Rio de Janeiro, a Polícia Civil do Distrito Federal, foi transformada no Departamento Federal de Segurança Pública – DFSP, diretamente subordinado ao Ministro da Justiça.

A estrutura do DFSP foi composta entre outras, da Divisão de Polícia Técnica, que compreendia o Gabinete de Exames Periciais, a Escola de Polícia, o Museu e a Seção de Administração. Apesar da expressão Federal no nome, o Departamento, nos casos que diziam respeito aos serviços de polícia e à segurança pública, atuava somente no território do Distrito Federal e agia em âmbito nacional apenas no tocante às questões de polícia marítima, aérea e de fronteiras.

Dois anos depois, por força do Decreto-Lei nº. 9.353, de 13 de junho de 1946, as atribuições do DFSP foram estendidas para todo o território nacional em alguns casos, como o comércio clandestino de entorpecentes e crimes contra a fé pública, quando de interesse da Fazenda Nacional. Entretanto, tal competência teve curta duração, tendo em vista que a Constituição de 18 de setembro de 1946 deu aos Estados poderes para proverem suas necessidades governamentais e administrativas.

Com a mudança da Capital Federal para Brasília, em 1960, o DFSP teve que ser reestruturado, buscando-se como modelo as polícias da Inglaterra, Estados Unidos e Canadá, passando a ter, efetivamente, atribuições em todo o território brasileiro a partir de 16 de novembro de 1964, dia da edição da Lei nº 4.483. Ainda em 1967, o DFSP trocou de nome, surgindo o Departamento de Polícia Federal - DPF, através do art. 210 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Nos dias de hoje, o Departamento de Polícia Federal continua integrando a estrutura do Ministério da Justiça, sendo subordinado diretamente ao ministro da Justiça. A atual estrutura do Departamento de Polícia Federal é moderna e funcional, permitindo planejamento, coordenação e controle centralizados em Brasília/DF, e execução descentralizada por todo o território nacional. Desse modo, a estrutura do DPF favorece a integração com os demais órgãos da administração federal.

O Departamento de Polícia Federal possui no ápice da administração uma Direção-Geral e logo abaixo mais sete unidades centrais, a saber, Diretoria- Executiva, Diretoria de Combate ao Crime Organizado, Corregedoria-Geral de Polícia Federal; Diretoria de Inteligência Policial; Diretoria Técnico-Científica; Diretoria de Gestão de Pessoal; e Diretoria de Administração e Logística Policial. A Figura 2.1 a seguir mostra o organograma do DPF com a estrutura administrativa atual.

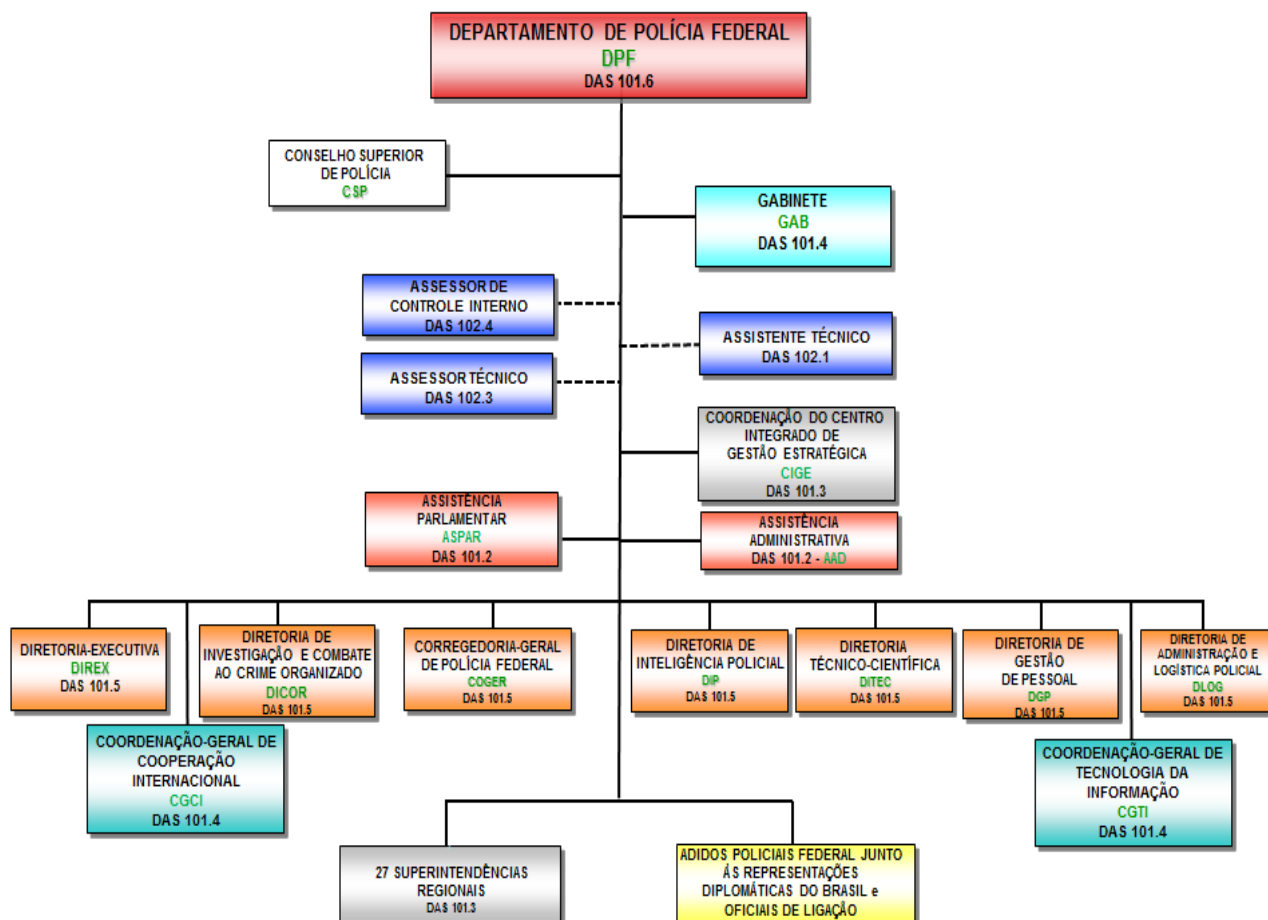


Figura 2.1 – Organograma do Departamento de Polícia Federal.

Como se vê, a Direção-Geral conta com órgãos técnicos e de apoio, que atuam na capital federal, incumbidos das tarefas de planejamento, coordenação e controle. Entre eles, podemos observar a presença de uma Diretoria Técnico-Científica - DITEC, a qual foi criada por meio do Decreto nº 4.720 de 5 de junho de 2003, tendo por missão inicial gerir o Sistema de Criminalística e o de Identificação no âmbito federal. Atualmente, o Sistema de Identificação não está mais sob a responsabilidade da DITEC. Para execução de suas atribuições, a DITEC é composta por um órgão de grande importância: o Instituto Nacional de Criminalística - INC, conforme Figura 2.2 a seguir.

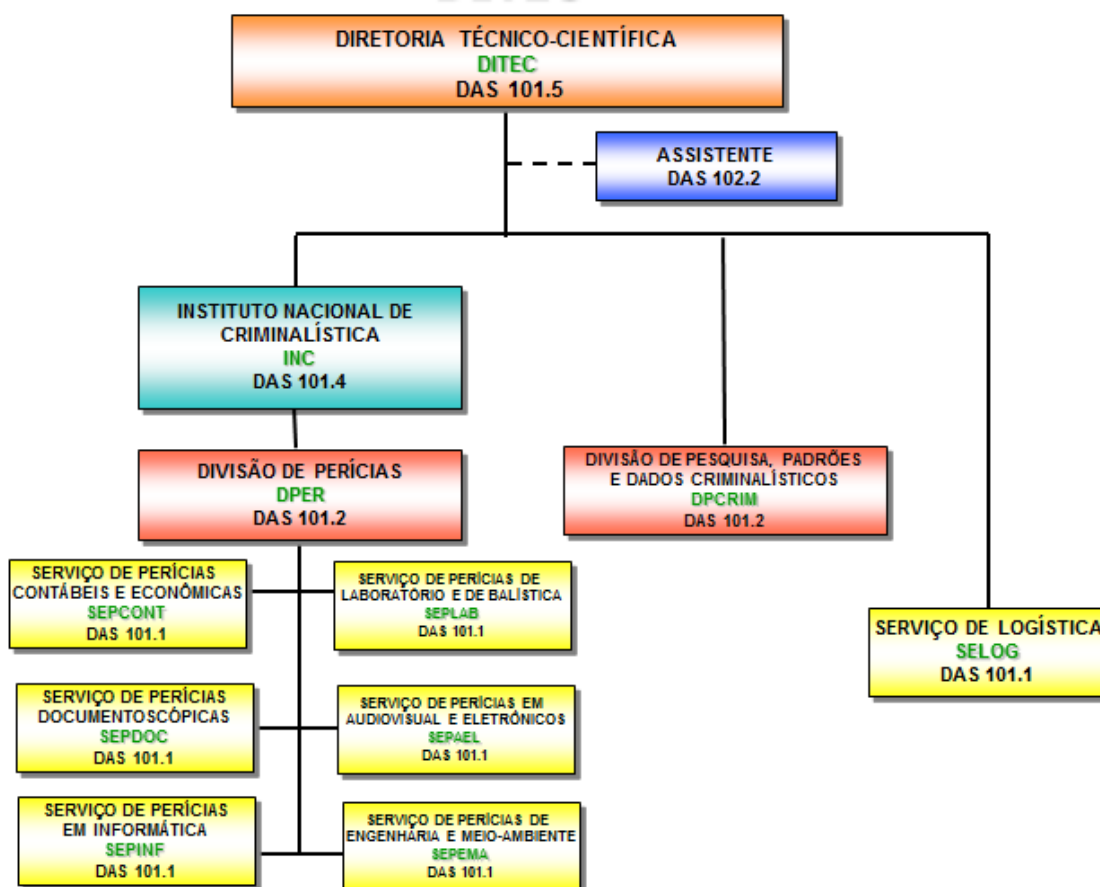


Figura 2.2 – Organograma da Diretoria Técnico-Científica do DPF.

2.5.1 O Instituto Nacional de Criminalística – INC

2.5.1.1 Criação do INC

Em 1962, quando Brasília ainda não completava dois anos de vida, foram inauguradas as sedes do Instituto de Criminalística e do Instituto de Identificação do antigo Departamento Federal de Segurança Pública – DFSP. Ambos institutos, além do Instituto Médico Legal – IML, eram ligados à Superintendência de Polícia Técnica e Científica.

O Superintendente à época, o Dr. Antônio Carlos Villanova⁶, ressaltou:

“(…) Os Institutos que ora inauguramos, muito embora de caráter ainda provisório, estão dotados de equipamento suficiente para enfrentar os problemas rotineiros no terreno da Medicina Legal e da Criminalística. E assim, como velho lidador das cousas da Polícia Técnica, é com particular alegria que posso assegurar à Justiça do Distrito Federal a certeza de que, doravante, não lhe faltarão os substratos da prova técnica, que em nossa processualística se sobreleva a ponto de não ser suprida sequer pela própria confissão do acusado.”

2.5.1.2 Estrutura do INC

Está localizado em Brasília, sendo o órgão central da criminalística no DPF em todo o território nacional, constituído:

- por 27 Setores Técnico-Científicos – SETEC’s, localizados nas capitais dos Estados da Federação e no Distrito Federal, que dão suporte técnico às Superintendências Regionais do DPF;
- por 2 Núcleos de Criminalística – NUCRIM’s, localizados no Rio de Janeiro e em São Paulo;
- por 3 Núcleos Técnico-Científicos – NUTEC’s, localizados em Foz do Iguaçu, Santos e Campinas; e,
- por 22 Unidades Técnico-Científicos – UTEC’s, localizadas em Delegacias.

O INC é subordinado à Diretoria Técnico-Científica - DITEC, que é o órgão central técnico-científico do DPF, e os SETEC’s, NUTEC’s e NUCRIM’s são subordinados tecnicamente à DITEC e ao INC, e cumprem suas atribuições segundo normas elaboradas pela Diretoria e pelo próprio INC.

2.5.1.3 Atribuições do INC

As principais atribuições do Instituto Nacional de Criminalística são:

1. orientar, coordenar, controlar e avaliar as atividades de Criminalísticas dos órgãos centrais e descentralizados;

⁶ Publicado no Boletim Informativo nº 76, de 18 de abril 1962, pág. 195 (Documento interno do Departamento de Polícia Federal).

2. planejar, coordenar, supervisionar, orientar, controlar e executar as atividades técnico-científicas de apreciação de vestígios em procedimentos pré-processuais e judiciais quando solicitado por autoridade competente;
3. desenvolver projetos e programas de estudos e pesquisas divulgando os resultados obtidos;
4. propor e participar da elaboração de convênios e contratos com órgãos e entidades congêneres;
5. elaborar Instrução de Serviço na área de sua competência;
6. promover a publicação de informativos relacionados à sua área de atuação.

O INC funciona como um instituto de pesquisa desenvolvendo metodologia de trabalho, agregando conhecimento técnico-científico para difusão entre suas descentralizadas, através do intercâmbio com outras instituições. Assim, o INC presta indispensável apoio às atividades de rotina oriundas dos estados, reforçando sua posição de sustentáculo do Sistema de Criminalística do DPF.

2.5.2 Os Peritos Criminais Federais – PCF

Os Peritos Criminais Federais, a quem compete exercer essas atividades são profissionais com diploma de nível superior de: Química, Física, Engenharia (Civil, Elétrica, Eletrônica, Química, Agrônoma e de Minas), Ciências Contábeis, Econômicas, Biológicas, Geologia, Farmácia, Bioquímica e Computação Científica ou Análise de Sistemas, além de formação específica por área e nas respectivas especialidades, e são selecionados por concurso público, mediante nomeação, desde 1974, cujo período de trabalho é integral com dedicação exclusiva às atividades do cargo.

Quanto ao efetivo de peritos criminais federais, a organização conheceu um profundo processo de renovação de seus quadros, dobrando de tamanho desde 2001, graças a uma série de concursos públicos realizados não somente para peritos como também para os demais cargos que compõem o DPF. Para a função de Perito Criminal Federal, foram abertas 666 vagas para 17 tipos de categorias profissionais, tais como Engenheiros, Contadores, Economistas, Médicos, Analistas de Sistemas, Odontólogos, Farmacêuticos, Geólogos e até Físicos, sendo efetivamente ocupadas 520 vagas.

Os Peritos Criminais Federais da ativa estão distribuídos por suas áreas de especialização conforme Tabela 2.1:

Tabela 2.1 – Distribuição dos Peritos Criminais Federais por área de formação

Áreas	Atuando na Perícia	Em Atividade Administrativa	Exercendo Chefia na Perícia	Total Geral
1	196	39	15	250
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	168	33	11	212
ECONOMIA	28	6	4	38
2	89	6	4	99
ENG. DE REDES DE COMUNICAÇÃO	6			6
ENG. ELÉTRICA	58	3	4	65
ENG. ELETRÔNICA	16	2		18
ENG. TELECOMUNICAÇÕES	9	1		10
3	163	27	11	201
CIÊNCIAS DA COMPUTAÇÃO	12	2	1	15
ENG. DA COMPUTAÇÃO	5			5
INFORMÁTICA	145	25	10	180
TECNOLOGIA DE PROCES. DE DADOS	1			1
4	40	2	4	46
ENG. AGRONÔMICA	40	2	4	46
5	29	1	4	34
GEOLOGIA	29	1	4	34
6	114	7	11	132
BIOQUÍMICA	1			1
ENG. QUÍMICA	37	2	2	41
QUÍMICA	70	5	7	82
QUÍMICA INDUSTRIAL	6		2	8
7	74	6	5	85
ENG. CIVIL	74	6	5	85
8	29	1	5	35
BIOMEDICINA	1		1	2
CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	28	1	4	33
9	36	2		38
ENG. FLORESTAL	36	2		38
10	26			26
MEDICINA VETERINÁRIA	26			26
11	6			6
ENG. CARTOGRÁFICA	6			6
12	5	2		7
MEDICINA	5	2		7
13	8	1		9
ODONTOLOGIA	8	1		9
14	64	6	4	74
FARMÁCIA	34	2	2	38
FARMÁCIA BIOQUÍMICA	20	3	2	25
FARMÁCIA INDUSTRIAL	10	1		11
15	22			22
ENG. MECÂNICA	21			21
ENG. MECATRÔNICA	1			1
16	11			11
FÍSICA	11			11
17	8	1		9
ENG. DE MINAS	8	1		9
Outras (COMUNICAÇÃO, JORNALISMO, PSICOLOGIA)	4			4
Total geral	924	101	63	1.088

Fonte: Divisão de Pesquisa, Padrões e Dados Criminalísticos – DPCRIM do Instituto Nacional de Criminalística – INC/DPF.

Alguns números e informações sobre os Peritos Criminais Federais:

- Dos peritos criminais federais ativos⁷, praticamente 48% deles foram ingressaram no DPF a partir de 2001;
- Outros 15 PCFs estão cedidos a outros órgãos como: Presidência da República, Procuradoria-Geral da República, Ministério da Justiça, Ministério do Meio Ambiente, Ministério da Fazenda e Ministério Público;
- Além da formação superior obrigatória em suas áreas, há 3 PCFs com pós-doutorado, 65 com doutorado e 248 PCF com mestrado;
- Apresentam uma média de 8,4 anos desde o ingresso no DPF (base junho de 2012);
- Aproximadamente 57% dos PCFs estão na faixa etária entre 31 e 40 anos e 29% na faixa entre 41 e 50 anos.

O resultado final deste processo é que hoje dispomos de uma PF bastante renovada e aparelhada como nunca antes esteve. A situação é bem diferente daquela descrita por Mingardi (1996 *apud* Arantes, 2010, p. 25-26) não faz muito tempo, quando a corporação dispunha de “apenas 16 agentes para cuidar das questões de tráfico em toda a Grande São Paulo” ou quando “a PF de São Paulo esteve em vias de ser despejada, por falta de pagamento dos alugueis atrasados” ou como ela ficou vários anos “sem realizar concursos para preenchimento das vagas”, acarretando problemas de especialização e fazendo com que o mesmo policial que atuava no combate ao tráfico de drogas tivesse que ser deslocado para resolver problema em uma reserva indígena.

Tais avanços devem ser creditados à decisão política do Poder Executivo de realizar este investimento, sendo um dos principais responsáveis por essa nova política em relação à PF, o ex-ministro da Justiça, Márcio Thomaz Bastos, que esteve à frente do Ministério entre os anos 2003 e 2007.

⁷ Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Boletim Estatístico de Pessoal**. Brasília : MP, vol. 17, n. 183, Julho/2011.

Embora longo, vale a pena reproduzir um trecho de entrevista concedida pelo ex-ministro logo após ter deixado o comando do Ministério⁸:

“Eu tinha uma função mais específica que era **reconstruir as instituições republicanas no Brasil** (...) A PF que encontrei era uma instituição que já merecia o respeito do povo brasileiro. **Mas estava desequipada, com déficit enorme de pessoal, de equipamento e não usava as técnicas modernas de investigação que vieram a se configurar nessas operações da Polícia Federal.** Foram feitas em quatro anos quase 400 operações, onde o crime organizado foi combatido em todos os Estados. E como se fez isso? Equipando a polícia, mantendo reuniões sistemáticas entre o diretor geral, um exemplo de servidor público, que é o Paulo Lacerda, e o ministro da Justiça. Eram reuniões diárias nestes quatro anos. Meu primeiro despacho, às 8h30min, era com o doutor Paulo Lacerda. **E o uso de técnicas modernas, como monitoramento telefônico, uso intensivo de inteligência, planejamento estratégico, prisão temporária.** Enfim, métodos de investigação que são usados no mundo inteiro, mas, aqui, eram usadas com muito cuidado, ao ponto de todas estas operações terem sido consumadas sem ter sido disparado um único tiro. **Nunca a Polícia Federal deu um tiro, por que havia um trabalho prévio de inteligência e um planejamento estratégico rigoroso.** (...) Eu acho que conseguimos, a partir de um ponto de partida forte, com uma Polícia Federal existente, **fazer concursos, valorizar a academia e fazer uma Polícia Federal nova em cima daquela que já existia.** Fiz uma imagem no discurso de posse do Paulo Lacerda, dizendo que a tarefa dele era construir o FBI brasileiro e eu acho que está sendo conseguido.”

2.5.3 Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística

O Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística (ou apenas Sistema de Criminalística – SISCRIM) é um sistema interno que foi concebido e desenvolvido com o intuito de racionalizar o acesso à informação, melhorar o desempenho do trabalho pericial e facilitar a administração centralizada da perícia no âmbito do Departamento de Polícia Federal e implementado a partir de junho de 2006. Para isso, diversos aspectos foram abordados:

- Trâmite de documentos e material;
- Acervo digital de documentos;
- Gestão de recursos humanos;
- Elaboração de documentos com suporte automatizado;
- Suporte a decisões administrativas e estratégicas;
- Apoio ao trabalho técnico pericial.

⁸ Disponível em: <http://iddd.org.br/imprensa/show/84>, Instituto de Defesa do Direito de Defesa, consultado em 15/07/2011.

O SISCRIM acompanha o trabalho dos setores de criminalística da Polícia Federal desde a chegada do expediente de serviço até a liberação do laudo pericial. Nesse trajeto, rastreia documentos, registra resultados intermediários, controla o andamento de filas de trabalho e os volumes de produção, pendências e solicitações. Além disso, auxilia a atividade fim na medida em que disponibiliza para consulta todo o acervo digital do sistema e gera conteúdo de novos documentos automaticamente a partir de diversos modelos altamente adaptáveis. Finalmente, possui módulo de apoio à gestão de recursos humanos integrado ao controle de produção, o que viabiliza a análise mais apurada dos cenários e a tomada de decisões mais eficazes com relação à lotação de funcionários e à distribuição de trabalho.

O SISCRIM se divide em cinco grandes módulos dentre eles o de suporte à elaboração dos exames periciais. Este módulo contém funções para o registro dos exames elaborados nas unidades de perícia e para a geração de conteúdo de documentos. Estas funções compreendem o processo de fechamento do exame (numeração e classificação de laudo, informação ou parecer técnico) e o armazenamento de informações criminais sobre o corpo de delito periciado (quantidade de material, valor merceológico, etc.). Em complemento, o sistema oferece modelos automatizados que se utilizam de informações técnicas e administrativas para a geração automática de conteúdo de documentos, o que já tem contribuído para o aumento de produtividade no desempenho de tarefas cotidianas tais como a elaboração de laudos.

O SISCRIM permite compartilhar o acervo de laudos entre todas as unidades. Com isso, todo o trabalho da perícia no âmbito do DPF e o conhecimento nele aplicado está acessível aos usuários do sistema e arquivos digitais de documentos podem ser obtidos a qualquer momento.

2.6 Os *stakeholders* da perícia criminal

Devido ao enfoque dessa pesquisa ser na esfera criminal, com os serviços periciais prestados por uma organização pública, pretende-se apresentar quem são os consumidores dos serviços realizados pelos organismos públicos dedicados à perícia criminal, no caso, a Criminalística do Departamento de Polícia Federal, ou seja, as pessoas e as organizações que tenham algum interesse nesse serviço sendo seus principais destinatários.

A terminologia *stakeholders*, nesse caso, é utilizada para denominar quaisquer pessoas ou organizações que tenham algum interesse no desempenho do serviço de perícia criminal. Cabe esclarecer, que o destinatário do serviço de perícia criminal não é o usuário final do serviço público de Justiça, mas outros prestadores de serviço, que atenderão ao usuário final.

Dessa forma, Rodrigues (2010, p. 117) construiu a definição do papel de cada um dos *stakeholders* do serviço de perícia criminal, categorizando-os da seguinte maneira:

- a) **Clientes:** são aqueles a quem se destina o laudo pericial, ou seja, são os outros prestadores de serviço que atenderão ao usuário final. Podem ser clientes internos, que são parte da mesma organização, mas de diferentes unidades ou operações; e, externos, que são pessoas ou grupo de pessoas externas à organização, que estão recebendo o serviço;
- b) **Usuários:** são os cidadãos que utilizam o serviço público de perícia criminal;
- c) **Financiadores:** são aqueles que custeiam a produção do serviço;
- d) **Beneficiários:** são aqueles que esperam algum benefício;
- e) **Participantes ou co-produtores:** são aqueles que de alguma forma participam da sua produção;
- f) **Agentes políticos:** são os agentes públicos que representam os cidadãos e autorizam, destinam recursos, fiscalizam e definem a jurisdição do serviço.

Com base na categorização acima, faz-se necessária a distinção entre usuário e cliente, uma vez que o serviço de perícia criminal, por si só, não produz efeitos, por melhor que tenha sido realizado. Para produzi-los, ele depende da atividade de outros profissionais, os quais foram definidos como clientes e aos quais ele se destina.

Ainda com base nesta categorização, foram mapeados os principais *stakeholders* da perícia criminal, conforme ilustra a Figura 2.3:

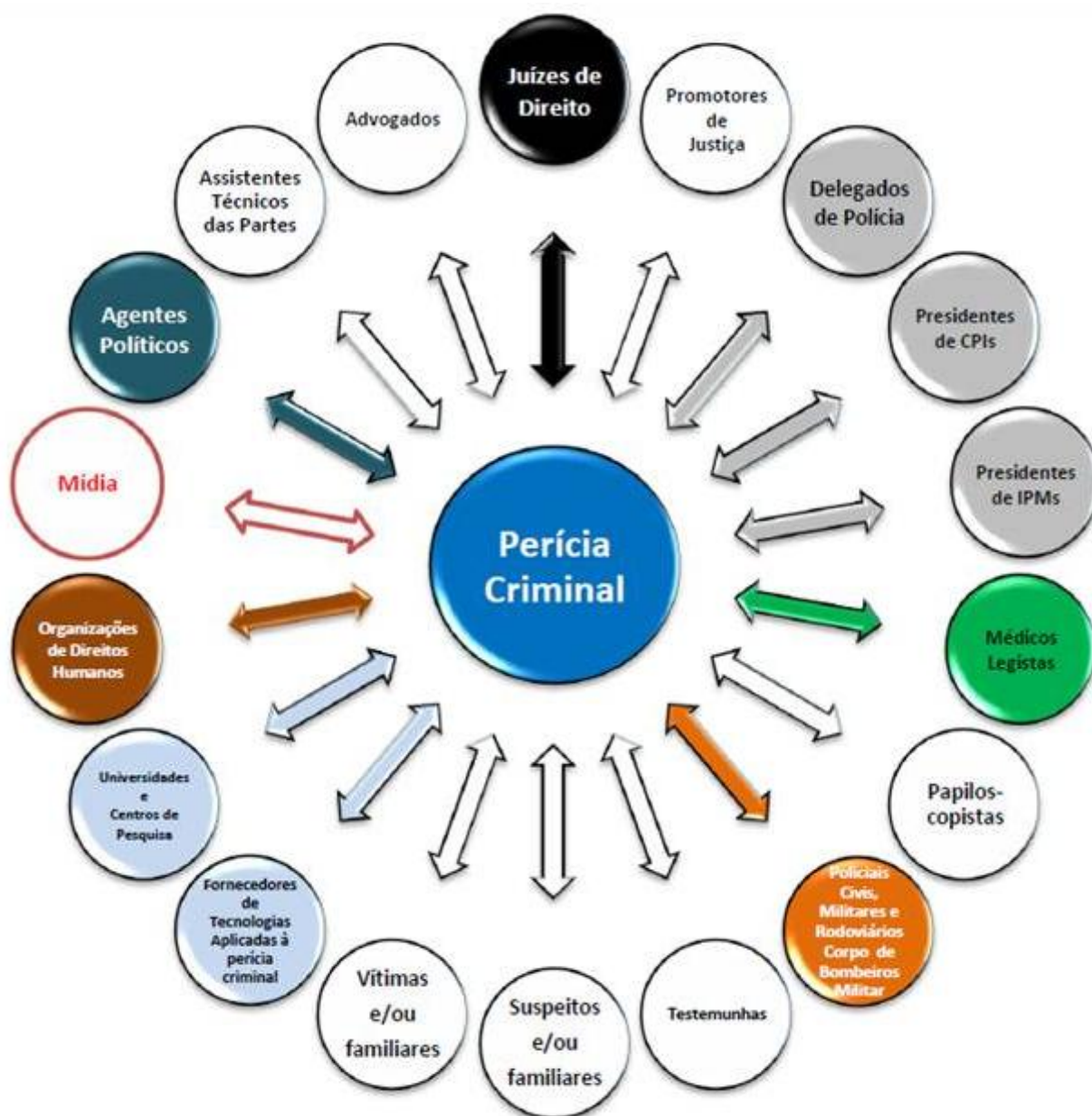


Figura 2.3 – A perícia criminal e seus principais *stakeholders*. (Rodrigues, 2010, p. 118).

O delegado de polícia (civil ou federal) é quem faz a requisição do serviço de perícia criminal e o laudo pericial criminal é encaminhado ao inquérito policial. Os delegados de polícia, quando a Polícia Técnico-Científica ou Perícia Oficial estiver dentro dos quadros da Polícia, como é o caso da Polícia Federal e alguns estados da Polícia Civil (por exemplo, Rio de Janeiro e São Paulo) serão clientes internos. Entretanto, quando a perícia estiver fora dos quadros da Polícia Civil (como é o caso dos estados de Goiás e do Rio Grande do Sul), os delegados de polícia serão considerados como clientes externos.

Os presidentes de comissões parlamentares de inquérito (CPIs) do Poder Legislativo e de inquéritos policiais-militares (IPMs) de organizações militares conduzem apurações de fatos no âmbito de suas competências e também demandam serviços periciais. Analogamente, exercem funções semelhantes à do delegado de polícia. Como pertencem a organizações diferentes dos peritos, são clientes externos.

O laudo pericial é essencial para o promotor de justiça/procurador oferecer a denúncia contra alguém, pessoa física ou jurídica, e sustentar o pedido de condenação contra o acusado, ou optar pelo arquivamento do inquérito, ou ainda, pedir novas diligências. Como se trata de instituições distintas, os promotores públicos/procuradores são considerados clientes externos.

Os advogados de defesa e os defensores públicos também se utilizam dos laudos periciais para formularem as suas estratégias para promoverem a defesa de seus clientes. Os defensores podem formular quesitos sobre o laudo e requererem ao juiz que o perito criminal os responda e, ainda, podem requerer ao juiz, da mesma forma que a acusação, a convocação do perito criminal em audiência para que seja sabatinado sobre o laudo pericial que emitiu. Dessa forma, os advogados de defesa e os defensores públicos são clientes externos do serviço pericial.

O destinatário final do serviço pericial criminal é o juiz, uma vez que o laudo pericial criminal é muito mais dirigido ao magistrado, não só porque os peritos são classificados como auxiliares da justiça⁹, mas porque a prova pericial criminal transcende o inquérito policial. Todas as demais provas produzidas no inquérito policial são refeitas fase judicial e, eventualmente, acrescentadas outras, exceto algumas (cautelares, não repetíveis e antecipadas) e entre elas, está a prova pericial produzida a partir do levantamento do local de crime. Esta prova não pode ser refeita, e sua ausência nas infrações penais que deixarem vestígios, é causa de nulidade do processo. A perícia “são os olhos do juiz” (de direito) e essencial para a fundamentação da sentença. Dessa forma, o juiz¹⁰ é o cliente externo do serviço pericial criminal.

⁹ Art. 275 do Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941).

¹⁰ No caso dos crimes tratados nessa pesquisa, o juiz é o denominado “singular”. No entanto, cabe esclarecer que, quando o crime é julgado pelo Tribunal do Júri, como é o caso dos crimes dolosos contra a vida (homicídio, instigação e auxílio ao suicídio, aborto e infanticídio), embora o juiz conduza o processo e aplique a pena, quem decide se o acusado é inocente ou culpado são os jurados, que funcionam como juízes nestes casos. Em ambos os casos, juiz singular ou júri, trata-se de clientes externos.

A vítima e/ou seus familiares são usuários do serviço, porque a perícia criminal auxilia a esclarecer o fato e, posteriormente, o juiz, ao aplicar a lei em determinado caso. Da mesma forma, os suspeitos e indiciados também são usuários, porque, se houver uma perícia de fato, efetiva, eles não sofrerão constrangimentos, inclusive físicos e/ou psicológicos, e ainda poderão ser inocentados, se indevidamente acusados. Os assistentes técnicos das partes também foram categorizados como usuários, porque eles se utilizarão do laudo pericial oficial para desenvolverem os seus respectivos trabalhos. Ou seja, é a partir do laudo pericial oficial que os assistentes técnicos escrutinarão o laudo dos peritos criminais oficiais, a fim de atuar em benefício de sua respectiva parte – acusação ou defesa. A presença do assistente técnico não é uma obrigação, mas tão somente uma faculdade da parte.

As vítimas, os suspeitos ou indiciados, seus familiares e os assistentes técnicos, apesar de serem cidadãos, usuários do serviço, não podem ser considerados clientes, porque o laudo pericial não se destina a eles. No entanto, em determinadas situações, podem se aproveitar do laudo pericial e utilizá-lo para ingressar na justiça cível, com o objetivo de pedirem indenização pecuniária, antes mesmo do fim da ação penal.

Os contribuintes são os financiadores do serviço pericial, pois o custeiam, por intermédio do pagamento dos seus tributos. O serviço pericial criminal federal é orçado por agentes políticos dos poderes executivo e legislativo, enquanto a execução orçamentária é realizada pelos gestores, no caso pelo Departamento de Polícia Federal. Os agentes políticos são considerados *stakeholders* cruciais para qualquer organização, pois, ao representam os cidadãos, e principalmente, determinam o nível de autoridade pública destinada ao órgão, a quantidade de recursos, sua jurisdição, sua estrutura organizacional, a fiscalização da sua atuação, entre outras. Dessa forma, o relacionamento dos gestores públicos com os agentes políticos é de vital importância.

Assim, o julgamento político do valor do serviço pericial e de como ele deve ser arranjado institucionalmente e estruturado organizacionalmente é mérito político. Prova disso, são os arranjos institucionais e a estrutura organizacional dos órgãos periciais que variam entre as unidades federativas e conseqüentemente, o seu nível de autonomia.

Outra demonstração da importância dos stakeholders para a atividade pericial criminal é o Governo Federal. Por meio da Secretaria Nacional de Segurança Pública – SENASP/MJ,

financia ações nos órgãos periciais do país. Este financiamento vai desde a compra de máquinas fotográficas, até a aquisição de equipamentos mais complexos e custosos como robôs e microcomputadores de varredura, bem como reformas e construções de prédios para ampliar suas instalações. Em síntese, os agentes políticos são stakeholders considerados críticos para a prestação do serviço pericial.

Entre os beneficiários estão: a sociedade como um todo, ou seja, seus cidadãos interessados em um serviço que contribuirá para a investigação científica, auxiliando na busca, identificação e punição dos responsáveis pelos delitos cometidos, ou inocentar aqueles que foram indevidamente indiciados ou acusados; as testemunhas, na medida em que a perícia na confirmação dos depoimentos efetuados, ou eventualmente, identificar os casos em que há falso testemunho; as organizações defensoras dos direitos humanos que têm nos laudos periciais uma fonte de informação relevante para desempenhar suas atividades; e a mídia, que divulga os casos, dando-lhes maior ou menor enfoque, ao mesmo tempo, em que cumprem sua função de informar a opinião pública com maior precisão dos fatos.

Os primeiros participantes do serviço pericial são os policiais (civis, militares, rodoviários e federais), porque atuam no isolamento e na preservação da cena ou local de crime, que é onde inicia todo o processo, e também torna-se um fator crítico para o sucesso do serviço pericial. Nesse momento, tanto os policiais fornecem dados e informações sobre o evento para os peritos criminais atuarem no local de crime, quanto os peritos criminais também podem fornecer informações aos policiais que os ajudem na investigação e elucidação daquele fato. A preservação do local e seu isolamento até a chegada dos peritos criminais, mantendo o estado inalterado da cena, e tão importante, que estes participantes podem ser considerados co-produtores do serviço pericial criminal.

Os suspeitos, a vítima e/ou seus familiares podem desempenhar papel de participantes na produção do serviço pericial em algumas situações, tais como: quando fornecem informações ou até mesmo padrões para diversos exames (amostras de DNA, padrões caligráficos, por exemplo). Estes padrões serão utilizados posteriormente quando da realização dos exames periciais como peças de comparação com os eventuais vestígios colhidos ou materiais apreendidos com suspeitos em fase posterior, permitindo ao perito elucidar o fato específico.

As testemunhas também podem atuar de alguma forma como participantes do serviço pericial, fornecendo detalhes do que viram, ouviram, presenciaram em relação a um determinado fato investigado, fornecendo assim, informações que possam ajudar na elucidação do evento, e em particular, no trabalho pericial.

Outros participantes relevantes são: os fornecedores de material de consumo, principalmente das novas tecnologias, que auxiliam e agilizam o trabalho pericial; as universidades, com o conhecimento científico; e em alguns casos quando necessário, os médicos-legistas e os papiloscopistas que trocam informações e auxiliam na identificação das pessoas.

A participação dos clientes pode ocorrer na fase judicial. Durante uma audiência, os advogados, promotores/procuradores e juiz de direito podem fazer questionamentos ao perito criminal sobre o laudo pericial. Esta fase pode ser considerada com uma extensão do serviço pericial, pois a participação do perito criminal nesse momento, esclarecendo pontos obscuros constantes do laudo, pode enriquecer o entendimento das partes e do juiz sobre os fatos, como também, em um caso extremo, desqualificar a prova pericial. Portanto, esta fase será levada em conta quando do julgamento do processo pelo juiz. Esta troca de informações pode ser considerada como um serviço de ‘pós-venda’ da atividade pericial, dando a oportunidade da perícia esclarecer seu trabalho (laudo pericial criminal), e assim, torná-lo mais efetivo. Mesmo quando é só para escutinar e sabatar sobre o laudo pericial criminal em uma audiência, os questionamentos funcionam como insumos com o objetivo de que o perito criminal esclareça pontos importantes e relevantes para as partes e ao juiz, melhorando a qualidade do serviço pericial prestado e contribuindo para que a verdade apareça e se faça a Justiça.

Em síntese, o serviço de perícia criminal lida com diversos stakeholders, fazendo com que a atividade pericial enfrente diferentes pressões e cobranças, seja avaliada sob diferentes critérios, pois cada um dos *stakeholders* podem ter interesses distintos e, até mesmo conflitantes, apresentando diferentes expectativas em relação ao resultado do serviço pericial criminal.

A partir da identificação dos *stakeholders* da perícia criminal, no tópico seguinte são apresentados os tipos de serviços periciais executados na Criminalística do Departamento de Polícia Federal.

2.7 Áreas da Perícia Criminal Federal

A fim de fazer frente às suas necessidades, a Perícia Criminal Federal precisou desenvolver áreas especializadas do conhecimento criminalístico, estruturando-se da seguinte forma:

I – Área de Perícias Documentoscópicas

- 1) Laudo de Exame Documentoscópico: Grafotécnico, Mecanográfico, Estampilhas, Rasuras, Idade do documento e Idade de tinta;
- 2) Laudo de Exame em Moeda - Papel moeda, Moeda metálica.

II – Área de Perícias Contábeis

- 1) Laudo de Exame Contábil;
- 2) Laudo de Exame Econômico-Financeiro.

III – Área de Perícias de Engenharia

- 1) Laudo de Exame em Obra de Engenharia - Usina, Estrada, Barragem, Drenagem, Indústria, Instalações, Edificações, etc.;
- 2) Laudo de Avaliação de Imóvel;
- 3) Laudo de Exame em Máquinas;
- 4) Laudo de Exame em Aparelho Eletrônico: Telefone Celular, Radiotransmissor, GPS, etc.;
- 5) Laudo de Exame em Aparelho Elétrico.

IV – Área de Perícia de Informática

- 1) Laudo de Exame em Sistema de Informações;
- 2) Laudo de Exame em Computador;
- 3) Laudo de Exame em Ambiente Computacional;
- 4) Laudo de Exame em Local na Internet;
- 5) Laudo de Exame em Mídia de Armazenamento Computacional.

V – Área de Perícia de Laboratório

- 1) Laudo de Exame em Bebida;
- 2) Laudo de Exame em Produto Alimentício;
- 3) Laudo de Exame em Produto Cosmético;
- 4) Laudo de Exame em Produto Farmacêutico;
- 5) Laudo de Exame em Produto Químico;
- 6) Laudo de Exame Químico-Toxicológico (Sangue) (Urina) (Vísceras);
- 7) Laudo de Exame em Microvestígio (Sangue) (Esperma) (Saliva) outros;
- 8) Laudo de Exame em Substância Vegetal (Maconha), (Folhas de Coca);
- 9) Laudo de Exame em Substância (Cocaína) (Heroína) (LSD) (Cloroeto de etila) outros;
- 10) Laudo de Exame em Material Explosivo;
- 11) Laudo de Exame em Material de Incêndio;
- 12) Laudo de Exame em Material;
- 13) Laudo Preliminar de Constatação;

- 14) Laudo de Exame em DNA;
- 15) Laudo de Exame em Arma de Fogo;
- 16) Laudo de Exame em Confronto Microbalístico;
- 17) Laudo de Exame em Munição;
- 18) Laudo de Exame em Elemento de Munição;
- 19) Laudo de Exame em Arma Branca.

VI – Área de Perícias em Locais

- 1) Laudo de Exame em Local: Acidente de Tráfego, Morte, Morte Violenta, Arrombamento, Incêndio, Explosão, Furto, Disparo de Arma de Fogo, Desabamento, Constatação de danos, Laboratório clandestino, Estação de rádio clandestina, Reprodução Simulada de fatos (reconstituição).

VII – Área de Perícias Merceológicas

- 1) Laudo de Exame Merceológico (Avaliação direta) (Avaliação indireta)

VIII – Área de Perícias de Meio-Ambiente

- 1) Laudo de Exame para Constatação de Dano Ambiental: Queimada, Incêndio florestal, Poluição (hídrica; do solo; atmosférica), Desmatamento, Extração mineral, Fauna, etc.;
- 2) Laudo de Exame para Constatação de Reparação de Dano Ambiental;
- 3) Laudo de Exame em Animal.

IX – Área de Perícia de Audiovisual

- 1) Laudo de Exame em Material Audiovisual Transcrição fonográfica, Identificação de locutor, Fita magnética de áudio/ vídeo, mídias, etc.

X – Área de Perícias em Veículos

- 1) Laudo de Exame em Veículo.

XI – Área de Perícias Especiais

- 1) Laudo de Exame de Reprodução Simulada de Fatos;
- 2) Laudo de Exame de Estudo Reconstitutivo.

3 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL

Este capítulo apresenta uma revisão abrangente da literatura sobre os temas e conteúdos ligados à Perícia Contábil, apresentando desde seu conceito, passando pelo seu principal produto – o laudo contábil – nas suas principais características, o profissional responsável por sua feitura – o perito – atuando como “os olhos do juiz” em busca da verdade. Para garantir essa busca da verdade, o trabalho pericial deve ser fundamentado em provas materiais em sintonia com as normas vinculadas ao seu exercício.

3.1 Conceitos de perícia contábil

Aristóteles definiu as estruturas de boas definições em suas palavras: *definitio fit per genus proximum et differentiam specificam* (ALBERTO FILHO, 2008, p. 14).

Etimologicamente, o termo perícia origina-se do latim *peritia*, que significa o conhecimento adquirido pela experiência, saber, habilidade. (SÁ, 2007, p. 13; ALBERTO FILHO, 2008, p. 14). Inicialmente, na Roma antiga, essa experiência foi designada como saber e talento. Hoje, significa pesquisa, exame e habilidade para investigar sobre a verdade de fatos (SÁ, 2007, p. 13).

Para análise do conceito de perícia contábil, verificamos que ele varia de autor para autor, dessa forma, citamos alguns dos autores pesquisados, apresentando a evolução dos conceitos ao longo do tempo:

- Serres (1926, p. 711) – “informe, estudio o dictamen que los peritos emitan (oral o escrito), representa para quien lo há solicitado, ordenado o consentido, um conjunto de opiniones coordinadas o de descripciones ilustrativas, o de razonamientos de larga práctica o el resultado de la observación continuada (...) La opinión fundada de los peritos; la respuesta oral o escrita que esos especialistas proporcionam al juez de la causa en las cuestiones que se les someten a su resolución; el informe razonado que ellos emiten sobre algún punto planteado en el expediente, se llama dictamen y también pericia, vocablo este último que proviene del latín *peritia*, el que significa sabiduría, práctica, experiencia y habilidad em uma ciência o arte.”

- Santos (1928, p. 14; 1940, p. 2) – “Perícia contábil é o exame feito na contabilização de uma administração com o fim de determinar a regularidade ou irregularidade, ou a situação dos fatos ou somente certos fatos que à mesma administração se prendem. A perícia pode se estender ao estudo dos serviços contábeis a fim de dar-lhes organização ou aconselhar reformas. A perícia tem lugar: I – Por vontade ou consentimento do proprietário – voluntária; II – Por ordem judiciária – perícia judicial.” Na terceira edição de sua obra, ele apresenta a seguinte definição: “Perícia contábil é o exame na contabilização de uma Administração com o fim de verificar a sua regularidade ou de esclarecer ou de estudar ou de resolver assuntos, que à mesma interessam ou que com a mesma se relacionam.”
- D’Áuria (1955, p. 21), “Perícia é o meio de prova admitido pela legislação ou parecer de entendido na matéria em julgamento.”
- Santos (1955, p. 2) – “É a prova pericial contábil como o meio jurídico pelo qual se chega à verdade, à certeza, sobre questões ou fatos contábeis objeto da causa. É o caminho trilhado com o objetivo de alcançar os meios afirmativos para os fatos contábeis alegados ou contestados. É também a ação de provar, de fazer a prova contábil.”
- Pacheco Júnior (1959, p. 16) – “A perícia tem por finalidade a demonstração de um fato que por dever do ofício nos cabe verificar e essa demonstração deve ser calçada na mais pura e genuína expressão da verdade.”
- Monteiro (1965, p. 15) – “a peritagem é a actividade do perito, o qual, segundo a definição lexicográfica, é a pessoa douta, instruída, versada, hábil e destra em qualquer ciência, técnica, arte ou outra matéria. À qualidade que lhe conferem os seus conhecimentos e experiência chama-se perícia.”
- Gonçalves (1968, p. 7; 1967, p. 269) – “Exame pericial ou perícia é o exame hábil de alguma coisa realizada por pessoa habilitada ou perito, para determinado fim, judicial ou extrajudicial.” E, acrescenta, que “perícia contábil é o exame hábil de qualquer

peça de contabilidade, a vistoria e a avaliação de elementos patrimoniais (estoques, instalações) efetuado por perito-contador.”

- Martins (1968, p. 220; 1973, p. 180) – “A Revisão ou Perícia tem a incumbência de apurar a exatidão dos fatos registrados na Contabilidade. Limita-se ao exame parcial de uma peça ou setor, como poderão verificar o registro de todas as operações realizadas no decorrer do período em observação. A pesquisa procura alcançar a exatidão técnica e formal, corroborada por uma documentação hábil e sujeita à verificação voluntária ou compulsória”. Em uma outra publicação cinco anos mais tarde, este autor define perícia contábil como sendo “o exame que se realiza na Contabilidade para o fim de verificar-se a correção dos registros procedidos.”
- Klein (1970, p. 39) – “exames técnicos e detalhados, feitos por pessoas especializadas e credenciadas a exames de documentos, bens de qualquer natureza; a exames na pessoa ou no objeto de direito; a exames de atos e fatos, de causa e efeito que originaram o evento, via de regra atendendo a quesitos formulados pelas partes ou pelo juiz.”
- Oliveira (1987, p. 3) – “A perícia é a medida que vem mostrar o fato, quando não haja meio de prova documental para mostrá-lo, ou quando se quer esclarecer circunstâncias, a respeito do mesmo, que não se achava perfeitamente definidas.” E continua, “A perícia importa sempre em exame que necessite de ser feitos por técnicos, isto é, por peritos ou pessoas hábeis e conhecedoras da matéria a que se refere.”
- Vaz (1993, p. 6) – “A perícia é uma especialização que requer um universo diversificado de conhecimentos, não bastando, apenas, a Contabilidade acadêmica, porque, na perícia, o perito precisa enxergar onde não há luz, ler o que não está escrito e encontrar o que não existir.” E acrescenta que, “tais ensinamentos não se aprende nas escolas. Só são assimilados na escola do trabalho diário e com o professor ‘tempo’”.
- Magalhães *et al.* (2007, p. 12) e Magalhães e Lunkes (2008, p. 4) – “A perícia, pela ótica mais ampla, pode ser entendida como qualquer trabalho de natureza específica,

cujo rigor na execução seja profundo. Dessa maneira, pode haver perícia em qualquer área científica ou até em determinadas situações empíricas. Por outro lado, a natureza do processo é que a classificará, podendo ser de origem judicial, extrajudicial, administrativa ou operacional. Quanto à natureza dos fatos que a ensejam, pode ser classificada como criminal, contábil, médica, trabalhista etc.”

- Hoog e Petrenco (2005, p. 43-44) – “podemos conceituar a perícia como um serviço especializado, com bases científicas, contábeis, fiscais e societárias, à qual exige formação de nível superior, e deslinda questões judiciais e extrajudiciais.” E acrescenta, “É utilizada como elemento de prova, ou reveladora da verdade em assuntos fisco-contábeis e tem por finalidade a demonstração de um ato ou fato, a qual deve ser efetuada com o maior rigor possível e embasada na mais pura e genuína expressão da verdade.”
- Silva (2005, p. 43) – “A perícia, independente do ramo do saber, possui caráter científico e técnico. Deve estar vinculada a uma das áreas de humanas, exatas ou biológicas. Quando recai sobre o objeto da Contabilidade (patrimônio), denomina-se perícia contábil.”
- Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 16) – “perícia é uma diligência realizada ou executada por peritos, a fim de esclarecer ou evidenciar certos fatos objeto do litígio judicial ou por interesse extrajudicial.”
- Sá (2007, p. 14) – “Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.”
- Alberto (2007, p. 33) – “a perícia contábil é um instrumento técnico-científico de constatação, prova ou demonstração, quanto à veracidade de situações, coisas ou fatos oriundos das relações, efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades.”

- Moura (2007, p. 5) – “De modo amplo, entende-se por perícia um meio de prova, vez que através dessa prova se examinam e se verificam fatos da causa. Perícia, segundo o princípio da lei processual, é a medida que vem mostrar o fato, quando não haja meio de prova documental para revelá-lo, ou quando se quer esclarecer circunstâncias a respeito dele e que não se achem perfeitamente definidos. A Perícia designa a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se apurem, esclareçam, o exame, a verificação acerca da verdade ou da realidade de certos fatos, por pessoas que tenham reconhecida habilidade ou experiência na matéria de que se trata. A perícia importa sempre em exame que tem de ser feito por técnicos, isto é, peritos ou pessoas hábeis e conhecedoras da matéria a que se refere.”
- Ornelas (2007, p. 33) – A perícia contábil inscreve-se num dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas.”
- Hoog (2008, p. 50) – “podemos conceituar a perícia como um serviço especializado, com bases científicas, contábeis, fiscais e societárias, à qual se exige formação de nível superior, e deslinda questões judiciais e extrajudiciais. É utilizada como elemento de prova, ou reveladora da verdade em assuntos fisco-contábeis, e tem por finalidade a demonstração de um fato ou ato, a qual deve ser efetuada com o maior rigor possível e embasada na mais pura e genuína expressão da verdade.”
- Alberto Filho (2008, p. 15) – “procuro definir Perícia porquanto sendo a diligência realizada, como meio de prova, por pessoa ou pessoas físicas, com a finalidade de apurar tecnicamente um fato, com o precípuo escopo de instrução de um procedimento.”
- Cabral (2010, p. 15) – “Perícia é uma diligência realizada ou executada por peritos, a fim de esclarecer ou evidenciar certos fatos, objeto de litígio judicial, ou por interesse extrajudicial. Significa, portanto, a investigação, o exame, a verificação da verdade, ou realidade de certos fatos, por pessoas que tenham habilitação profissional, reconhecida experiência quanto à matéria e ilibada idoneidade moral. Consiste a perícia na realização de exames, vistorias, avaliações, arbitramentos e investigações.”

- Oliveira (2012, p. 61) – “Perícia é o exame hábil de questões controversas, dúvidas e casos específicos ou determinados em lei, realizada por pessoa habilitada (perito) para determinado fim judicial ou extrajudicial. Os exames periciais seguem normas específicas e incluem procedimentos de comprovação dos fatos em estudo. Esses exames devem ser feitos de forma crítica (valer-se de todos os meios de provas para apurar a veracidade dos fatos) por profissional com conhecimento técnico, prático e de ilibada reputação e apresentados na forma de um laudo ou parecer.”

Para finalizar, a definição do Conselho Federal de Contabilidade¹¹ sobre Perícia contábil, estabelece que “A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.”

3.2 Classificação das perícias

As perícias podem ser classificadas por diversos critérios, não existindo uma classificação uniforme visto que depende da questão que será examinada. Por isso, na literatura, há vários tipos de perícia, conforme cada autor pesquisado, como, por exemplo, judicial, semijudicial, extrajudicial, arbitral, administrativa, especial, etc., de acordo com as necessidades processuais.

3.2.1 Perícia judicial

A perícia judicial é realizada dentro do aparato do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade das partes envolvidas ou por determinação do juiz presidente do feito. Assume forma solene porque é determinado por um magistrado e é processada, segundo regras legais específicas, em processo judicial, em juízo, surgindo sempre em litígios, em matéria a ser julgada que precisa ser esclarecida e é fita para dirimir dúvidas. Segundo suas finalidades, subdividem-se em meio de prova ou de arbitramento. Será prova quando, no processo de conhecimento ou liquidação de artigos, tiver de trazer a verdade real,

¹¹ NBC TP 01 - Perícia Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 1.243/2009, de 18/12/2009.

demonstrável científica ou tecnicamente, para subsidiar a formação da convicção dos julgados. Será de arbitramento quando, determinada no processo de liquidação de sentença, tiver de quantificar, mediante critério técnico, a obrigação de dar (ALBERTO, 2007, p. 38; ZANNA, 2005, p. 53; SÁ, 2007, p. 19; KLEIN, 1970, p. 47; MAGALHÃES *et al.*, 2007, p. 23).

A perícia judicial será de ofício quando for iniciada por determinação do magistrado. Isso acontecerá quando o magistrado necessitar de informações adicionais sobre fatos controversos alegados na lide para poder prolatar sua sentença.

Na esfera judicial, as áreas onde o juiz exerce o seu poder jurisdicional são determinadas por varas. A vara tem o sentido e o alcance contábil jurídico de jurisdição da justiça. (HOOG, 2008, p. 213). Dessa forma, quanto à espécie, as perícias judiciais podem ser classificadas de acordo com as informações adicionais que podem apresentar ao magistrado, conforme quadro a seguir.

Quadro 3.1 – Informações apresentadas na perícia

Nas Varas Cíveis	Ação de execução forçada, prestação de contas, avaliações patrimoniais, litígios entre sócios, indenizações, avaliação de fundos de comércio, renovatórios de locações, apuração de haveres, liquidações.
Nas Varas Criminais	Fraudes e vícios contábeis, adulterações de lançamentos e registros, desfalques, incêndios doloso, falências fraudulentas, estelionatos, apropriações indébitas (incluindo as previdenciárias).
Nas Varas de Família	Avaliação de pensões alimentícias, avaliações patrimoniais.
Nas Varas de Órfãos e Sucessores	Apuração de haveres, prestação de contas de inventários.
Na Justiça do Trabalho	Indenizações de diversas modalidades, litígios entre empregados e empregadores, liquidação por arbitramento, liquidação por artigo, laudo de inspeção.
No Tribunal Marítimo	Avarias simples e grossas, sinistros em geral.
Nas Varas de Falência	Perícias falimentares e recuperação judicial e extrajudicial em geral.
Nas Varas da Fazenda Pública	Perícias de ação de execução em contratos de financiamento (com entidades públicas), lesão aos cofres públicos dos impostos estaduais, municipais.
Nas Varas Judiciais Federais	Perícias de ações de depósitos, ação ordinária (PIS, COFINS e ex-FINSOCIAL), IRPJ, imóveis (plano de equivalência salarial) e outros impostos, taxas e contribuições federais.

Fonte: Hoog (2008, p. 213-214); Hoog e Petrenco (2005, p. 159-160).

3.2.2 Perícia semijudicial

A perícia semijudicial é toda realização que se dá dentro do aparato institucional do Estado, porém fora do Poder Judiciário por determinação, requerimento ou necessidade de seus agentes. Processa-se conforme regras específicas, normalmente de acordo com o regimento interno do órgão que contém o processo em questão. Segundo o aparato estatal atuante, subdivide-se em policial (nos inquéritos policiais), parlamentar (nas comissões parlamentares de inquérito ou especiais) e administrativo-tributária (na esfera da administração pública tributária ou conselhos de contribuintes). Tem por objetivo ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuários. É considerada semijudicial porque as autoridades policiais, parlamentares ou administrativas têm algum poder jurisdicional classicamente equiparável como sendo pertencente ao Poder Judiciário e, ainda, por estarem sujeitas a regras legais e regimentos que se assemelham às judiciais (ALBERTO, 2007, p. 38; ZANNA, 2005, p. 53).

Estas perícias ocorrem na esfera do Estado. As perícias seguintes são realizadas sem a interferência desse ente público.

3.2.3 Perícia extrajudicial

A perícia extrajudicial (ou administrativa) é realizada fora do processo, por necessidade e escolha de uma ou mais partes, sem a interferência do Estado, que convencionam que a questão pendente seja decidida tendo por base a informação pericial. Portanto tem caráter eminentemente particular, sendo considerada amistosa e consentida entre as partes. Os entes físicos e jurídicos envolvidos são privados. Segundo sua finalidade, subdivide-se em demonstrativa, discriminativa e comprobatória. A demonstrativa tem a finalidade de evidenciar a veracidade ou não do fato ou da coisa previamente especificado na consulta. A discriminativa visa a colocar nos justos termos os interesses de cada um dos envolvidos na matéria potencialmente duvidosa ou conflituosa. A comprobatória tem o fim de comprovar manifestações patológicas da matéria periciada – fraudes, desvios, simulações etc. É possível que não alcançando a concórdia, o trabalho pericial seja utilizado como prova na peça inicial com a qual, eventualmente, uma das partes recorra ao Poder Judiciário para resolver as diferenças suscitadas e não resolvidas amigavelmente (ALBERTO, 2007, p. 39; ZANNA, 2005, p. 53-54; KLEIN, 1970, p. 47; MAGALHÃES *et al.*, 2007, p. 22).

3.2.4 Perícia arbitral

A perícia arbitral é aquela realizada dentro do processo arbitral (instância criada por vontade das partes). Não é enquadrada em nenhuma das anteriores por apresentar características peculiares, e de certa forma, híbrida, como se judicial e extrajudicial fosse. Quanto aos procedimentos, assemelha-se muito à perícia judicial, e quanto ao ambiente onde é realizada se assemelha à perícia extrajudicial. Subdivide-se em probante e decisória. Será probante quando funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsidiadora da convicção do árbitro. Será decisória quando seu agente ativo funciona como próprio árbitro da controvérsia. Citamos como exemplos: perícias como força probante, decisória, trabalhista, aluguel de imóvel para fins residenciais e comerciais etc. O perito deverá conhecer o processo e reportar-se diretamente ao árbitro ou ao tribunal arbitral, que é a autoridade designada para propor a solução do conflito. Também muda a forma de contratação, pois o contratado é o árbitro ou a câmara de arbitragem. Nesse caso, o juízo arbitral é uma forma de justiça privada. As partes, ao contratarem tal juízo, assinam o termo de validação, segundo o qual não se podem socorrer do Judiciário se a sentença arbitral for contrária a seus interesses. Sua finalidade precípua é de dirimir controvérsias relativas a direitos patrimoniais (ALBERTO, 2007, p. 39; ZANNA, 2005, p. 54).

3.3 Laudo Pericial

Assim como os litigantes têm como instrumentos o libelo e a contrariedade, o juiz tem a sentença e o perito criminal tem o laudo pericial, peça construída dentro de princípios regidos pela criminalística e fundamentada na lógica científica (CUNHA, 1987, p. 33).

Necessários para a elucidação dos fatos e para a determinação da autoria dos crimes, os laudos periciais constituem as chamadas provas frias, impessoais e objetivas, que contribuem de maneira positiva para a enunciação do veredicto judicial.

O artigo 6º do Código de Ética do Perito, aprovado no V Congresso Nacional de Criminalística, realizado em outubro de 1979 na cidade de Curitiba/PR, é incisivo quando afirma: “Peritos, lembrai-vos sempre de que vosso trabalho, isto é, o exame pericial, é a mais segura das provas do fato delituoso porque é o olho que vê, a mão que apalpa, a trena que mede, a ciência que tolhe a chicana, a arte que materializa a Verdade”.

No artigo 5º do referido código é reafirmada a importância do laudo pericial:

“Perito: tornai-vos, antes e acima de tudo, sentinelas da verdade. Isto é vosso trabalho - a perícia - é essencialmente especulativa por seu objeto formal (fenômenos e atos humanos que devem ser conhecidos) e pelo seu modo de proceder, o qual consiste em descobrir a Verdade dos fenômenos, dos fatos e do comportamento humano. Vosso trabalho - a perícia - por sua natureza e fins concorre para que a justiça seja distribuída de modo a não ferir direitos.”

3.3.1 Conceito

O laudo pericial consiste no resultado da perícia judicial.

Conforme norma do CFC¹², o laudo pericial contábil é o documento escrito, nos quais os peritos devem registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho.

De acordo com Sá (2007, p. 45), trata-se de “uma peça tecnológica” mediante a qual o perito contador se pronuncia a respeito das questões que lhe são formuladas. Por meio dela, o perito contador expressa, de forma circunstanciada, clara, objetiva, e de fácil compreensão, as sínteses do objeto da perícia, os estudos e as observações, as diligências realizadas, os critérios adotados, os resultados fundamentados e as suas conclusões, e será com base nesse laudo que o magistrado poderá decidir o litígio em questão, de forma correta, imparcial e justa.

Para Hoog (2008, p. 191), “o laudo pericial é a peça probante escrita objetiva, clara, precisa e concisa, na qual os peritos contábeis expõem, de forma circunstanciada, as observações e estudos que fizerem e registram as conclusões fundamentadas da perícia”.

Afirma Ornelas (2007, p. 93):

“O laudo pericial contábil é a peça técnica da lavra do perito nomeado. Pode ser elaborado em cumprimento à determinação judicial, arbitral, ou ainda por força de contratação. No primeiro caso, surge o laudo pericial contábil

¹² Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 – Perícia Contábil, aprovada pela Resolução nº 1.243, de 10/12/2009.

judicial. Nos demais, surge o laudo pericial contábil extrajudicial, um por solicitação de Tribunal Arbitral, outro em decorrência de contrato.”

Para Santos (1955, p. 294), enquanto materialização do trabalho pericial, o laudo pericial, “consiste na fiel exposição das operações e ocorrências da diligência, com o parecer fundamentado sobre a matéria que lhes foi submetida.”

O conteúdo do laudo pericial contábil, de forma lógica e tecnicamente correta, obriga ao perito desenvolver uma peça inteligível, munida de qualidades técnicas que permitam aos usuários, por meio de leitura, entender os contornos do processo, os fatos controvertidos que fundamentam o próprio pedido ou determinação da prova técnica, bem como a certificação positiva ou negativa desses mesmos fatos (ORNELAS, 2007, p. 94).

O laudo pericial contábil deverá conter todo o desenvolvimento da tese levantada pelo profissional, no intuito de convencer a autoridade presidente do processo da certeza jurídica quanto à matéria fática. Uma vez identificado o cerne da questão, o perito deve debruçar-se sobre o questionamento proposto, visando esclarecê-lo da melhor forma possível. Daí se conclui: fundamentação adequada, embasamento doutrinário consistente, opinião conclusiva e redação clara e objetiva, são estes elementos essenciais na elaboração da peça.

Trata-se, portanto da parte fundamental da perícia, sendo o mesmo elaborado pelo perito com o propósito de expressar a sua opinião técnica sobre as questões formuladas nos quesitos, e onde são expostas as operações realizadas sobre a matéria que lhe foi submetida, num parecer fundamentado. É nele que o perito irá descrever e documentar, de forma mais objetiva possível, os fatos com base nos quais pretende desenvolver sua argumentação e, afinal expor suas conclusões.

O laudo pericial deve ser objetivo, claro e preciso, e sempre que for necessário oferecer detalhes sobre a prova pericial, enfim, deve ser o mais completo possível, afinal será uma das bases legais para o magistrado decidir o litígio em questão. É interessante ressaltar que o laudo não é a única forma de detectar provas, e sim, mais uma maneira de examinar a verdade ou não da matéria conflituosa, podendo o juiz ter como base também outras informações.

Nesse sentido, afirmam Moraes e França (2000, p. 165), “o laudo pericial é a prova de execução da perícia. No entanto, o laudo pericial por si só, não é garantia de que a perícia atingiu o objetivo para o qual foi deferida.”

Dessa forma, o laudo deve limitar-se ao que é reconhecido como científico no campo da especialidade e o perito deve procurar emitir opiniões precisas, devendo ater-se à questão com realidade e dentro dos parâmetros da contabilidade.

O laudo contábil deve obedecer a alguns requisitos extrínsecos e outros intrínsecos. Requisitos extrínsecos entende-se que deve o laudo contábil ser lavrado na forma escrita e assinado pelo perito contábil, além de ser rubricado, evitando-se qualquer possibilidade de substituição de folhas. O laudo contábil deve possuir algumas determinadas qualidades intrínsecas, tais como: ser completo, claro, circunscrito ao objeto da perícia e fundamentado (MOURA, 2007, p. 26-27; ORNELAS, 2007, p. 94).

Ornelas (2007, p. 32) afirma que:

“O exame pericial envolve a inspeção de pessoas ou coisas com o objetivo de verificar determinados fatos relacionados com o objeto da lide, sendo esta a modalidade de perícia contábil mais comum. Já a vistoria é o trabalho desenvolvido pelo perito para constatar in loco o estado ou a situação de determinada coisa, geralmente imóveis.”

3.3.2 Tipos de laudos

As modalidades de perícia contábil demandam laudos diferenciados, ou seja, os laudos variam de acordo com suas finalidades.

Para Hoog (2008, p. 194):

“Laudo coletivo acontece quando é exigência legal ou a pedido de uma das partes. Neste caso o laudo é feito por mais de um perito, ou por uma junta de profissionais. Laudo de consenso acontece quando os peritos contadores assistentes concordam totalmente com o laudo do perito contador. Laudo discordante/divergente é elaborado pelo perito contador assistente quando o mesmo discorda do laudo oficial, sempre embasado com razões da discordância.”

Como ressaltado anteriormente, o laudo varia de acordo com sua finalidade. Sua estrutura deverá se adequar a cada caso, além de possuir características gerais iguais para todos. (ORNELAS, 2007).

3.3.3 Estrutura

Em sua estrutura o laudo não dispõe de um padrão, mas deve ser composto por algumas formalidades para uma melhor apresentação, bem como validade dos seus resultados. De acordo com Sá (2007, p. 46):

“Os laudos em suas estruturas devem encerrar identificações dos destinatários, do perito, das questões que foram formuladas e conter respostas pertinentes, devidamente argumentadas, anexando-se o que possa reforçar os argumentos das respostas ou opiniões emitidas.”

Partindo desse princípio, o perito deve elaborar o laudo de forma lógica e tecnicamente correta, sem abusar de termos específicos, possibilitando aos usuários um perfeito entendimento da matéria investigada.

Quanto à estrutura, a norma do CFC¹³ orienta que o laudo pericial contábil deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

- a) identificação do processo e das partes;
- b) síntese do objeto da perícia;
- c) metodologia adotada para os trabalhos periciais;
- d) identificação das diligências realizadas;
- e) transcrição e resposta aos quesitos: para o laudo pericial contábil;
- f) transcrição e resposta aos quesitos;
- g) conclusão;
- h) anexos;
- i) apêndices;
- j) assinatura do perito.

Diante do exposto, o laudo pericial deverá estar munido com características que atendam o que determina a norma de perícia, no que se refere a sua forma e seu conteúdo, facilitando o entendimento do tomador da decisão.

¹³ Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 – Perícia Contábil, aprovada pela Resolução nº 1.243, de 10/12/2009.

3.4 Perito

Não se poderia tratar de perícia sem estudar os peritos, suas atribuições, cujo produto final são pareceres técnicos denominados laudos periciais. Além do que, são dotados de formação e conhecimentos técnicos específicos e necessários para a apuração dos fatos e decisão da causa, agindo em auxílio ao juiz quando das questões que estejam fora de seu conhecimento profissional.

A definição de perito contábil adotada pelo CFC¹⁴ é:

“Perito é o contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada.

Perito-contador nomeado é o designado pelo juiz em perícia contábil judicial; contratado é o que atua em perícia contábil extrajudicial; e escolhido é o que exerce sua função em perícia contábil arbitral.”

Para Alberto Filho (2008, p. 22), “podemos dizer, sem qualquer eiva, que o procedimento do perito está ligado à colheita dos fatos (*peritus percipiente*) ou à interpretação deles (*peritus deduciendi*).”

Segundo Hortal¹⁵, tem qualidade de peritos,

“as pessoas legitimamente citadas para comparecer em juízo, em virtude de seus conhecimentos particulares de caráter científico ou técnico, a fim de – prévio exame de pessoas ou coisas – emitir um parecer que ajude o juiz a comprovar a veracidade de um fato alegado ou a natureza de alguma coisa.”

Segundo Baron (2006), o perito-contador tem que ser um “visionário que é valorizado pela sua visão de negócios, tem que exceder às expectativas propondo soluções além das normais”.

A palavra perito tem como principais sinônimas: *expert* (em inglês), *expertise* (em francês), *experto* (em espanhol) e *esperto* (em italiano).

¹⁴ Norma Brasileira de Contabilidade NBC PP 01 – Perito Contábil, aprovada pela Resolução nº 1.244, de 10/12/2009

¹⁵ Anotação de pé de página ao Cânon 1.574 do Padre Jesús Hortal (Código do Direito Canônico – Edições Loyola, 1983, p. 676-677).

A atividade de realizar exames e elaborar o competente laudo pericial é desenvolvida pelo perito, entendendo-se por “competente”, aquele exame realizado por profissional habilitado, com conhecimento científico para fornecer os esclarecimentos técnicos devidos que, no caso do Departamento de Polícia Federal, são servidores concursados e nomeados para a função de Perito Criminal Federal.

Os peritos criminais federais são profissionais que possuem diploma de nível superior nas áreas de Química, Física, Engenharia (Civil, Elétrica, Eletrônica, Química, Agrônoma e de Minas), Ciências Contábeis, Econômicas, Biológicas, Geologia, Farmácia, Bioquímica e Computação Científica e Análise de Sistemas, além de formação específica por área e nas respectivas especialidades.

Selecionados por concurso público, mediante nomeação, desde 1974, os peritos criminais federais são responsáveis pela realização de exames, avaliações e arbitramentos que impliquem na direta apreciação de vestígios resultantes de infrações penais, além das inspeções de segurança.

Com suporte em normas técnicas e na pesquisa científica, pura e aplicada, a criminalística reparte-se em diferentes campos das ciências, aproveitando os condicionamentos básicos originários das universidades. Selecionam-se profissionais, nas diversas áreas do conhecimento humano, com perfil de formação científica e de tendência à pesquisa, observadas as aptidões intrínsecas, de modo a permitir rápida assimilação dos conhecimentos específicos da atividade pericial.

No trato da criminalística é ímpar a figura do perito criminal e tal característica deve-se à sua unidade profissional, à sua formação de nível universitário e ao seu indispensável aprofundamento em técnicas destinadas ao atendimento de peculiaridades da atividade, buscando, por vezes, reparar lacunas nos ensinamentos, as quais limitam a evolução técnico-científica.

Ressalta-se que no Brasil não há um curso superior (graduação) em Perícia Criminal ou semelhante, apenas alguns cursos em nível de especialização, como ocorre em outros países, como os Estados Unidos (FISHER, 2004).

O perito é um auxiliar do juiz. Os auxiliares do juízo se dividem em dois grupos: os ordinários e os eventuais. Os ordinários são: o escrivão e o oficial de justiça São eventuais: o perito, o depositário, o administrador e o intérprete (ALBERTO FILHO, 2008, p. 24). Este autor ressalta ainda, que é por esse motivo que se considera o juiz como o *peritus peritorium* (perito dos peritos), e assim sendo, não fica adstrito ao laudo¹⁶.

Nesse sentido, confirmam Moraes e França (2000, p. 151), ao afirmarem que “o perito (...) é um representante do juiz na busca das provas para a verdade”, e “trabalha como se juiz fosse.”

Em análise ao art. 159 do CPP, trata da nomeação dos peritos e por si, traduz a imperiosa determinação legal em que, em regra, a perícia deverá ser realizada por dois peritos oficiais. Na falta deles, o juiz nomeará pessoas de reconhecida idoneidade portadoras de curso superior cujo curso destine habilitação referente à natureza do exame.

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

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

Vê-se que as perícias serão (e não “poderão”) realizadas por dois peritos oficiais, sem os quais substituir-se-ão por particulares, ou seja, pessoas de conduta ilibada, dando-se ênfase à sua qualificação técnica voltada à natureza do exame.

Portanto, mesmo na falta de um dos peritos, situação proibida por lei, a doutrina tem se posicionado que esta perícia não será carreada de nulidade se for corroborada por provas testemunhais.

Ainda, ao perito oficial não basta ser idôneo, nem tampouco ter experiência técnica, deve possuir habilidades e capacidades específicas para somente assim, por serem lidadores por excelência da prova criminal, estar credenciado ao seu processamento, uma vez que, tal qual os juízes, é possuidor das mesmas suspeições e impedimentos¹⁷.

¹⁶ Artigo 182 do Código de Processo Penal.

¹⁷ Artigo 280 do Código de Processo Penal.

Deve-se observar que a posse de títulos universitários não basta à integração profissional do perito criminal federal, pois esses cursos têm finalidades diversas das necessárias à sua atividade ou não pertinentes à investigação criminal, obrigando, pois, a complementação de ensino, expressamente voltado à pesquisa técnica.

O perito criminal pode ser considerado o cientista da justiça e na sua atuação, além do conhecimento científico, deve observar os parâmetros formadores do caráter profissional e o direcionamento dos princípios norteadores da solidariedade, da compreensão dos direitos e deveres - do cidadão e da sociedade - além do respeito à liberdade e à dignidade humana.

O dever de um perito é dizer a verdade, no entanto, para isso é necessário: primeiro saber encontrá-la e, depois querer dizê-la. O primeiro é um problema científico, o segundo é um problema moral.

Manoel e Ferreira Junior (2006, p. 17) asseveram que “o perito buscará e evidenciará as provas técnico-contábeis e materiais necessários através da análise dos fatos, documentos e outras informações.”

Dessa forma, considera-se que os serviços profissionais desempenhados pelos peritos, são altamente qualificados, pois executam processos complexos e não rotineiros, diferentes do trabalho artesanal, que envolve um conjunto de habilidades complexas e não racionalizadas (MINTZBERG, 2009, p. 52).

Finalizando, sobre as competências do perito criminal, ressalta-se que é importante que este profissional compreenda a atividade que exerce e também as necessidades dos *stakeholders* (serão identificados mais adiante). Para isso, é preciso mais do que competências técnicas, é preciso conhecer as atividades dos clientes, ou como ensina Zarifian (2001, p. 120), “penetrar na ‘caixa preta’ que constitui a atividade do destinatário”, pois somente assim, o perito terá condições de prover valor ao produto de seu trabalho – o laudo pericial – tendo como referência o que é valor para os destinatários dos mesmos.

3.5 Prova

A prova pericial contábil tem exercido um papel essencial no ambiente judicial, auxiliando os magistrados na fundamentação necessária para o julgamento de ações que envolvem conflitos de interesses patrimoniais. Para tanto, o perito contábil necessita de instrumentos que o auxiliem na elaboração de laudos e pareceres objetivos, tecnicamente corretos e oportunos.

O objetivo da prova pericial é a demonstração da verdade fática, que fará com que o juiz tenha certeza plena de estar realizando a verdadeira justiça. Trata-se de uma forma objetiva de conhecer a verdade de um fato, um meio de levar para os autos de determinado processo documentos, provas, peças, enfim, tudo que se colheu nos exames efetuados.

Como o juiz necessita de especialistas em áreas específicas, pois não possui o conhecimento técnico para elucidar um determinado conflito, então surge à figura do perito, que cumpre uma importante missão aplicando seus conhecimentos científicos ao mundo jurídico, solucionando questões técnicas de forma objetiva e segura.

No que tange à prova científica (pericial ou técnica), essa influência se torna bem visível, pois, cada vez mais o ofício de julgar vem dependendo da ciência, de conhecimentos científicos.

O meio de prova dos mais conhecidos, e que recebe tratamento legal em nosso ordenamento, e, assim considerada uma prova típica, é a prova pericial. Ela representa um dos pontos de entroncamento do direito probatório. Sua razão de ser repousa na existência de conhecimentos especiais que só o perito possuiria.

O processo e, em particular, a sentença final tem como finalidade resolver a incerteza que se produz sobre a verdade ou falsidade das afirmações que se referem aos fatos relevantes para a causa. Desde muito tempo, o instrumento utilizado pelas partes para demonstrar a veracidade de suas afirmações e pelo juiz para decidir sobre a verdade ou falsidade dos argumentos apresentados no decorrer do processo se encontra na prova.

Sob este título está abrangido tudo o que é passível de ser demonstrado em um processo penal, ou seja, as minúcias do ocorrido, aquilo que demande uma comprovação e que esteja relacionado com o fato sob apuração.

Mirabete (2006b, p. 257) destaca que além do fatídico criminoso e sua autoria, “são inclusos os quesitos objetivos e subjetivos que possam ajudar no desvendar da verdade e na eventual aplicação da lei penal, seja ela a imposição de medida de segurança ou a pena propriamente dita”.

Para melhor explicar, recorre-se à Capez (2010, p. 241), que informa que:

“(...) toda circunstância, fato ou alegação referente ao litígio sobre os quais pesa incerteza, e que precisam ser demonstrados perante o juiz para o deslinde da causa. São, portanto, fatos capazes de influir na decisão do processo, na responsabilidade penal e na fixação da pena ou medida de segurança, necessitando, por esta razão, de adequada comprovação em juízo.”

No processo penal brasileiro constituem o objeto da prova todos os fatos relevantes à lide, ou seja, indispensáveis à solução do litígio e que possam efetivamente somar informações ao processo, acrescentando-o de alguma forma.

Cumprindo ainda destacar que os fatos aceitos pelas partes, ou seja, os ditos incontroversos, também devem ser provados posto que o juiz penal não está obrigado a admitir o que as partes afirmam, uma vez que lhe é dado indagar sobre tudo o que lhe pareça dúvida e suspeito (MARQUES, 2000, p. 274).

Para que proporcione o devido deslinde ao processo, o juiz precisa estar certo de sua convicção. Para que isto ocorra, cabe às partes e ao próprio magistrado realizar a produção de provas para que o convença.

Greco Filho (1998, p. 174) informa que “sob este título – finalidade da prova – está o convencimento do magistrado, seu destinatário. Não é outra senão esta a finalidade da prova, qual seja, buscar uma certeza relativa que subsidie e ancore a convicção do juiz”.

Este entendimento é corroborado por Tourinho Filho (1997, p. 222), em que a finalidade da prova visa:

“Formar a convicção do juiz sobre os elementos necessários para a decisão da causa. Para julgar o litígio, precisa o Juiz ficar conhecendo a existência do fato sobre o qual versa a lide. Pois bem: a finalidade da prova é tornar aquele fato conhecido do juiz, convencendo-o da sua existência (...).”

Conforme pode-se perceber, os envolvidos em um processo penal – inclusive o juiz – devem trazer a certeza ao julgador sobre o que alegam a fim de convencê-lo. Sobre este ponto de vista, não foge à conclusão a fundamental importância da prova em um processo. Ela serve para demonstrar se o fato existiu, de que forma ocorreu.

Assim, qualquer meio de prova pode ser trazido à lide, não obstante, entretanto, que restem ressalvas quanto à produção desta certeza, exceções estas que ensejam moralidade na busca probatória, conforme sustentam Hungria e Fragoso (1999, p. 159):

“(...) não podem ser admitidos os meios ofensivos do pudor, os subversivos da ordem pública, os violentos e os atentatórios da personalidade humana. A própria reprodução simulada dos fatos, ainda que indicada para esclarecimento do *modus faciendi* do crime, não será permitida quando contrária à moral ou à ordem pública (art. 7º CPP). O emprego de meios coativos (violência física ou moral) ou, de qualquer modo, supressivos da vontade livre e consciente, poderá constituir o crime de constrangimento ilegal, previsto no artigo 146 do Código Penal.”

As provas devem ser obtidas em acordo com a legalidade para que tenha validade. É o que preceitua o inciso LVI, artigo 5º, da CRFB, sendo inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos. A utilização de meio de busca por provas contrária ao permitido pode acarretar em prejuízos àquele que busca prova em seu favor.

A convicção do juiz não está restrita, tampouco subordinada à opinião e conclusão dos peritos. Aquele pode inclusive, recusá-lo em parte ou em todo, determinando neste caso, nova perícia. Por esta razão o juiz recebe a denominação de perito dos peritos. É o que preceitua o art 182 do CPP: “O juiz não ficará adstrito ao laudo, podendo aceitá-lo ou rejeitá-lo, no todo ou em parte.”

Da mesma forma, esta garantia se estende à própria autoridade policial, a quem está facultada, ante um inquérito policial, determinar nova perícia mediante o parágrafo único do art. 181, CPP, quando prescreve que:

“Art. 181 - No caso de inobservância de formalidades, ou no caso de omissões, obscuridades ou contradições, a autoridade judiciária mandará suprir a formalidade, complementar ou esclarecer o laudo.

Parágrafo único. A autoridade poderá também ordenar que se proceda a novo exame, por outros peritos, se julgar conveniente.”

Por este caminho, não obstante a faculdade do magistrado em aceitar ou não o laudo pericial, é necessário elencar os dois sistemas atinentes a apreciação da peça referida, qual sejam o sistema vinculatório e liberatório. No primeiro, o magistrado não pode deixar de aceitar o laudo sob argumento de que é uma prova técnica, estando, portanto, vinculado às conclusões do perito. Já no segundo sistema, o liberatório, ao que diz o próprio nome, o magistrado está livre em sua apreciação, podendo, então, aceitar ou não o laudo. Nesse sentido, Mirabete (2006b, p. 271) afirma que:

“Existem dois sistemas a respeito da apreciação do laudo pericial pelo juiz. Pelo sistema vinculatório, o juiz não pode deixar de aceitar o laudo; por se tratar de prova técnica, o julgador estaria adstrito às conclusões do perito. Pelo sistema liberatório, o juiz tem inteira liberdade de apreciação em aceitar ou rejeitar o laudo. Vigendo em nosso país o princípio do livre convencimento, o juiz não está adstrito ao laudo, podendo aceitá-lo ou rejeitá-lo, no todo ou em parte (art. 182).”

Como visto, nosso ordenamento jurídico abarca o princípio do livre convencimento do juiz, razão pela qual está ele, legitimado a aceitar ou rejeitar o laudo pericial, momento em que adota-se o sistema liberatório. Resta finalmente destacar que o juiz, carregado por toda uma cultura jurídica e conhecimentos gerais, deva fundamentar as razões de sua divergência ao laudo.

Em breves considerações no que tange à divergência entre os peritos, supondo-se que esta ocorra, cada qual emitirá sua conclusão no laudo em conformidade com o artigo 180, 1ª parte do CPP:

“Art.180 – Se houver divergência entre os peritos, serão consignadas no auto do exame as declarações e respostas de um e de outro, ou cada um redigirá separadamente o seu laudo, e a autoridade nomeará um terceiro; se este divergir de ambos, a autoridade poderá mandar proceder a novo exame por outros peritos.”

Conforme se extrai da segunda parte do artigo de lei, neste caso, a autoridade nomeará um terceiro perito. Havendo nova discordância, o juiz pode indicar nova perícia.

A falsa perícia, por sua vez, não tem ocorrência frequente, entretanto, de forma perspicaz o Código Penal se posiciona para evitar que ocorram fatos dessa natureza. A perícia viciada

colocará em risco o Direito alheio se acaso os peritos, cuja posição é dotada de total confiança do juiz, assim a produzirem, conforme preceitua o artigo 342: “Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade, como testemunha, perito, tradutor ou intérprete em processo judicial, policial ou administrativo, ou em juízo arbitral.”

De tal ato maculado, restarão a negação da verdade, o silêncio acerca dela, e ainda, pode resultar na afirmação de uma inverdade. A perícia é carecedora de credibilidade em razão da possibilidade de erros involuntários ou mesmo de má fé ou interesse do perito na causa.

Por fim, destaca-se que a retratação do perito pretérita à sentença extingue a punibilidade do mesmo, conforme determina o parágrafo 3º do artigo 342 do Código Penal.

3.6 Legislação sobre a perícia contábil

3.6.1 Órgãos profissionais e normatizadores da perícia

À medida que uma atividade profissional se organiza, torna-se necessário normatizar seus procedimentos e atividades. A elaboração de normas, por organizações nacionais e internacionais, ajuda na formulação do arcabouço legal a que o perito deve obedecer.

Na Figura 3.3 a seguir, são apresentados os principais órgãos nacionais e internacionais que contribuem com a regulamentação da perícia.

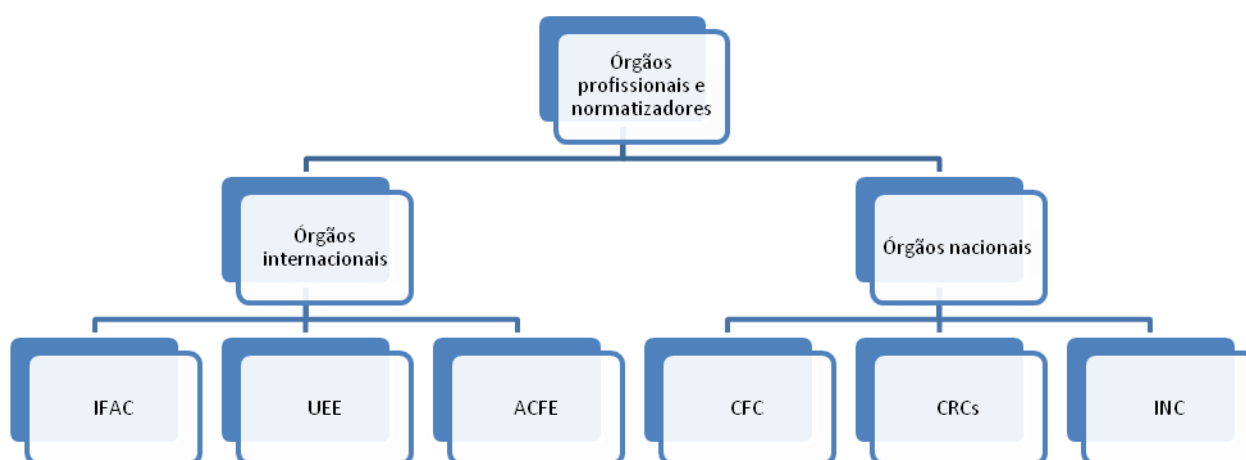


Figura 3.3 - Órgãos normatizadores da perícia.
 Fonte: Adaptado de Oliveira (2012, p. 97).

Segundo Alberto (2007, p. 96), “as normalizações no exterior, confundem-se com aquelas relativas ao auditor”, dessa forma, tanto nos Estados Unidos quanto na Europa, alguns dos organismos identificados, originalmente, atuam e se dedicam ao trabalho desempenhado pelos auditores, no entanto, também dedicam parte de seus regulamentos à atuação dos *experts* em contabilidade, são eles: International Federation of Accountants (IFAC) – Federação internacional de contadores e a Union Européé des Experts-Comptables (UEE) – Órgão francês responsável pela elaboração de pronunciamentos quanto à atuação dos peritos naquele país. Além destes, foi identificado também o ACFE – Association of Certified Fraud Examiners, entidade americana que reúne peritos especialistas em fraudes contábeis e financeiras.

No Brasil, os principais órgãos reguladores da atividade pericial são os seguintes:

- **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)** – É a autarquia federal destinada a fiscalizar o exercício da profissão contábil, composta de contadores e técnicos em contabilidade. Foi criado em 27 de maio de 1946 pelo Decreto-Lei nº 9.295. Tem a competência para elaborar normas de conduta dos profissionais (NBC PP) e normas de procedimentos técnicos (NBC TP) para os contabilistas que atuam no Brasil;
- **Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs)** – Foi criado em conjunto com o CFC em 27 de maio 1946 (Decreto-Lei n. 9.295). É o órgão que o aluno, após concluir o curso de Ciências Contábeis, deve procurar para obter o registro de contador. Tem o poder para registrar e fiscalizar as atividades do contador; e,
- **Instituto Nacional de Criminalística (INC)** – órgão central de Criminalística do Departamento de Polícia Federal (DPF), funciona como um instituto de pesquisa desenvolvendo metodologia de trabalho, agregando conhecimento técnico-científico para difusão entre suas descentralizadas, através do intercâmbio com outras instituições. Assim, o INC presta indispensável apoio às atividades de rotina oriundas dos Estados, reforçando sua posição de sustentáculo do Sistema de Criminalística do DPF, conforme já apresentado no capítulo anterior.

3.6.2 Normas brasileiras sobre as perícias

O Conselho Federal de Contabilidade, órgão regulador da profissão contábil no Brasil, desde 1992, vem editando resoluções que aprovam as Normas Brasileiras de Contabilidade que disciplinam os procedimentos do perito e a execução do trabalho pericial contábil.

O Conselho Federal de Contabilidade considera que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos. A constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização.

O exercício da perícia contábil deve estar de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade cujas resoluções vigentes elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), são as seguintes:

- Resolução nº 1243 do CFC, de 18 de dezembro de 2009: é a NBC TP 01, que trata da perícia contábil em todos os seus aspectos: conceito, execução, procedimentos, planejamento e o laudo pericial;
- Resolução nº 1244 do CFC, de 18 de dezembro de 2009: é a NBC PP 01, que trata sobre o perito, a competência técnico-profissional, a independência, o impedimento, os honorários, o sigilo, a responsabilidade e o zelo, o uso de trabalho de especialista e a educação continuada.

O Código de Processo Civil - Lei Federal nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, tem alguns artigos que disciplinam a parte técnica do trabalho pericial, quais sejam:

- Art. 145 do livro I, capítulo VI - trata das provas que podem ser apresentadas de ofício ou por requerimento das partes, procedimento probatório e valoração da prova, como também as alterações introduzidas nesse artigo pela Lei n. 7.270/84;
- Arts. 332 a 457 - tratam do papel do perito;
- Arts. 420 a 439 - definem o que vem a ser a prova;
- Art. 332 - informa sobre os meios legais de prova;
- Art. 333 - demonstra a quem cabe o ônus da prova;
- Arts. 342 a 347 - tratam da prova de depoimento pessoal;
- Arts. 363 a 391 - apresentam o que é considerado como prova documental;
- Arts. 420 a 439 - tratam da prova pericial; e,
- Arts. 420 a 439 - informam quando haverá o indeferimento da prova pericial.

Por sua vez, o Código de Processo Penal – Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941, e as alterações efetuadas pela Lei nº 11.690, de 9 de junho de 2008, também destacam em seus artigos aspectos relativos à perícia, como:

- Art. 105 - determina em que momento deve ser arguida a suspeição de peritos;
- Art. 112 - trata da incompatibilidade ou do impedimento legal;
- Art. 158 - regulamenta sobre o corpo de delito;
- Art. 275 - informa quem é o perito não oficial sujeito à disciplina judiciária;
- Art. 279 - relaciona as pessoas que não podem ser peritos; e,
- Art. 280 - apresenta dados sobre quando alegar a suspeição de juízes e peritos.

Há também leis específicas sobre a perícia, como, por exemplo:

- Lei nº 8.455/92 – Arts. 421, 422, 423, 424, 427, 433 – que trata do compromisso do perito, do assistente técnico; do laudo do perito, do parecer do assistente técnico dos prazos do laudo e da dispensa da perícia;
- Lei nº 8.951/94 e Lei n. 8.952/94 que tratam dos honorários periciais; e,
- Lei nº 12.030/09 – que trata da autonomia técnica, científica e funcional no exercício da atividade pericial oficial de natureza criminal.

4 CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Este capítulo apresenta a evolução histórica do crime de apropriação indébita previdenciária por meio da legislação brasileira, bem como é analisada a distinção entre a classificação do crime de apropriação indébita previdenciária como formal e material.

4.1 Considerações iniciais: histórico do crime de apropriação indébita previdenciária na legislação nacional

No Brasil, o primeiro dispositivo legal de cunho incriminador com o objetivo de proteger a Previdência Social foi o Decreto-Lei nº 65, 14 de dezembro de 1937, que em seu artigo 5º dispõe:

“Art. 5º - O empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá nas penas do art. 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste Decreto-Lei.”

Por sua vez, o artigo 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais¹⁸ citado pelo Decreto-Lei, tratava do crime de furto como se segue:

“Art. 331 - É crime de furto, sujeito às mesmas penas, e guardadas as distinções do artigo precedente:

1. (...)

2. Apropriar-se de coisa alheia que lhe houver sido confiada, ou consignada por qualquer título, com obrigação de a restituir, ou fazer dela uso determinado.”

Nesse momento, a apropriação indébita previdenciária era tratada de forma idêntica à comum, que se equiparava ao furto, no entanto, pode-se notar que já havia uma ligação com o **ânimo** de se apropriar.

Mais adiante, no ano de 1960, com o advento da Lei nº 3.807, de 26 de junho de 1960¹⁹, o crime de apropriação indébita previdenciária foi modificado, onde em tal dispositivo legal

¹⁸ Aprovada e adotada pelo Decreto nº 22.213, de 14 de dezembro de 1932.

¹⁹ Também conhecida como a Lei Orgânica da Previdência Social.

passou-se a descrever o preceito primário da conduta típica, no entanto, reportando-se à sanção prevista em outra lei penal. O artigo 86 desta lei previa:

“Art. 86 – Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência social e arrecadadas dos segurados ou do público.

Parágrafo único: Para os fins desse artigo, consideram-se pessoas responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei.”

Dessa forma, ficou mantida a equiparação da apropriação indébita previdenciária à apropriação indébita comum, no entanto, apresentou a novidade de apresentar a especificação do sujeito ativo, ao descrever as pessoas responsáveis pelo recolhimento das contribuições descontadas dos funcionários.

Seis anos mais tarde, a Lei Orgânica da Previdência Social foi alterada pelo Decreto-Lei nº 66, de 22 de novembro de 1966, onde esta conduta ilícita passou a ser tipificada conforme se segue:

“Art. 155 - Constituem crimes:

(...)

II – de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal, além dos atos previstos no artigo 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.”

No ano seguinte, em 1967, o Decreto nº 60.501, de 14 de março, aprovou o Regulamento Geral da Previdência Social que consolidou os tipos penais no artigo 347, o qual continha a seguinte redação:

“Art. 347 - Constituem crimes nos termos dos arts. 86 e 155 da Lei Orgânica da Previdência Social, o último na redação dada pelo art. 25 do Decreto-lei nº 66, de 21 de novembro de 1966:

(...)

II - De apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal:

a) deixar de recolher na época própria as contribuições e outras quaisquer importâncias arrecadadas dos segurados ou do público e devidas a previdência social.”

Vale mencionar, ainda, que o artigo 86 da já referida Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807/60), foi regulamentado pelo artigo 146 da antiga Consolidação das Leis da Previdência Social²⁰, cuja redação era:

“Art. 146. A falta de recolhimento, na época própria, de contribuição ou outra importância devida à Previdência Social e arrecadada dos segurados ou do público é punida com a pena do crime de apropriação indébita, considerando-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual e os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores de empresa abrangida pela Previdência Social Urbana.”

A característica da legislação nesse momento era da manutenção da equiparação das condutas ilícitas de apropriação indébita previdenciária com a de apropriação indébita comum, inclusive, com as mesmas penalidades, destacando o legislador a necessidade de determinar o sujeito ativo e quais contribuições possibilitariam a ocorrência do crime.

Esse conjunto de disposições sobre o crime de apropriação indébita previdenciária e sua vinculação com o crime de apropriação indébita comum foram extintos com a edição da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a qual dispôs sobre os delitos contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo, bem como disciplinou sobre toda a matéria referente a crimes de natureza fiscal. Assim, em seu artigo 1º, a citada Lei dispôs: “(...) constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”.

Em relação aos crimes de natureza tributária, esta lei desvinculou a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias do crime de apropriação indébita definido no Código Penal, conforme o seguinte:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

(...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

(...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

²⁰ Aprovada pelo Decreto nº 89.312, de 23 de janeiro de 1984.

Esta inclusão do crime previdenciário em uma única legislação sobre os delitos tributários teve breve duração. Já no ano de 1991, tal dispositivo foi revogado pelo art. 95, *d*, da Lei 8.212, de 24 de julho, onde tal conduta voltou a ser tratada nas leis previdenciárias. Assim dispunha o referido dispositivo:

“Art. 95 - Constitui crime:

(...)

d) deixar de recolher, na época própria contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;

(...)

§ 1º - No caso dos crimes caracterizados nas alíneas ‘d’, ‘e’ e ‘f’ deste artigo, a pena será aquela estabelecida no artigo 5º da lei nº 7.492 de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos artigos 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.”

Conforme previsto na Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986²¹, a pena prevista para o crime era de reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos e multa.

Quase dez anos mais tarde, surgiu no cenário jurídico a Lei 9.983, de 17 de julho de 2000, que entre outras alterações introduzidas ao Código Penal Brasileiro, criou a figura típica ou inseriu o crime de apropriação indébita previdenciária, com a seguinte redação:

“Art. 168-A - Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.”

²¹ Também conhecida como a Lei do Crime de Colarinho Branco.

Ainda nesse ordenamento, está disposta no parágrafo 2º do artigo 168-A, a possibilidade de extinção de punibilidade para aquele que restituir os valores antes da ação fiscal movida mediante atividade estatal de fiscalização, sem que o agente tenha que passar pelos entraves de um processo penal, conforme o texto legal:

“§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.”

Nesse resumo histórico da legislação brasileira sobre o delito do não-recolhimento de contribuição previdenciária, com exceção do curto período de vigência da lei nº 8.137/90, a conduta delituosa em questão esteve sempre associada à apropriação indébita. Primeiro na Consolidação das Leis Penais, em seguida, de 1960 a 1990, passou a ser equiparada à apropriação indébita do Código Penal, depois disso, de 1991 até o ano de 2000, à apropriação indébita no âmbito do Sistema Financeiro Nacional e, nos dias de hoje, com a Lei nº 9.983/2000, passou a fazer parte do Código Penal como **apropriação indébita previdenciária** (SLOMP, 2003, p. 16-17).

4.2 Apropriação indébita previdenciária: uma evolução do crime de apropriação indébita

Para melhor compreensão do crime objeto desse estudo, faz-se imprescindível e necessário conhecer o crime de apropriação indébita, tido como sua origem. Este crime está previsto no art. 168 do Código Penal:

“Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

1º - A pena é aumentada de um terço, quando o agente recebeu a coisa:

I - em depósito necessário;

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial;

III - em razão de ofício, emprego ou profissão.”

Para Hungria e Fragoso (1999), em nossa legislação é um desdobramento do furto, conforme o seguinte:

“no Brasil, o Código de 1830 não reconhecia autonomia ao crime que se trata, dispondo no seu art. 258, que ‘também cometerá furto (...) o que tendo para algum fim recebido a coisa alheia por vontade do seu dono se arrogar depois do domínio, ou uso, que lhe não fora transferido.’”

Pierangeli (2005, p. 311) adverte que o Código Penal dos Estados Unidos do Brasil, de 1890, normatizou de idêntica forma, que continuou a destacar a apropriação indébita como uma espécie de furto:

“Art. 331 - É crime de furto, sujeito às mesmas penas e guardadas as distinções do artigo precedente

(...)

§2º Apropriar-se de coisa alheia, que lhe houver sido confiada, ou consignada por qualquer título, com obrigação de a restituir, ou fazer dela uso indeterminado.”

A Consolidação das Leis Penais, de 1932, manteve a mesma redação e é só no Código Penal de 1940 que a apropriação indébita ganha artigo próprio, adquirindo autonomia frente ao furto.

Segundo Jesus (2003, p. 415), “a característica fundamental desse crime é o abuso de confiança”. Ainda, ressalta o autor:

“O sujeito ativo, tendo a posse ou a detenção da coisa alheia móvel, a ele confiada pelo ofendido, em determinado instante passa a comportar-se como se fosse dono, ou se negando a devolvê-la ou realizando ato de disposição. O CP protege, na espécie, o direito patrimonial.”

Assim, apropriar-se significa fazer sua coisa alheia. Necessário esclarecer que para a configuração da apropriação indébita deve existir a posse ou a detenção prévia e justa. De acordo com Eisele (2001, p. 70) a apropriação indébita consiste na “violação fiduciária ou, na expressão tradicional, abuso de confiança, elaborado pelo Direito Francês e previsto originalmente no Código de 1971”.

Nesse sentido, na apropriação indébita o agente se faz proprietário do bem. Esclarece Salles Júnior (2004, p. 13):

“Na apropriação indébita não ocorre uma violação da posse material do dono. A coisa não é subtraída (como no furto ou roubo), nem obtida fraudulentamente (como no estelionato). Ao revés é entregue, voluntária e lícitamente, pelo proprietário, passando para a posse ou detenção do agente. O poder de fato do agente sobre a coisa é anterior ao crime. A quebra da fidelidade reside justamente no fato de o agente inverter o título da posse ou detenção. A posse ou detenção legítima, permitida ou tolerada, portanto, sempre a título precário, converte-se em poder de disposição. Não reclama o delito dolo inicial, mas sim, subsequente.”

A apropriação indébita somente admite a forma dolosa, uma vez que a lei não prevê a conduta culposa para este tipo penal. Neste delito trata-se de dolo específico, consistente no fim de obter proveito em detrimento de outro (NORONHA, 1991, p. 335). Já Hungria e Fragoso (1999, p. 135) entendem que se “trata de dolo genérico, pois a apropriação é elemento de fato do crime e não a finalidade posterior do agente. A simples mora em restituir ou desídia em omitir a coisa não configura apropriação indébita.” Assim, ainda persistem divergências doutrinárias acerca da exigência do tipo - no crime de apropriação indébita - em ser o dolo genérico ou específico.

O sujeito ativo no crime de apropriação indébita é aquele que tem a posse ou a detenção de coisa alheia, em uma relação obrigacional, de confiança entre agente e vítima. Caso o agente seja um funcionário público, configura-se então o crime de peculato, nos termos do artigo 312 do Código Penal.

Ressalta-se que na apropriação indébita o sujeito ativo realiza o ato demonstrativo que inverteu o título da posse, mediante venda, doação, penhor, consumo, ocultação etc. Ademais, na negativa de restituição o sujeito ativo deixa claro à vítima de que não irá lhe devolver o bem móvel. E só há apropriação indébita na detenção desviada. Sendo vigiada, o fato passa a constituir furto (JESUS, 2003, p. 416-417).

Ademais, a origem do fato ensejou a posse ou a detenção deve ser lícito e sem violência, coação, erro, vício, clandestinidade etc. Para configuração da apropriação indébita não se faz necessária a prévia interpelação judicial. A apropriação indébita é um delito comum, simples, instantâneo, comissivo e material (JESUS, 2003, p. 417-419).

Segundo Barcelos (2010, p. 46), “a apropriação indébita se consuma quando o agente dispõe da coisa alheia ou se recusa a devolvê-la. A tentativa só é admitida na hipótese de apropriação

indébita propriamente dita, quando o agente é interrompido no momento em que se desfaz do bem.”

Casagrande (2008, p. 55) conclui que “a apropriação indébita previdenciária, se tomada a evolução do tipo penal, representa uma construção de terceira geração, já que deriva da apropriação indébita que, por sua vez, nasce como uma hipótese de furto, que dele se distingue por se referir à legitimidade da posse.”

4.3 O crime de apropriação indébita previdenciária

Após a apresentação da origem deste delito no crime de apropriação indébita, neste item é efetuada uma análise detalhada de sua conduta punível.

A conduta da apropriação indébita previdenciária está tipificada no artigo 168-A, já apresentada anteriormente, mas para facilitar a análise do texto legal, reproduz-se a seguir a sua redação:

“Art. 168-A - Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.”

Primeiramente, é oportuno destacar que compete à Justiça Federal processar e julgar os crimes de apropriação indébita previdenciária, nos termos do artigo 109, inciso IV da Constituição Federal.

Agora, vamos separar o tipo objetivo do tipo subjetivo, pois os crimes dolosos se caracterizam pela coincidência entre o que o autor quis e o que ele realizou. Nesse contexto, para se

configurar, sob o aspecto do injusto penal, um crime, há, incontestavelmente, necessidade de ocorrer fato típico e antijurídico (para outros, ainda, a culpabilidade; terceiros, averbe-se, acrescem a punibilidade).

O fato típico é o comportamento ou a conduta que se ajusta ao enquadramento previsto no tipo penal (tipicidade), provocando um resultado. Com base nesse raciocínio, tem-se como necessário punir aquele que flexiona o núcleo do tipo de forma *consciente* e *voluntária*. É *mister*, pois, a presença do tipo objetivo e do subjetivo.

França (2008) relata que,

“o tipo objetivo ou aspecto objetivo do tipo legal é composto por um ou mais núcleos, representado por seus verbos (ação ou omissão) correspondentes, além de elementos secundários (objeto da ação, resultado, nexos causal etc.). Configura-se, pois, no aspecto externo do tipo doloso, ou seja, na manifestação de vontade no mundo físico exigida pelo tipo.”

Este autor nos adverte ainda que “o fundamento material de todo delito é a concretização da vontade num fato externo, pois crime não é somente a vontade má, mas a vontade má concretizada num fato. O fato externo é, assim, a base da construção dogmática do delito.”

O tipo objetivo do crime em comento sempre deixou margem a dúvidas e discussões. Aliás, é justamente esta discussão que repercute de forma decisiva no tema central da presente pesquisa.

Neste crime, o bem jurídico protegido é o interesse patrimonial do Estado, representado pela Previdência Social, assim possui natureza patrimonial, ou seja, tutelam-se os interesses fazendários da Seguridade Social.

Conforme Jesus (2003, p. 426), “o bem jurídico protegido é o patrimônio público, concernente ao crédito da contribuição ou do reembolso que advém do benefício.” O objeto jurídico é então a substância financeira da Previdência Social, pois intenta-se proteger o patrimônio público, mais especificamente os valores necessários ao pagamento dos segurados pela Previdência Social.

Esta posição é corroborada por Gomes (2000) que afirma que o bem jurídico protegido “na apropriação indébita previdenciária, possui natureza patrimonial. Tutela-se o patrimônio, em primeiro lugar, do Poder Público (Erário ou Fazenda Pública), que é o titular do crédito (contribuição) ou do ato de reembolso (benefício). É o patrimônio que resulta lesado.”

Ressalta-se que é o patrimônio coletivo tutelado, não aquele do trabalhador de quem foi efetuado o desconto. Assim, em que pese tratar-se de mais um crime contra patrimônio, o bem resguardado não pertence a uma ou algumas pessoas, mas sim a todos os segurados que fazem parte do sistema previdenciário.

Franco e Stoco (2007, p. 853-854) ressaltam que,

“o bem jurídico protegido não se circunscreve apenas aos interesses patrimoniais da previdência, enquanto fonte arrecadadora da seguridade social; cinge-se, sim, à própria seguridade social enquanto instituição central da política social do Estado Democrático e Social de Direito, merecedora de dignidade penal e, em determinadas situações, necessidade de tutela dessa ordem.”

Este delito está inserido no Código Penal, no Título II, referente aos crimes contra o patrimônio, mais especificamente, no capítulo V que trata da apropriação indébita.

Monteiro (2003, p. 32) adverte que,

“o art. 168 é um crime comissivo, ou seja, praticado mediante a ação de ‘apropriar-se’. O núcleo do tipo é o verbo ‘apropriar-se’ e o objeto material é ‘a coisa móvel’. Ora, no novo tipo previsto – art. 168-A – o legislador empregou como núcleo do tipo os verbos ‘deixar de repassar’, o que *prima facie* nos mostra um tipo penal omissivo próprio e formal, ao contrário da figura tradicional do crime de apropriação indébita, que é comissivo e material.”

Por sua vez, Gomes (2000, p. 366) destaca que “os delitos de apropriação indébita previdenciária possuem inequívoca natureza de crimes patrimoniais.”

Em relação ao tipo penal exposto no caput do artigo 168-A, pode-se afirmar que se configura com a verificação consecutiva de duas condutas distintas: a subtração da parcela de parcela do salário a ser auferido pelo empregado e o apossamento definitivo de tal quantia pelo empregador.

A conduta inicial é recolher dos empregados que só se configura de forma comissiva. Sobre isso, pode-se dizer que nos dias atuais, dependendo das rotinas adotadas por cada empregador, o desconto da contribuição previdenciária se dá de modo automático. Muitas empresas utilizam programas de computador que calculam mensalmente o valor a ser subtraído de cada empregado e indicam ao empregador a totalidade do valor a ser pago aos funcionários, já descontada a contribuição previdenciária. Assim, ao fazer o empenho do dinheiro a ser gasto com o salário de seus trabalhadores, o empresário já trabalha com o valor líquido, subtraído o valor da contribuição de cada um dos empregados. Mesmo assim, a conduta continua a ser comissiva. Ainda que não se repita a cada mês a ordem para o desconto, a cada mês ele ocorre, seguindo a rotina previamente estabelecida por quem de direito dentro da organização empresarial. Essa primeira conduta, qual seja, o desconto, é ato completamente lícito e, diga-se de passagem, determinado pela legislação previdenciária (CASAGRANDE, 2008, p. 58-59).

O crime apenas se completa com o não repasse dos valores descontados ao órgão previdenciário, no prazo legal. Aqui, verifica-se que a conduta é omissiva, ou seja, para sua configuração o sujeito ativo deve manter-se inerte, sem praticar o ato que lhe é exigido pela legislação previdenciária.

Essa segunda conduta é descrita pela locução ‘deixar de repassar à previdência social’, dessa forma, a norma exige que se cumpra uma obrigação que é entregar ao órgão previdenciário o valor descontado dos funcionários, o que caracteriza a conduta como sendo negativa, uma inação.

Nesse sentido, Machado (1994, p. 229-230) alerta que,

“no caso do imposto de renda retido na fonte, ou das contribuições descontadas dos salários, embora possa parecer que há uma apropriação, na verdade ela não existe, porque o empregador, ao pagar o salário, ou a fonte, ao pagar o recolhimento sujeito à incidência do imposto, na verdade está pagando parte de seu débito, e fica a dever o restante, a ser pago ao fisco. A relação jurídica, em qualquer desses casos, com o fisco, é uma relação de direito obrigacional.”

Para a conformação típica, é exigida a confluência das duas condutas por parte do sujeito ativo: o desconto e a ausência de repasse. Isoladamente, nenhuma das condutas configura crime.

Dessa forma, segundo Jesus (2003, p. 426), a apropriação indébita previdenciária “é um crime material de conduta e resultado.” E continua, “trata-se de uma conduta mista, pois anterior à conduta omissiva (deixar de repassar), existe uma conduta comissiva, qual seja, a ação de recolher.”

O sujeito ativo do delito em questão é o responsável pela arrecadação da contribuição, ou seja, o empregador. É ele quem desconta e deixa de repassar ou recolher (*caput* e incisos I e II) ou deixa de pagar benefício (inciso III). O sujeito ativo é próprio, posto que se exige dele ser o responsável pela obrigação tributária. É aquele que tem o dever de recolher determinada quantia, também legalmente prevista, do contribuinte e repassá-la à Previdência Social.

No entanto, há dois casos particulares: um se refere ao representante legal de pessoa jurídica de direito público, onde se entende que ele não poderá figurar como sujeito ativo. O outro caso se refere às instituições bancárias. Estas, em virtude de determinados convênios, são responsáveis pelo recebimento e repasse das contribuições, tendo um prazo para o seu cumprimento. Caso isso não ocorra, e presente **o ânimo de se apropriar**, poder-se-á enquadrá-las como sujeito ativo (FRANÇA, 2008).

O sujeito passivo é aquele vitimado pela prática criminosa ou o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, o Estado, mais especificamente a autarquia federal encarregada de gerir a Previdência Social - o INSS (HERKENHOFF, 2001, p. 13; MACIEL FILHO, 2004, p. 107).

O objeto material é o montante não pago ao trabalhador ou prestador de serviço por conta do desconto legalmente determinado.

O elemento subjetivo do tipo do crime de apropriação indébita previdenciária é o dolo, ou seja, a vontade livre e consciente do agente de deixar de repassar as contribuições descontadas e/ou recolhidas pelos contribuintes.

Segundo França (2008),

“o tipo subjetivo é constituído de um elemento geral – dolo –, que, por vezes, é acompanhado de elementos especiais – intenções e tendências, que são elementos acidentais. Não é demasiado comentar que, na definição da conduta típica, os elementos subjetivos assumem considerável importância, mormente porque é através do *animus agendi* que se consegue identificar e qualificar a atividade comportamental do agente.”

Assim, para poder classificar um comportamento como típico, precisa-se conhecer e identificar a intenção (vontade e consciência) do agente, notadamente quando a figura típica exige também o elemento subjetivo especial do tipo.

No caso do delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo é a vontade livre e consciente de deixar de repassar as contribuições descontadas e/ou recolhidas, sendo, contudo, imprescindível a presença do elemento subjetivo especial do tipo: o *animus rem sibi habendi* (FRANÇA, 2008).

Por sua vez, Galvão (2007, p. 174) preceitua que,

“o dolo pode ser entendido como o conceito jurídico que define a intenção que é necessária à adequação típica. O dolo não é um elemento descritivo de objetos apreensíveis da realidade naturalística. O dolo não existe na realidade natural: é criação abstrata do gênero humano, que só existe no mundo jurídico e visa instrumentalizar a interpretação da realidade natural. Dolo é conceito técnico-jurídico que se refere a um dado da realidade natural que é a intenção, e somente pode ser compreendido no contexto normativo do juízo da tipicidade.”

Por certo, alguns tipos penais não se limitam, necessariamente, ao dolo. Muita da vez é *mister* a presença do elemento subjetivo especial do tipo, que a doutrina clássica denominava, impropriamente (a nosso sentir), de *dolo específico*.

Segundo Welzel *apud* (FRANÇA, 2008), “ao lado do dolo, como elemento genérico pessoal-subjetivo, que leva e forma a ação como um acontecer dirigido a um fim, aparecem no tipo, frequentemente, elementos especiais pessoais-subjetivos, que dão um colorido ao conteúdo ético-social da ação em um sentido determinado.”

Desse modo, ao subtrair uma coisa alheia, age-se dirigido a um fim por imperativo do dolo. Mas seu sentido ético-social pode ser distinto a depender de como o autor direciona sua ação: pode-se ter o fim de uso passageiro ou o propósito de apropriar.

Na nossa lei penal, ressalta Greco (2009, p. 189) que “age dolosamente aquele que, diretamente, quer a produção do resultado, bem como aquele, que, mesmo não o desejando de forma direta, assume o risco de produzi-lo.”

Dessa forma, o dolo consiste na consciência do agente de realizar os elementos presentes no tipo legal, ou seja, imprime sua manifesta vontade de realizar a conduta.

O dolo pode ser dividido em duas modalidades: direto e eventual. O dolo considerado direto é o dolo propriamente dito, quando o agente quer o resultado. Já o dolo eventual é aquele em que o agente em seu agir assume o risco de produzir determinado resultado, aderindo com sua realização. Essa divisão é explicativa ao que prevê o inciso I do artigo 18 do Código Penal cujo texto é: “o crime é doloso quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”.

O delito em comento, apenas prevê a modalidade dolosa, não sendo tipificada a conduta culposa, nem admite tentativa. Dessa forma, é definitivamente necessário para a tipificação da conduta que o agente a tenha praticado de forma prevista e desejada.

Conclui Lana (2009, p. 54) que, “não há que se considerar o simples inadimplemento das contribuições previdenciárias como um fato criminoso, sendo necessário o *animus rem sibi habendi*, ou seja, o dolo, para a existência deste delito”, ou seja, a intenção definitiva de não restituir o objeto material e de obter um proveito, próprio ou de terceiro, de natureza moral ou patrimonial.

Com base nessa orientação, o crime de apropriação indébita previdenciária jamais se consumaria apenas com o não recolhimento das contribuições descontadas dos funcionários, sendo indispensável a existência do elemento subjetivo do tipo, atinente à vontade de se apropriar indevidamente desses valores, muito embora, há grande divergência sobre a necessidade de dolo específico – o *animus rem sibi habendi* – para consumação do crime de apropriação indébita previdenciária.

4.4 O crime de apropriação indébita previdenciária: formal ou material?

4.4.1 O crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal

O entendimento predominante na doutrina e jurisprudência é de que o crime de apropriação indébita previdenciária é de natureza formal.

Salvo poucas exceções, os tribunais brasileiros vinham entendendo que o crime de apropriação indébita previdenciária se tratava de crime omissivo próprio formal, ou seja, não se exigia a apropriação dos valores que deveriam ser recolhidos, com inversão da posse respectiva, e nem dano efetivo à Previdência Social. Assim, a consumação do crime se dava pela simples omissão no recolhimento da contribuição, sem necessidade de resultado naturalístico. Esta posição é corroborada por diversos autores (BITENCOURT, 2003, p. 257; MACIEL FILHO, 2004, p. 83; HERKENHOFF, 2001, p. 9).

Grande parte da doutrina se inclina no mesmo sentido, entendendo que não se trataria de crime de apropriação propriamente dito, pois não se exigiria à configuração delitiva a apropriação de valor, mas sim a omissão em deixar de recolher à Previdência Social a contribuição enfocada.

Os partidários do posicionamento de que tal crime previdenciário seja formal sustentam a tese de que para haver consumação, basta o ‘deixar de recolher’, sendo irrelevantes as condições do agente, ou se estas condições se mostrarem importantes, em nada influenciariam o fato de ser o inadimplemento o elemento indispensável à ocorrência do crime.

Para estes autores, a fraude não constitui elemento do tipo, e Slomp (2003, p. 41) acrescenta que “podendo a empresa ter escrita regular, com registro em sua contabilidade de todos os valores devidos, que, mesmo assim, o crime se consumaria.”

Pode-se, inclusive, ser considerada uma apropriação contábil, pois quem contabiliza um desconto da previdência social e depois não o repassa, sabedor disso, e podendo fazê-lo, se apropria do que devia ter recolhido.

De qualquer forma, bastaria a presunção ficta de uma apropriação por parte do responsável tributário. O entendimento é o de que mesmo que não tivesse sido, por exemplo, descontada dos trabalhadores a contribuição, seria suficiente para a configuração do crime, que se deixasse de recolher os valores à previdência, no prazo e na forma estabelecida em lei.

Ao classificar o tipo penal dessa maneira, tem-se como importante consequência a desnecessidade do encerramento do processo administrativo fiscal, pois seria suficiente a simples omissão, não tendo que se falar em lançamento definitivo do crédito tributário. Igualmente, não seria necessária a inversão da posse, dano efetivo à previdência e nem ânimo de apropriação por parte do responsável tributário.

Em uma das decisões²² proferidas sobre o assunto pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, foi decidido que se trataria de crime formal, não exigindo “para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano para a previdência, restando caracterizado com a simples supressão ou redução do desconto da contribuição”.

Nessa linha de posicionamento, o que se tutela no crime de apropriação indébita previdenciária é o **não repasse** (ou não recolhimento), por parte do responsável tributário (art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional), do valor contabilmente recolhido (arrecadado/descontado) do contribuinte de fato.

Esse não repasse, contudo, não pressupõe a transferência de valores, ou em outros termos, a inversão da posse: pode ser realizado por meios meramente contábeis mediante o desconto na folha de salário do empregado, pois segundo Eisele (2002, p. 204), o “motivo pelo qual o desconto pode ser feito mesmo se o responsável tributário não possuir o numerário correspondente”.

Como prova dessa afirmação, tem-se que, se o representante legal da empresa cumpre a obrigação acessória de informar a relação jurídica tributária ao fisco, mas não possui o numerário correspondente em virtude de insuperáveis dificuldades financeiras, pode ser beneficiado pela tese da inexigibilidade de conduta diversa, que constitui exculpante supralegal (SANTOS, 2006, p. 338-341).

²² Habeas Corpus nº 86.783, cuja publicação ocorreu em 03/03/2008.

Nessa trilha, pode-se vislumbrar algo bem diverso do que ocorre no art. 168 do Código Penal: enquanto este dispositivo exige que o sujeito passivo esteja na posse lícita do bem quando da indevida apropriação, no art. 168-A o patrimônio destinado ao recolhimento em favor da Previdência Social é, *ab initio*, do agente de retenção (BITENCOURT, 2004, p. 736).

Sendo assim, não há a transferência física de valor do contribuinte de fato para o contribuinte de direito. Logicamente, esta transferência física também não ocorre da vítima (Previdência Social) para o sujeito ativo do crime.

Outra linha de posicionamento que defende o crime previdenciário formal, no entanto, considera a necessidade do dolo, ainda que genérico, para configuração do crime. Conforme esclarece Kipper (1993, p. 283-284) que,

“a primeira consequência da estrutura omissiva do tipo do delito de não-recolhimento das contribuições arrecadadas dos segurados, e da não-equiparação ao crime de apropriação indébita, é a de que não se exige para a consumação do primeiro o *animus rem sibi habendi*, ou seja, o propósito de inverter o título da posse passando a possuir a coisa como se fosse sua, com a deliberada intenção de não restituir, própria da acepção do vocábulo apropriar-se, elemento integrativo do tipo penal do segundo delito. Havendo desconto dos empregados das quantias relativas à contribuição previdenciária, e a posterior omissão no seu recolhimento aos cofres da Seguridade Social, consuma-se o delito, sem que haja preciso investigar, no *animus* do agente a intenção de restituir ou não as quantias descontadas. O dolo necessário é o genérico, consistente na intenção de descontar do salário dos empregados as quantias referidas e de deixar de repassá-las à Seguridade Social”.

Em síntese, incluindo ou não a necessidade de dolo para a configuração do crime no sentido de ser da natureza formal, basta que haja o suposto não-repasse dos valores descontados dos funcionários ou de terceiros.

4.4.2 O crime de apropriação indébita previdenciária como crime material

Ocorre que, no ano de 2008, o Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento de um Agravo Regimental²³ apresentado junto aos autos de um Inquérito do estado de Goiás sob o n.º 2537, em decisão unânime, adotou entendimento diverso sobre o assunto, pois decidiu se tratar o

²³ Agravo Regimental apresentado em junto ao Inquérito nº 2.537-2 procedente do estado de Goiás, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio de Mello, votada em 10/03/2008 pela Plenária do STF.

crime de apropriação indébita previdenciária como crime omissivo **material**, sendo indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva. Foi consignado, ainda, que o bem jurídico protegido é o patrimônio da Previdência Social, conforme já tratado anteriormente.

Segundo o relator, “a leitura do artigo 168-A do Código Penal revela que se tem como elemento da prática delituosa deixar de repassar contribuições previdenciárias, indispensável, portanto, a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva”.

Alguns autores se inclinam no mesmo sentido, entendendo que o crime de apropriação indébita previdenciária é material (DELMANTO *et al.*, 2002, p. 386; PODVAL e MANDEL, 2001).

Nesse sentido, com o entendimento de que o crime de apropriação indébita previdenciária é o que se chama de material, para responder criminalmente pelo não-repasse das contribuições, seria necessário comprovar que o responsável pela empresa obteve lucro - ou seja, usou os recursos em proveito próprio, na aquisição de bens, por exemplo. O STF também julgou ser necessário o término do processo administrativo, que comprovasse tal possibilidade, para que o empresário pudesse responder criminalmente pelo desvio da contribuição.

Primeiramente, cumpre lembrar que, para o crime ser classificado como material, deve possuir um resultado naturalístico, ou seja, seu resultado deve ser visível, algo perceptível externamente.

Como se pode constatar, essa decisão do STF por unanimidade concede interpretação diametralmente oposta daquela que vinha sendo adotada pela maioria dos órgãos julgadores e pela doutrina dominante quanto ao tipo em referência.

A importância do julgado é muito grande, pois pode acarretar a impossibilidade de instauração de inquérito policial e de oferecimento de denúncia antes do encerramento definitivo do processo administrativo (igualmente ao que já ocorre nos crimes de sonegação fiscal e de sonegação previdenciária), bem como pode passar a se entender ser imprescindível, por se tratar de crime material, a apropriação efetiva, e não mais ficta, com inversão da posse respectiva, do valor efetivamente descontado, que deveria ser repassado à previdência social.

Nessa linha, considera-se que o mero desconto dos valores ou a mera ausência de repasse das contribuições descontadas ao INSS, não denotam a ocorrência do crime de forma imediata (formal), porque se faz necessária a verificação se o valor descontado foi ou não repassado ao INSS, como também, se o valor desses descontos lançados contabilmente nos livros e documentos fiscais é de fato devido.

Andrade Filho (1997, p. 64-66) entende que:

“(...) os crimes contra a previdência social requerem a existência de dolo, assim entendida a vontade deliberada de esconder, de subtrair da atenção do sujeito ativo os fatos jurídicos tributários. Por isso, aquele que não recolhe a contribuição descontada não pode estar sujeito à penalidade se mantém registros e assentamentos adequados e informa ou confessa o débito ao sujeito ativo, pela simples razão de que essa conduta é incompatível com o dolo que a figura penal requer. Logo, o propósito da lei é atingir aquele que, mediante fraude, frustra o cumprimento da obrigação tributária e não aquele que passa por agruras financeiras. Por isso, só haverá crime contra a previdência social se houver dolo comprovado e não meramente presumido.”

Daí, somente após esta verificação é que se poderia afirmar se houve cometimento do referido crime. Pela definição jurídica, por essa linha de raciocínio, por não ser um crime cujo resultado se confunde com a própria conduta (característica dos crimes formais), pode-se deduzir o crime de apropriação indébita ser material, na mesma esteira da decisão do STF.

A partir desse posicionamento do STF considerando o crime de apropriação indébita previdenciária como material, outras cortes começaram a modificar seus julgados, alinhado-se ao novo entendimento do STF²⁴.

Dessa forma, pode-se considerar que o crime em comento passou a adquirir natureza material com respaldo jurisprudencial.

4.5 Considerações finais

Em resumo, após o encerramento da ação fiscal o referido documento é remetido ao Ministério Público Federal, o qual tem denunciado criminalmente os sócios proprietários das

²⁴ Supremo Tribunal de Justiça: Habeas-corpus nº 96.348-BA (Relatora Ministra Laurita Vaz – DJU 04/08/2008) e Tribunal Federal Regional da 1ª Região: Habeas-corpus nº 2008.01.00.022849-5/MG (Relatora Juíza Federal Rosimayre Gonçalves de Carvalho).

empresas fiscalizadas, por deixarem de recolher ao INSS, na época própria, a contribuição descontada dos empregados, caracterizando assim, a prática da conduta penal.

Por sua vez, ao defenderem-se na justiça federal, os advogados das empresas têm alegado inexigibilidade de conduta diversa diante de estado de necessidade na prática dos chamados crimes previdenciários, tese que tem sido admitida por parte de nossas Cortes de Justiça e nossa doutrina penal mais abalizada.

Tal alegação consiste em afirmar que a situação financeira vivenciada pela empresa não permitiria efetuar o recolhimento dos valores previdenciários descontados em folha de pagamento e continuar operando sem fechar suas portas e demitir seus empregados.

Considerando-se que os magistrados não possuem conhecimentos técnicos em contabilidade, os processos criminais têm sido encaminhados para a Polícia Federal com pedido de elaboração de laudo visando à comprovação ou não dessa alegada situação financeira ruim. Na criminalística da Polícia Federal as análises são feitas pelos peritos criminais federais na documentação contábil das empresas e o resultado é apresentado através da elaboração de laudo para este fim.

Resumidamente, se pode concluir que a adoção de uma ou outra corrente²⁵ apresenta as seguintes implicações:

Quadro 4.1 – Comparação entre as correntes.

Descrição	Tese igualitária	Tese diferenciadora
Crime	Material	Formal
Consumação	Lançamento definitivo	Vencimento do prazo para recolhimento
Lançamento definitivo	Necessário	Desnecessário
Perícia contábil	Necessária	Desnecessária
Dolo	Específico	Genérico
Ânimo	Exige	Não exige
Resultado	Existente	Não existente
Dificuldades financeiras	Admissibilidade	Admissibilidade

Fonte: Adaptado de Baltazar Junior (2011, p. 43).

²⁵ Há duas correntes: a que considera o crime de apropriação indébita previdenciária como material (Tese igualitária, pois empresta à apropriação indébita previdenciária tratamento análogo ao da sonegação) e a que considera o crime de apropriação indébita previdenciária como formal (Tese diferenciadora).

5 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo apresenta a metodologia adotada, destacando a classificação do tipo de pesquisa, a escolha do método, explicitando os critérios utilizados para definição da escolha dos laudos contábeis que serviram de base para as análises e descrevendo os procedimentos adotados na coleta e tratamentos dos laudos para a elaboração da proposta metodológica de perícia contábil para o crime de apropriação indébita previdenciária.

5.1 Fundamentação metodológica

A metodologia adotada na pesquisa depende diretamente do objeto em estudo, de sua natureza, amplitude e dos objetivos do pesquisador. Em geral, segundo, a intenção dos pesquisadores em ciências sociais não é só descrever, mas compreender os fenômenos e, para tanto, torna-se necessário recolher dados que mostrem o fenômeno de forma inteligível (QUIVY E CAMPENHOUDT, 1992, p. 41).

Para Eco (1985, p. 11) a pesquisa pode ser histórica ou teórica, dependendo do assunto a ser abordado. Ele salienta que em determinados assuntos a pesquisa ou a tese, entendida aqui como resultado da pesquisa, tende a ser exclusivamente histórica, em outros, ambos os tipos são aplicáveis. Explica-nos que “uma tese teórica é aquela que se propõe atacar um problema abstrato que pode já ter sido ou não objeto de outras reflexões (...)”.

Vergara (2009, p. 41-43) propõe dois critérios básicos de classificação das pesquisas: uma quanto aos fins e outra quanto aos meios de investigação. Quanto aos fins, a pesquisa pode ser: exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada ou intervencionista. Quanto aos meios de investigação, a pesquisa pode ser: de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação ou estudo de caso.

Por sua vez, Gil (1993, p. 45) classifica as pesquisas com base em dois critérios diferentes. A primeira classificação dá-se com base em seus objetivos gerais, sendo útil para o estabelecimento de seu fundamento teórico, e divide-as em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

As pesquisas exploratórias visam proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses, que, no entanto, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa (VERGARA, 2009, p. 42; GIL, 1993, p. 45).

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Não têm compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirvam de base para tal explicação (VERGARA, 2009, p. 42; GIL, 1993, p. 46).

As pesquisas explicativas têm como objetivo principal tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos. São consideradas as mais complexas e são caracterizadas por uma preocupação principal de identificar os fatores determinantes ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. É o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, pois explica a razão, o porquê das coisas (VERGARA, 2009, p. 42; GIL, 1993, p. 46).

O segundo critério de Gil (1993, p. 70) classifica as pesquisas segundo o seu delineamento, ou seja, de acordo com os procedimentos técnicos de coleta e análise dos dados. Aqui também podem ser distintos dois grandes grupos de delineamentos: as chamadas fontes de ‘papel’ e aquele que obtêm os dados através das pessoas.

No primeiro grupo, as chamadas fontes de papel, estão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Cabe salientar que na maioria dos trabalhos científicos é exigida uma pesquisa bibliográfica, porém algumas pesquisas são desenvolvidas exclusivamente por meio dessas fontes. É o caso de grande parte dos estudos exploratórios.

No segundo grupo, onde os dados são conseguidos pelo pesquisador através de outras pessoas, encontram-se a pesquisa experimental, que representa o caso típico de pesquisa científica; a pesquisa *ex post facto*, onde o experimento ocorre baseado num fato já ocorrido; o levantamento, que consiste na interrogação direta das pessoas que são o foco da pesquisa; o estudo de caso, que se caracteriza por um estudo profundo e completo de um ou poucos indivíduos, a fim de aumentar o conhecimento a respeito destes indivíduos ou seu comportamento. Ainda como parte deste grupo, encontramos a pesquisa-ação e a pesquisa

participante, onde o pesquisador e os pesquisados interagem de forma cooperativa ou participativa.

Outros autores classificam as pesquisas de formas ligeiramente diferentes. No caso de Cervo e Bervian (1983), a classificação limita-se a três tipos mais importantes de pesquisa e seus respectivos sub-tipos:

- **Pesquisa Bibliográfica:** consiste na procura de referências teóricas publicadas em documentos, tomando conhecimento e analisando as contribuições científicas ao assunto em questão. Por ser de natureza totalmente teórica, é parte obrigatória de outros tipos de pesquisa.
- **Pesquisa Descritiva:** visa observar, registrar, analisar e correlacionar fenômenos ou fatos, sem interferir no ambiente analisado. É o tipo mais usado nas ciências sociais. Pode assumir várias formas:
 - Estudos exploratórios: utilizada quando existe pouco conhecimento sobre o assunto;
 - Estudos descritivos: consiste na análise e descrição de características ou propriedades, ou ainda das relações entre estas propriedades em determinado fenômeno;
 - Estudos de Caso: busca analisar os vários aspectos de um indivíduo, ou grupo delimitado de indivíduos;
 - Pesquisa de Opinião: visa detectar atitudes, pontos de vista e preferências das pessoas pesquisadas em relação a um determinado problema.
- **Pesquisa experimental:** é a forma de pesquisa que manipula diretamente as variáveis relacionadas com o objeto em estudo para determinar a interação entre estas variáveis e explicar as causas do fenômeno estudado.

Triviños (1987, p. 101) considera três tipos gerais de estudos cujas finalidades diferem: estudos exploratórios, estudos descritivos e estudos experimentais.

- **Estudos Exploratórios:** são aqueles que permitem ao investigador aumentar a sua experiência, aprofundando seu estudo e adquirindo um maior conhecimento a respeito de um problema. Podem ainda servir para levantar possíveis problemas de pesquisa.
- **Estudos Descritivos:** o estudo descritivo busca descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade. Pode, ainda, estabelecer relações entre as variáveis e, neste caso, denomina-se estudo descritivo e correlacional.
- **Estudos Experimentais:** são estudos de base fundamentalmente positivista, pouco utilizados nas ciências sociais, mas importantes nas ciências naturais. Consiste em modificar deliberadamente a maneira controlada das condições que determinam um fato ou fenômeno e, em observar e interpretar as mudanças que ocorrem neste último. O estudo experimental estabelece as causas dos fenômenos, determinando qual ou quais são as variáveis que atuam, produzindo modificações sobre outras variáveis.

As variáveis são definidas por Triviños (1987, p. 107) como sendo “características observáveis de algo que podem apresentar diversos valores”. Podem ser variáveis independentes - aquelas que são explicativas e atuam sobre as outras - ou variáveis dependentes, aquelas que sofrem os efeitos das primeiras. Na pesquisa quantitativa, a variável deve ser medida; na pesquisa qualitativa, a variável é descrita.

Pode ainda assumir a forma de estudos de casos, que têm por objetivo aprofundarem a descrição de determinada realidade. Neste tipo de estudo os resultados só são válidos para o caso estudado e, quando a análise é quantitativa, o tratamento estatístico dos dados é simples. Quando exige análise qualitativa, esta pode ter apoio quantitativo.

Outra forma de estudos descritivos considerada é a análise documental, que é aquela onde uma situação é descrita com base em uma grande quantidade de documentos.

Também considera como estudo descritivo o estudo que procura determinar como é o fenômeno, de que maneira e porque ocorre, quando o controle da variável independente não é possível. Neste caso é denominado estudo causal comparativo ou estudo *ex post facto*.

Campomar (1991, p. 95) adverte que,

“O método científico é, simplesmente, a forma encontrada pela sociedade para legitimar um conhecimento adquirido empiricamente, ou seja, quando um conhecimento é obtido pelo método científico, qualquer pesquisador que repita a investigação nas mesmas circunstâncias, obterá o mesmo resultado, desde que os mesmos cuidados sejam tomados.”

5.2 Tipo de pesquisa

Para a classificação desta pesquisa, toma-se como base a taxionomia apresentada por Vergara (2009, p. 41-42), que, conforme já apresentado anteriormente, a classifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, o presente estudo classifica-se como exploratório e descritivo. Exploratório porque, embora o Departamento de Polícia Federal seja uma instituição de tradição e alvo de pesquisas em diversas áreas de investigação, excetuando-se a pesquisa de Oliveira (2012), não se verificou a existência de outros estudos que abordassem sua área de criminalística, especificamente em relação ao estudo dos laudos emitidos pela perícia criminal federal em relação a um determinado assunto. Como apresentado na extensa pesquisa bibliográfica no capítulo 1, além da tese de doutoramento de Oliveira (2012), foi identificado apenas um artigo sobre a perícia criminal federal que abordava sua importância entre os demais cargos da Polícia Federal (delegados, agentes e escrivães). Descritivo, porque visa descrever, por meio dos laudos contábeis, os exames periciais realizados pela perícia criminal federal em relação ao tipo penal do crime de apropriação indébita previdenciária.

Por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (RAUPP e BEUREN, 2006).

Quanto aos meios, este estudo foi bibliográfico e documental. Bibliográfico, porque para a fundamentação teórica do estudo ou revisão da literatura (pesquisa bibliográfica) tem o seu

papel bem definido como fundamento que orienta a pesquisa e é um componente indispensável a qualquer tipo de pesquisa. Ancorando-se nesse entendimento, foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica prévia para justificar os limites e contribuições da própria pesquisa, acompanhada da intenção de situar o objeto central do estudo em relação à questão teórica formulada (qual o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária). Além disso, toda a fundamentação teórica apresentada ao longo dos capítulos 2 a 4, foi realizada por meio dessa pesquisa bibliográfica. O estudo foi, também, documental, porque se valeu de documentos internos (laudos periciais criminais contábeis) ao Departamento de Polícia Federal, que dizem respeito ao objeto deste estudo.

Dessa forma, as noções apresentadas embasam a presente pesquisa e conduzem o referencial metodológico a ser empregado para a coleta e análise de dados, cujo objetivo constitui-se em analisar os laudos periciais criminais contábeis emitidos pela criminalística do Departamento de Polícia Federal com o objetivo de investigar qual o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária.

5.3 Universo e amostra

O desenvolvimento da pesquisa empírica se processou na Criminalística do Departamento de Polícia Federal, compreendendo laudos periciais criminais contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária.

A Criminalística do DPF possui o Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística (ou apenas Sistema de Criminalística – SISCRIM), que teve seu início de implementação no âmbito do Departamento de Polícia Federal a partir de junho de 2006.

Nesse sistema, os laudos emitidos são cadastrados de acordo com o tipo de exame realizado, dessa forma, o universo ou a população da pesquisa constitui-se do total de laudos contábeis registrados neste sistema.

A amostra intencional dos laudos foi composta, então, por todos os laudos periciais criminais do tipo de exame contábil que se referiam ao crime de apropriação indébita previdenciária,

emitidos desde o início do SISCRIM, sendo considerada a data de 01 de junho de 2006, até 30 de junho de 2011.

5.4 Coleta de dados (laudos)

Neste sentido, dentre as várias possibilidades existentes para a condução dos estudos optou-se pela técnica que melhor se adéqua aos objetivos: pesquisa documental. Os laudos foram coletados por meio de pesquisa documental diretamente no SISCRIM.

Desse sistema, foram colhidos por meio de arquivo eletrônico, os laudos periciais criminais contábeis que se referiam ao exame do crime de apropriação indébita previdenciária e que permitiam observar a questão do conjunto de exames periciais realizados.

5.5 Tratamento dos dados

Para o tratamento dos dados a técnica da análise temática ou categorial utilizada foi de acordo com Bardin (2009), que se baseia em operações de desmembramento do texto em unidades, ou seja, identificar os diferentes núcleos de sentido que constituem a comunicação, e posteriormente, realizar o seu reagrupamento em classes ou categorias. Além disso, a análise documental também esteve presente, para facilitar o manuseio das informações, já que, também de acordo com a autora, se constitui uma técnica que visa representar o conteúdo de um documento diferente de seu formato original, como uma forma de agilizar consultas.

5.6 Limitações do método

Em relação à limitação da pesquisa, considerando que o SISCRIM teve sua implementação a partir de junho de 2006, o período compreendido para seleção dos laudos examinados nesta pesquisa foi de 01 de junho de 2006 e 30 de junho de 2011.

No próximo capítulo estão apresentados, inicialmente, o percurso percorrido para o exame dos laudos periciais e em seguida, os resultados de suas análises, que serviram de base para a formulação da proposta metodológica objeto desta pesquisa.

6 A PESQUISA: ANÁLISE DOS LAUDOS E FORMULAÇÃO DA PROPOSTA METODOLÓGICA DE PERÍCIA CONTÁBIL

Este capítulo apresenta o desenvolvimento e formulação da proposta metodológica objeto desta pesquisa a partir da análise efetuada nos laudos contábeis emitidos pela criminalística do Departamento de Polícia Federal referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária. Cada laudo foi analisado levando-se em conta as seguintes unidades de análise: sujeito ativo, sujeito passivo, tipo objetivo, tipo subjetivo e culpabilidade. As partes do laudo: quesitos (quando existentes), objetivo dos exames, documentos examinados pelos peritos criminais federais, exames periciais realizados propriamente ditos e respostas aos quesitos ou conclusões, foram identificadas e categorizadas em cada uma das unidades de análise.

6.1 Considerações iniciais

Com base na metodologia descrita no capítulo anterior, a pesquisa foi realizada seguindo os seguintes passos:

- 1º. No Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística – SISCRIM, foi consultado o relatório de produção de laudos da área contábil/financeira do período compreendido entre 01 de junho de 2006 e 30 de junho de 2011 que apresentaram classificação definida sobre a natureza do seu exame (subtítulo), gerando um total de 5.826 laudos, distribuídos da seguinte forma, conforme Tabela 6.1:

Tabela 6.1 – Total de laudos periciais criminais contábeis emitidos no período compreendido entre 01 de junho de 2006 e 30 de junho de 2011

Subtítulo dos laudos	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Totais
Contabilidade Societária (Inclui : Empresarial)	5	45	37	42	70	42	241
Entidade Pública (Inclui : Convênios e contratos)	3	162	245	342	531	306	1.589
Fiscal/Tributário	1	149	122	107	81	44	504
Instituição Financeira	2	27	31	18	15	20	113
Previdenciário	4	31	24	17	11	7	94
Mercado Financeiro/de Capitais	-	3	6	5	3	4	21
Confrontos fiscais e financeiros (Evolução patrimonial e movimentação financeira)	294	616	745	527	781	301	3.264
Totais	309	1.033	1.210	1.058	1.492	724	5.826

Fonte: SISCRIM/INC/DPF. Elaborado pelo autor.

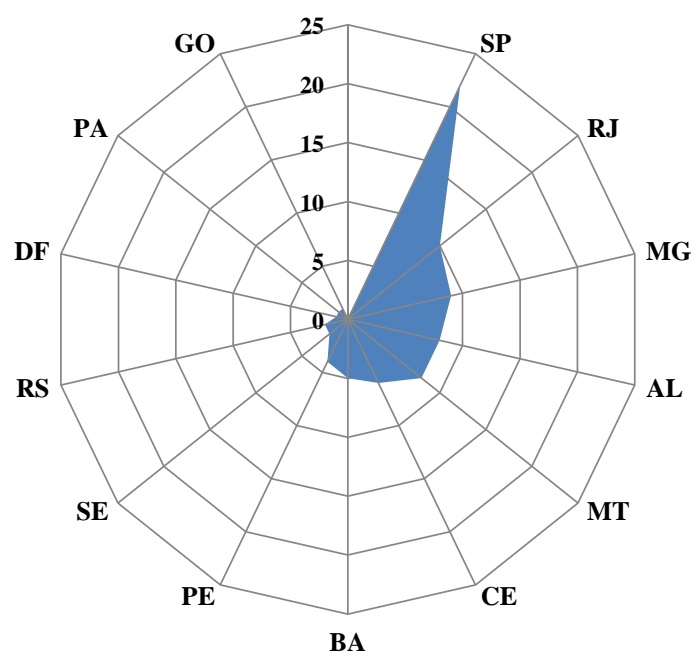
2º. Ainda do SISCRI, em relação aos laudos com o subtítulo ‘previdenciário’, num total de 94 laudos, foi consultado o “*link*” destes laudos para obtenção dos respectivos arquivos. Destes 94 laudos, em 4 deles, os arquivos não foram disponibilizados por motivos de falta ou falha na indexação dos mesmos no sistema e, em 11 deles, os laudos se referiam a outros exames ligados à Previdência Social (sonegação previdenciária, atualização e questionamento de benefício concedido, seguro-desemprego, análise e apuração de diferenças de auditorias do INSS), dessa forma, a amostra constitui-se de 79 laudos, conforme Tabela 6.2 a seguir:

Tabela 6.2 – Quantidade de laudos por ano (emissão) e por estado emissor

Estado	Quantidade de laudos						Totais	%
	2006	2007	2008	2009	2010	2011		
SP	2	7	5	5	3	-	22	27,8%
RJ	1	1	4	1	3	-	10	12,7%
MG	-	5	-	2	1	1	9	11,4%
AL	-	5	-	1	1	1	8	10,1%
MT	-	3	3	1	-	1	8	10,1%
CE	-	1	2	-	1	2	6	7,6%
BA	1	-	2	1	1	-	5	6,3%
PE	-	2	2	-	-	-	4	5,1%
SE	-	2	-	-	-	-	2	2,5%
RS	-	1	1	-	-	-	2	2,5%
DF	-	-	-	1	-	-	1	1,3%
PA	-	-	-	-	-	1	1	1,3%
GO	-	-	-	-	-	1	1	1,3%
Totais	4	27	19	12	10	7	79	

Fonte: Elaborado pelo autor.

De outra forma, essa distribuição pode ser mais bem visualizada por meio do Gráfico 6.1 a seguir, que apresenta a concentração da emissão dos laudos analisados por estado da federação.

Gráfico 6.1 – Distribuição dos laudos por estado emissor

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando os estados individualmente, São Paulo se destaca por ter sido responsável pela emissão de quase 1/3 dos laudos analisados, mais que o dobro do estado do Rio de Janeiro, que aparece em segundo lugar, seguido por outro estado da região sudeste (Minas Gerais), que por sua vez, foi seguido por um estado da região nordeste (Alagoas) e um estado da região centro-oeste (Mato Grosso). Completando a lista, mais quatro estados da região nordeste (Ceará, Bahia, Pernambuco e Sergipe, nesta ordem), o representante da região sul (Rio Grande do Sul), o Distrito Federal, seguido por mais um representante da região norte (Pará) e por último, por mais um representante da região centro-oeste (Goiás).

Pode-se verificar que, guardadas certas especificidades, este *ranking* reúne os estados mais desenvolvidos de cada uma das regiões presentes.

3°. Para análise destes 79 laudos, conforme descrito no capítulo anterior, utilizou-se a metodologia de análise de conteúdo por meio das unidades de análise apresentadas no Quadro 6.1 a seguir:

Quadro 6.1 – Unidades de análise dos laudos contábeis

Unidade de análise	Descrição resumida
1. Sujeito ativo	Identificação do sujeito ativo para fins de responsabilização criminal
2. Sujeito passivo	Identificação do sujeito passivo
3. Tipo objetivo	Caracterização da forma do tipo objetivo
3.1 Pagamento de salário	Presume-se a ocorrência do desconto por meio da comprovação do pagamento dos salários
3.2 Constituição definitiva do débito	Considerando o crime como material, exige-se a constituição definitiva do débito para que possa ser oferecida denúncia
3.3 Desnecessidade de fraude	Contabilidade regular como meio para facilitar a apuração do fato pela fiscalização
3.4 Apropriação	Considerando o crime como material, exige-se a evidência do desvio, a destinação dos recursos em fim diverso daquele determinado pela lei
3.5 Objeto material	A denúncia deverá conter o valor omitido, destacando-se o valor histórico do principal das multas, juros e atualização monetária
4. Tipo subjetivo	Vontade livre e consciente de não recolher a contribuição previdenciária descontada dos empregados
4.1 Tipo doloso	Possibilidade de ausência de dolo por recolhimento em atraso ou pagamento a menor
4.2 Ânimo de apropriação	Considerando o crime como material, além da existência do débito, deve ser analisada a intenção do agente
5. Culpabilidade	Admissibilidade de dificuldades financeiras

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Baltazar Junior (2011, p. 29-71) e Monteiro (2000a).

Estas unidades de análise no seu conjunto representam as características essenciais e fundamentais de constituição do tipo penal referente à apropriação indébita previdenciária.

Para cada uma das unidades de análise, a seguir, são apresentadas descrições detalhadas contendo informações adicionais para melhor entendimento das mesmas, baseadas em Baltazar Junior (2011, p. 29-71) e Monteiro (2000a):

Sujeito ativo

1. Quem pode ser o agente penal responsável por esse delito.
2. Pode ser cometido por qualquer pessoa, incluindo agentes públicos e empregadores domésticos.

3. Será possível a responsabilização do membro do conselho de administração, do advogado, do contador e do consultor da empresa, desde que evidenciada sua participação, ou seja, desde que demonstrado que concorreram para o resultado. Em outras palavras, é preciso esclarecer quem efetivamente detinha o poder de mando na empresa. A responsabilidade penal dos administradores pode resultar tanto de haverem praticado o fato delituoso quanto de haverem permitido que ele ocorresse se tinham a obrigação e a possibilidade concreta de evitá-lo. Assim, é que a responsabilização passa necessariamente pela demonstração do grau de envolvimento do acusado com a administração da empresa.
4. A autoria no crime de apropriação indébita previdenciária envolve, em regra, complexa análise probatória, sendo uma das possibilidades, o entendimento de que há a possibilidade de recebimento da denúncia fundada no contrato social.

Sujeito passivo

1. É a União, pois, desde a criação da Receita Federal do Brasil, o INSS deixou de ser o órgão de arrecadação e passou a ter apenas a incumbência de pagamento dos benefícios.
2. O segurado poderá ser vítima, secundariamente, sempre que a falta do recolhimento das contribuições lhe trouxer diminuição no valor dos benefícios previdenciários. No caso do segurado empregado, o valor das contribuições será considerado, ainda que não recolhido, desde que comprovado o valor do salário contribuição no período considerado para o cálculo. No caso dos demais segurados, em relação aos quais os valores somente serão considerados quando efetivamente recolhidos pela empresa (Lei nº 8.213, de 24/07/1991 – Lei dos Benefícios da Previdência Social – LBPS).

Tipo objetivo

. Pagamento de salário

1. A prova do desconto da contribuição previdenciária demonstrada pela folha de pagamento evidenciam o desconto previdenciário.

. Constituição definitiva do débito

1. O STF publicou acórdão no qual se afirmou na ementa, que o crime de apropriação indébita previdenciária é material. Nessa esteira, o STJ passou a entender também que o crime em questão é material, com efeito de se exigir a constituição definitiva do débito para que possa ser oferecida denúncia. Nesse caso, a consumação do delito se dá no momento do lançamento definitivo do débito.
2. Por sua vez, considerando o crime como formal, desnecessário se faz o lançamento do débito para fins de caracterizar o tipo. Nesse caso, a consumação do delito se dá no momento do vencimento do prazo para recolhimento.

. Desnecessidade de fraude

1. Possuir contabilidade regular poderá ser considerada como circunstância judicial favorável.

. Apropriação

1. Considerando o crime como material, exige-se a evidência do desvio, a destinação dos recursos em fim diverso daquele determinado pela lei.

. Objeto material

1. A denúncia deverá conter o valor omitido, destacando-se o valor histórico do principal das multas, juros e atualização monetária.
2. Pagamentos efetuados não devem ser incluídos na denúncia, por sua vez, o recolhimento apenas parcial do tributo também já configura o crime em questão.
3. A inicial deve descrever os valores correspondentes a cada administrador.

Tipo subjetivo

. Dolo

1. Admite-se a absolvição por inexistência de dolo quando a contribuição é recolhida logo em seguida ao término do prazo, como também para o caso de recolhimento a menor do que o total devido, desde que a diferença não seja expressiva.

. Ânimo de apropriação

1. A orientação majoritária é no sentido de que não se exige, para a configuração do crime o ânimo de apropriação.
2. No âmbito do STJ, passou a afirmar que o crime de apropriação indébita previdenciária não se esgota somente no deixar de recolher, o que significa, que além da existência do débito, deve ser analisada a intenção específica ou vontade deliberada de pretender algum benefício com a supressão ou redução do tributo, já que o agente ‘podia e devia’ realizar o recolhimento.
3. Na admissão que o tipo exige a comprovação do ânimo para sua configuração, este restaria descaracterizado pelo fato do contribuinte declarar ao fisco a existência do débito, bem como pelo recolhimento posterior, ainda que fora do prazo, ou ainda, se houver pedido de parcelamento.
4. No caso da apropriação indébita previdenciária, se os agentes responsáveis, que tinham o poder de determinar os recolhimentos das contribuições, foram notificados judicialmente, e findo o prazo fatal ali marcado, não pediram parcelamento integral, nem recolheram o *quantum debeatur* ou o *quantum* da apropriação indébita, caracterizando-se assim, a recusa infundada, sem a presença de uma justa causa elisiva do dolo, e consumando-se assim, pela recusa, o delito, o *animus habendi rem sibi*.

Culpabilidade

. Dificuldades financeiras

1. A omissão no recolhimento pode ser motivada por dificuldades financeiras da empresa.
2. A dificuldade financeira deve ser demonstrada com documentos pelos quais se possa evidenciar que não decorreram elas de mera inabilidade, imprudência ou temeridade na condução dos negócios, e, principalmente, tem de resultar de um conjunto de circunstâncias imprevisíveis que tenham comprometido ou ameaçado inclusive o patrimônio pessoal do sócio-gerente ou administrador.
3. No caso de dificuldades financeiras, o que se espera é que o administrador promova o saneamento da empresa, seja injetando recursos próprios, procurando créditos, diminuindo o quadro de pessoal, racionalizando despesas. E, para manter a empresa funcionando, irá privilegiar o pagamento dos empregados e dos fornecedores essenciais. Poderá ainda, utilizar outros recursos como o crédito bancário e mesmo a descapitalização da empresa pela venda de bens. Nessa situação transitória é que a omissão no recolhimento das contribuições poderá ser exculpada pelas dificuldades financeiras.
4. A omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias deverá ser o último recurso de que lança mão o empresário.
5. Deverá ser verificada também, a situação pessoal dos sócios ou acionistas, pois há casos nos quais a empresa está mal, mas o empresário está bem, revelando aumento de patrimônio pessoal no período dos fatos.
6. Verificação das declarações de renda dos acusados.
7. Poderá ser considerado o montante das retiradas frente ao valor não recolhido e à situação da empresa.
8. Admite-se a comprovação das dificuldades mediante juntada de documentos que comprovem, dentre outras:
 - a. Existência de títulos protestados;

- b. Ações em execução;
- c. Reclamatórias trabalhistas;
- d. Venda de bens da empresa e dos sócios
- e. Existência de outros débitos tributários;
- f. Pedidos de falência e autofalência
- g. Desativação da empresa ou de filiais;
- h. Atraso no pagamento de salários;
- i. Perda de contratos com clientes;
- j. Inadimplência ou atrasos dos clientes;
- k. Ações de despejo;
- l. Greve;
- m. Perda de fornecedor;
- n. Enchentes e inundações;
- o. Incêndio;
- p. Concorrência desleal comprovada.

- 4º. Foi efetuada a leitura e análise dos 79 laudos “decompondo-os” nas seguintes partes: quesitos (quando existentes), o objetivo os exames, os documentos examinados pelos peritos criminais federais, os exames propriamente ditos e as respostas aos quesitos ou as conclusões.
- 5º. Nessa “decomposição” dos 79 laudos, foi identificado que, no capítulo do laudo destinado à descrição dos exames realizados, havia a referência direta para o quesito correspondente onde constava a descrição dos exames. Também o inverso foi identificado, onde a resposta aos exames constava referência ao tópico ou capítulo do laudo onde se encontravam a descrição detalhada dos exames realizados que, assim, embasaram a respectiva resposta. Dessa forma, foi decidido reunir essas duas partes do laudo: **Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões** em uma só unidade de análise.
- 6º. Para a identificação do conjunto probatório reunindo os exames periciais realizados pela perícia criminal federal para a materialização do crime de apropriação indébita previdenciária, foi focada a parte dos laudos “Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões”. Essa decisão encontra respaldo no fato de que é aí, nesta parte do laudo pericial, onde os peritos criminais federais encontram a “liberdade” de fazerem seus comentários e observações, muito embora, sejam influenciados, ou até mesmo direcionados, pelo conteúdo dos “Quesitos”.

7º. Essa análise de conteúdo dos laudos contábeis teve como objetivo buscar identificar o conjunto probatório, por meio dos exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal, utilizado para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária, que serviram de base para a propositura da metodologia objeto desta pesquisa.

6.2 Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária emitidos entre 01 de junho de 2006 e 30 de junho de 2011

No quadro a seguir, os 79 laudos foram agrupados em cada uma das descrições de exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões identificados nos mesmos:

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis

Descrição	Laudos nº
a. Levantamento dos valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social – demonstrados nas folhas de pagamento, recibos de salários/férias, termos de rescisão de contratos de trabalho ou NFLDs, incluindo o período (competência)	1008/2006 (BA); 1765/2006 (RJ); 043/2007 (PE); 297/2007 (MG); 115/2007 (CE); 044/2007 (SE); 637/2007 (MT); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 959/2007 (MT); 2235/2007 (MG); 3092/2007 (MG) ²⁶ ; 3134/2007 (MG) ²⁷ ; 4196/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 5572/2007 (SP); 273/2008 (MT); 585/2008 (MT); 1144/2008 (RJ) ²⁸ ; 1514/2008 (RS);

²⁶ Em uma das respostas apresentadas, os peritos signatários do laudo efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “O pagamento das contribuições previdenciárias (INSS) devidas pelo clube correspondem a valores devidos por eles à Previdência Social. A empresa tem a obrigação de realizar o desconto e o devido recolhimento desses valores à Previdência, apresentando, portanto, posse momentânea de recursos de terceiros. Os registros e documentos contábeis mostram o efetivo desconto das parcelas devidas pelos segurados empregados. Quando tais valores não são desembolsados para o correspondente pagamento à Previdência Social, esses permanecem disponíveis na entidade, permitindo que ela os utilize de forma diversa de sua finalidade, tais como pagamento a fornecedores, compras de bens para ativo imobilizado, pagamento de alugueis, entre outros.” (Grifo não consta do original).

²⁷ Em uma das respostas apresentadas, os peritos signatários do laudo efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “A empresa tem a obrigação de realizar o desconto e o devido recolhimento desses valores à Previdência, apresentando, portanto, posse momentânea de recursos de terceiros. Quando tais valores não são desembolsados para o correspondente pagamento à Previdência Social, esses permanecem disponíveis na empresa, permitindo que ela os utilize de forma diversa de sua finalidade. No caso em questão, os valores não recolhidos foram utilizados para pagamentos de fornecedores, pró-labore, despesas de comunicação, fretes e compras de mercadorias, entre outros.” (Grifo não consta do original).

²⁸ Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “A contribuição previdenciária devida ao INSS, incidente sobre o salário dos funcionários, é composta de duas partes, as quais têm, resumidamente, o seguinte tratamento técnico-contábil: [...]. A segunda, objeto deste processo, é descontada pela empresa dos salários dos funcionários. Por conseguinte, o custo deste encargo é dos empregados. Esta parcela é usualmente contabilizada na rubrica

	3878/2008 (SP); 632/2008 (CE); 2146/2008 (MT) ²⁹ ; 228/2008 (SP); 951/2008 (BA); 5388/2008 (SP); 790/2008 (CE); 2314/2008 (RJ); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 527/2009 (MG); 192/2009 (AL); 2484/2009 (SP); 2022/2009 (MG); 978/2009 (BA); 141/2009 (SP); 508/2010 (CE) ³⁰ ; 195/2010 (MG); 433/2010 (AL); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ) ³¹
b. Análise dos pagamentos efetuados a título de Previdência Social	5801/2008 (SP); 527/2009 (MG); 1954/2009 (SP); 192/2009 (AL); 978/2009 (BA); 141/2009 (SP)
c. Levantamento dos valores pagos a título de remuneração dos sócios (<i>pro-labore</i>) ou outros tipos de transferências ou pagamentos	1008/2006 (BA); 1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 453/2007 (MG); 044/2007 (SE); 1687/2007 (SP); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 2235/2007 (MG); 3092/2007 (MG); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 163/2008 (RJ); 202/2008 (BA); 1514/2008 (RS); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 192/2009 (AL); 2002/2009 (RJ); 1800/2009 (MT); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP); 729/2010 (RJ); 195/2010 (MG)

Continua na página seguinte

“INSS a Recolher” em contrapartida com a rubrica representativa dos Gastos com salários e ordenados, configurando a dedução do salário pago ao funcionário. Portanto, neste caso, **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social.**” (Grifo não consta do original).

²⁹ Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Considerando a principal razão dos prejuízos da empresa, qual seja, o alto custo dos serviços prestados, que representaram, em 2001, 96% da Receita Operacional Bruta, **é de se considerar que os administradores da empresa tivessem que priorizar os dispêndios, se com a execução do serviço ou com as demais obrigações, que incluem, inclusive, as despesas administrativas, necessárias à continuidade operacional da empresa.**” E acrescenta: “A DRE da empresa aponta como principais despesas os custos operacionais e as despesas administrativas - **essenciais para a prestação do serviço e para a consequente continuidade operacional da empresa - que já seriam suficientes para consumir toda a receita da empresa no período.**” (Grifo não consta do original).

³⁰ Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “A cota do segurado (objeto de processos de apropriação indébita) refere-se à parcela custeada pelos empregados, descontada dos seus salários. É parcela deduzida da conta “Salários a Pagar”, tendo como contrapartida, também, a conta contábil “INSS a Recolher”. **A empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários (segurados) à Previdência Social.**” E acrescenta: “[...] a empresa pode recolher apenas a parcela referente à cota do empregado segurado a fim de não ser configurada apropriação indébita de recursos, descontados dos salários, a serem recolhidos aos cofres da Previdência Social”. (Grifo não consta do original).

³¹ Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “Quanto ao conceito de retenção o perito desconhece o significado financeiro específico do vocábulo “financeiro”, entendendo que deva ser aplicado o significado geral (“semântico”, ou seja, o de “guardar em seu poder o que é de outrem”). Outrossim, **o não pagamento seria uma forma de retenção tal como o desconto. No caso em tela teria havido dupla retenção: a primeira, a do salário dos empregados e, a segunda, a da parcela do INSS sobre o salário dos empregados.**” (Grifo não consta do original).

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis (continuação)

Descrição	Laudos nº
d. Análise das Declarações de Imposto de Renda da empresa (Evolução patrimonial e financeira)	040/2007 (PE); 453/2007 (MG); 334/2007 (MT); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 163/2008 (RJ); 1144/2008 (RJ); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 2002/2009 (RJ); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 2022/2009 (MG); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ)
e. Análise das Declarações de Imposto de Renda dos sócios/administradores da empresa (Evolução patrimonial e financeira)	040/2007 (PE); 043/2007 (PE); 453/2007 (MG); 334/2007 (MT); 1687/2007 (SP); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 383/2007 (AL); 163/2008 (RJ); 1144/2008 (RJ); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 2002/2009 (RJ); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 2022/2009 (MG)
f. Análise dos investimentos e desinvestimentos no ativo imobilizado	2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 4369/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 421/2007 (AL); 273/2008 (MT); 1514/2008 (RS); 632/2008 (CE); 5388/2008 (SP); 5801/2008 (SP); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 2022/2009 (MG); 2002/2009 (RJ); 729/2010 (RJ)
g. Verificar o registro contábil dos valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social nas folhas de pagamento	1514/2008 (RS); 951/2008 (BA); 508/2010 (CE)
h. Análise de conformidade da documentação contábil (Livros contábeis e documentação suporte) em relação à legislação contábil e comercial	1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 044/2007 (SE); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 3134/2007 (MG); 4700/2007 (SP); 163/2008 (RJ); 1851/2008 (RJ); 370/2009 (DF); 195/2010 (MG); 1717/2010 (RJ)

Continua na página seguinte

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis (continuação)

Descrição	Laudos nº
i. Comparação da disponibilidade financeira e o débito previdenciário ou indicação de existência de disponibilidade para fazer frente aos repasses não realizados	1008/2006 (BA); 1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 115/2007 (CE); 044/2007 (SE); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 959/2007 (MT); 2235/2007 (MG) ³² ; 3092/2007 (MG); 3134/2007; 376/2007 (AL); 2396/2007 (RS) ³³ ; 421/2007 (AL); 163/2008 (RJ); 1851/2008 (RJ); 632/2008 (CE); 2146/2008 (MT); 228/2008 (SP) ³⁴ ; 790/2008 (CE); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 2484/2009 (SP); 1800/2009 (MT); 039/2010 (SP); 1898/2010 (SP); 508/2010 (CE); 195/2010 (MG) ³⁵ ; 009/2011 (CE); 139/2011 (CE); 422/2011 (MG)

³² Neste laudo, em uma das respostas, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “Quando tais valores não são desembolsados para o correspondente pagamento à Previdência Social, esses permanecem disponíveis na empresa, permitindo que ela os utilize de forma diversa de sua finalidade. No caso em questão, os valores não recolhidos foram utilizados para pagamentos de fornecedores, pró-labore, distribuição de dividendos, concessão de empréstimos a empresas ligadas e a parentes, entre outros.

Portanto, o correspondente impacto positivo no fluxo de caixa da entidade, uma vez que as parcelas descontadas não foram recolhidas, caracteriza a apropriação efetiva de recursos de terceiros.” (Grifo não consta do original).

³³ Neste laudo, nas conclusões dos exames realizados, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários: (*in verbis*): “Diante do exposto, os peritos concluem que a [empresa] realmente efetuou o desconto em folha de pagamento das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, e não as recolheu à previdência no prazo e forma legal ou convencional, considerado o período analisado [...], utilizando esses valores no pagamento de outras obrigações. **Que nesse período, a [empresa] apresentou situação de falta de disponibilidade de recursos financeiros suficientes para a liquidação das suas obrigações tributárias, sem prejuízo do pagamento das obrigações com pessoal, com fornecedores de medicamentos e com prestadores de serviços hospitalares. E concluem, por fim, que o não recebimento de valores por parte dos devedores da Instituição e, principalmente, a estrutura deficitária da relação custo/receita foram os principais fatores da situação de insolvência financeira apresentada pela entidade, no período analisado.**” (Grifo não consta do original).

³⁴ Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “[...]verificam os Peritos que a [empresa] teria caixa disponível para fazer frente aos descontos previdenciários consignados nas NFLD’s nos exercícios de 1995, 1996, 1997 e 1999. Já nos exercícios de 1998, 2000, 2001 e 2002 a [empresa] **não dispunha de recursos suficientes para fazer frente a esta obrigação sem deixar de honrar outros compromissos relacionados à sua atividade fim.**” (Grifo não consta do original).

³⁵ Neste laudo, em resposta aos quesitos, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Uma condição financeira desfavorável na empresa pode ter inúmeras razões que não constam de sua contabilidade, como, por exemplo, má utilização dos recursos disponíveis, condições adversas de crédito e de mercado, planejamento equivocado etc. Todas elas ligadas à capacidade gerencial dos gestores. Assim, o fato determinante para o não recolhimento de tributos não pode ser apontado por meio dos quocientes calculados na análise dos demonstrativos. Tais quocientes não permitem concluir de forma técnica que o não recolhimento das contribuições previdenciárias deveu-se às dificuldades financeiras, **muito menos em se tratando daquelas contribuições custeadas pelos empregados, as quais deveriam apenas ser repassadas à Previdência pela empresa que as arrecadou.** Contudo, caso seja alegado um fato específico ocorrido na empresa e que este tenha sido registrado nos livros contábeis, a perícia procederá então aos exames nos livros para se constatar, de forma objetiva e técnica, a ocorrência de tal fato. **Inexistindo um fato específico, mas apenas a alegação vaga de “dificuldades financeiras”, não há como se avaliar por meio de exames periciais**

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis (continuação)

Descrição	Laudos nº
j. Análise das contas de disponibilidades (caixa e bancos) da empresa	453/2007 (MG); 115/2007 (CE); 044/2007 (SE); 143/2007 (SE); 3134/2007 (MG); 2396/2007 (RS); 421/2007 (AL); 273/2008 (MT); 202/2008 (BA); 1514/2008 (RS); 632/2008 (CE); 2146/2008 (MT); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 790/2008 (CE); 192/2009 (AL); 2022/2009 (MG); 1800/2009 (MT); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE); 009/2011 (CE); 139/2011 (CE); 067/2011 (AL); 422/2011 (MG)
k. Levantamento dos valores pagos a fornecedores, empréstimos bancários, outros encargos e impostos e outras contas diversas, tais como: contas de água, energia elétrica e de telecomunicações	1008/2006 (BA); 3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 043/2007 (PE); 297/2007 (MG); 044/2007 (SE); 1687/2007 (SP); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 3092/2007 (MG); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 202/2008 (BA); 632/2008 (CE); 5801/2008 (SP); 1800/2009 (MT); 141/2009 (SP); 729/2010 (RJ)
l. Análise da movimentação das contas de impostos, taxas e contribuições a pagar (Passivo)	4781/2006 (SP); 297/2007 (MG); 044/2007 (SE); 4369/2007 (SP) ³⁶ ; 376/2007 (AL); 4700/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 1800/2009 (MT); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ); 422/2011 (MG)

Continua na página seguinte

que a empresa deixou de cumprir determinado compromisso em razão de uma instabilidade financeira ao longo de certo período.” (Grifo não consta do original).

³⁶ Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram a resposta a este questionamento (*in verbis*): “Levando-se em consideração o objeto desse processo, que é o de apuração de eventual prática de delito de apropriação indébita previdenciária, os Peritos consideram que, independente das respostas apresentadas neste Laudo aos quesitos formulados pela Defesa, a **inexistência do Auto de Infração – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) produzido pelos Fiscais de Contribuições Previdenciárias do INSS, s.m.j., prejudica a caracterização formal e material da recusa do agente, sem o qual não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita**, uma vez que a finalidade dessa notificação é marcar o prazo para que o agente recolha o débito apurado, onde não ocorrendo até o termo final, caracterizará a recusa e consumará o delito. Dessa forma, os Peritos consideram que, se em algum momento foi efetuada autuação com a produção de uma NFLD, este documento se constitui peça fundamental para complementar as respostas apresentadas por estes Peritos neste Laudo.” (Grifo não consta do original).

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis (continuação)

Descrição	Laudos nº
m. Análise dos indicadores econômicos, financeiros (Análise de Balanço) – Liquidez, atividade (ciclo financeiro ³⁷), estrutura, endividamento, lucratividade, rentabilidade e de solvência.	3760/2006 (SP); 1008/2006 (BA); 4781/2006 (SP) ³⁸ ; 1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 1687/2007 (SP); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 959/2007 (MT); 2235/2007 (MG); 3134/2007 (MG); 4369/2007 (SP); 376/2007 (AL); 4700/2007 (SP); 383/2007 (AL); 2396/2007 (RS); 5572/2007 (SP); 273/2008 (MT); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 2146/2008 (MT); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 5801/2008 (SP); 323/2009 (SP); 192/2009 (AL); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE); 1717/2010 (RJ); 009/2011 (CE); 139/2011 (CE); 581/2011 (GO)
n. Análise horizontal e vertical (Análise de Balanço e do Resultado)	3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 5572/2007 (SP); 273/2008 (MT); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 2002/2009 (RJ); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA)
o. Indicação do quadro societário da empresa ou composição da diretoria ou conselho fiscal ou de responsável(is) pela empresa ou ainda indicação do contador	1008/2006 (BA); 297/2007 (MG); 334/2007 (MT); 637/2007 (MT); 143/2007 (SE); 2235/2007 (MG); 4196/2007 (SP); 383/2007 (AL); 1144/2008 (RJ); 2314/2008 (RJ); 2022/2009 (MG)
p. Análise das transações com Partes relacionadas	2235/2007 (MG); 376/2007 (AL); 867/2008 (PE)

Continua na página seguinte

³⁷ Ciclo financeiro é representado em número de dias e corresponde ao resultado da seguinte equação = PMR + PME – PMP, onde PMR (Prazo médio de recebimentos de clientes); PME (Prazo médio de estocagem) e PMP (Prazo médio de pagamentos de fornecedores).

³⁸ O Laudo nº 4781/2006 (SP) foi elaborado exclusivamente para responder aos quesitos apresentados pela Defesa, os quais foram apresentados após a feitura do laudo anterior que respondeu aos quesitos apresentados pelo Juiz da respectiva vara, que não fez parte do universo desta pesquisa.

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis (continuação)

Descrição	Laudos nº
q. Comparação mensal/anual dos descontos de INSS sobre a Folha de Pagamento com o Faturamento ou Receita Líquida ou Resultado operacional	3760/2006 (SP); 1687/2007 (SP); 599/2007 (RJ) ³⁹ ; 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 5572/2007 (SP); 1144/2008 (RJ); 1514/2008 (RS); 3878/2008 (SP); 228/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 2484/2009 (SP); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP) ⁴⁰ ; 195/2010 (MG)
r. Comparação anual dos descontos de INSS sobre a Folha de Pagamento com os rendimentos líquidos declarados pelos sócios ou com os <i>pro-labores</i> recebidos	1144/2008 (RJ); 5710/2008 (SP); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP); 1717/2010 (RJ)
s. Análise do endividamento da empresa e o seu perfil	867/2008 (PE); 039/2010 (SP); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE)
t. Análise da evolução dos gastos com pessoal	1954/2009 (SP); 1800/2009 (MT) ⁴¹ ; 141/2009 (SP)
u. Análise do setor da empresa e a sua legislação tributária	867/2008 (PE)
v. Análise da movimentação da conta de Contas a receber	3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 4369/2007 (SP); 376/2007 (AL); 2396/2007 (RS); 453/2007 (MG) ⁴² ; 867/2008 (PE)
w. Análise da movimentação da conta de Fornecedores	3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 4369/2007 (SP); 2396/2007 (RS)
x. Análise da representatividade das vendas canceladas em relação à receita bruta ou análise da evolução do resultado	4781/2006 (SP); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE)
y. Análise das despesas não dedutíveis	599/2007 (RJ) ⁴³

Continua na página seguinte

³⁹ Em uma das respostas apresentadas, os peritos signatários do laudo efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “No que se refere ao repasse dos valores descontados dos funcionários à Previdência Social, no qual **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora**, em contrapartida ao pagamento de outras obrigações, tais como: pagamento de fornecedores e de despesas administrativas, gerais, financeiras e tributárias, não cabe à perícia avaliar aspectos de cunho gerencial/administrativo adotados pelo administrador dos recursos, tais como a preferência pelo pagamento de um ou outro credor, em face da subjetividade do assunto e tendo em vista que não há normativo legal que estabeleça prioridades de pagamento.” (Grifo não consta do original).

⁴⁰ Neste laudo, nas conclusões apresentadas, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “[...] os valores a título de contribuição previdenciária descontada dos empregados não são custos da empresa, sendo valores retidos dos funcionários para posterior repasse aos cofres públicos da receita previdenciária, **atuando a empresa como mera intermediária arrecadadora**. Assim, esse repasse não impacta nos resultados (lucro ou prejuízo) da empresa, ao qual alega estar incorrendo em prejuízos durante os períodos questionados”. (Grifo não consta do original).

⁴¹ Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “[...] **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora**, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social.” (Grifo não consta do original).

⁴² O Laudo nº 453/2007 (MG) também foi elaborado exclusivamente para responder aos quesitos apresentados pela Defesa, os quais foram apresentados após a feitura do laudo anterior que respondeu aos quesitos apresentados pelo Juiz da respectiva vara, que não fez parte desta pesquisa.

⁴³ O Laudo nº 599/2007 (RJ) foi um laudo complementar do Laudo nº 1684/2006 que não fez parte do universo desta pesquisa.

Quadro 6.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis (continuação)

Descrição	Laudos nº
z. Análise do quadro de funcionários (quantidade)	2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 585/2008 (MT); 867/2008 (PE); 5801/2008 (SP); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 1800/2009 (MT); 141/2009 (SP); 729/2010 (RJ)
aa. Análise da evolução das contas do Patrimônio líquido	376/2007 (AL); 2396/2007 (RS)
bb. Análise da evolução da receita, do desempenho operacional e do resultado dos exercícios da empresa	867/2008 (PE); 632/2008 (CE) ⁴⁴ ; 228/2008 (SP); 2399/2008 (RJ); 1954/2009 (SP); 2002/2009 (RJ); 141/2009 (SP); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE); 1717/2010 (RJ)
cc. Levantamento mensal da retenção de INSS sobre Notas Fiscais de Prestação de Serviços e comparação dessas retenções com os valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social nas folhas de pagamento	6845/2009 (SP) ^{45 46}
dd. Outros dados julgados úteis	4781/2006 (SP) ⁴⁷ ; 790/2008 (CE) ⁴⁸ ; 5801/2008 (SP) ⁴⁹

⁴⁴ Neste laudo, em uma das respostas, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “[...], a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social”. (Grifo não consta do original).

⁴⁵ Este laudo foi o único caso que se enquadrou no inciso II do parágrafo 1º do artigo 168-A do Código Penal, que prevê: “Nas mesmas penas incorre quem deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços.”

⁴⁶ O exame deste laudo refere-se à apuração de eventual prática de apropriação indébita previdenciária, no entanto, a empresa possuía créditos a serem compensados no seu recolhimento, originado nas retenções sobre as suas emissões de notas fiscais de prestação de serviços. Vale ressaltar, que a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias retidas sobre as notas fiscais de serviços é da empresa contratante. Dessa forma, a falta de recolhimento, no prazo legal, das importâncias retidas configura, em tese, crime contra a Previdência Social, no caso, cometido pela empresa tomadora do serviço prestado.

⁴⁷ Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Levando-se em consideração o objeto desse processo, que é o de apuração de eventual prática de delito de apropriação indébita previdenciária, os Peritos consideram que, independente das respostas apresentadas neste Laudo aos quesitos formulados pela Defesa, a inexistência do Auto de Infração – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) produzido pelos Fiscais de Contribuições Previdenciárias do INSS, s.m.j., prejudica a caracterização formal e material da recusa do agente, sem o qual não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita, uma vez que a finalidade dessa notificação é marcar o prazo para que o agente recolha o débito apurado, onde não ocorrendo até o termo final, caracterizará a recusa e consumará o delito. Dessa forma, os Peritos consideram que, se em algum momento foi efetuada autuação com a produção de uma NFLD, este documento se constitui peça fundamental para complementar as respostas apresentadas por estes Peritos neste Laudo.” (Grifo não consta do original).

⁴⁸ Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “[...] a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social.” (Grifo não consta do original).

⁴⁹ Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Quanto à questão de ordem de prioridades entre os pagamentos efetuados aos credores (incluindo os encargos sociais descontados dos empregados), trata-se de assunto de ordem gerencial dos administradores da empresa e as análises efetuadas não têm como objetivo identificar a natureza das despesas e gastos incorridos na

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para o enquadramento dos exames periciais realizados e descritos no Quadro 6.2, foram analisados a natureza e o objetivo de cada um deles, buscando relacioná-los a cada uma das unidades de análises identificadas no Quadro 6.1. O resultado dessa análise resultou na seguinte distribuição apresentada no Quadro 6.3:

Quadro 6.3 – Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 79 laudos contábeis distribuídos pelas unidades de análise

Unidade de análise	Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões*
1. Sujeito ativo	o., cc.
2. Sujeito passivo	a.
3. Tipo objetivo	
3.1 Pagamento de salário	a.
3.2 Constituição definitiva do débito	a., dd.
3.3 Desnecessidade de fraude	g., h.
3.4 Apropriação	c., d., e., f., r., aa.
3.5 Objeto material	b., o., cc.
4. Tipo subjetivo	
4.1 Tipo doloso	b., g., k., w., dd.
4.2 Ânimo de apropriação	d., i., j., r., dd.
5. Culpabilidade	c., d., e, f., i., j. k., l., m., n., p., q., s., t., u., v., w., x., z., aa., bb.

* As letras correspondem à ordem alfabética dos exames periciais constantes do Quadro 6.2

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por meio de observação e análise comparativa simples da quantidade de exames realizados nos dois períodos, de antemão, pode-se verificar, em todas as unidades de análise, a existência de exames periciais realizados em cada uma delas. Considerando o que já foi mencionado anteriormente, que tais unidades de análise no seu conjunto representam as características essenciais e fundamentais de constituição do tipo penal referente à apropriação indébita previdenciária, a existência de exames periciais realizados em cada uma delas demonstra que estes exames, sendo realizados e confirmando positivamente os seus objetivos, acabam por materializar a ocorrência do crime em comento.

Dessa forma, se pode concluir que, para uma proposta de metodologia para realização de exames periciais para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária, se esta incluir e prescrever a realização dos exames aqui descritos, e se tais exames confirmarem seus

manutenção das atividades da empresa, considerando se seriam necessários ou não, dessa forma, os Peritos não têm condições de identificar a causa determinante da situação financeira da empresa.”

respectivos objetivos, ou seja, confirmarem a presença dos elementos constitutivos do tipo penal em comento (unidades de análise já apresentadas), este laudo pericial criminal produzido pelo perito oficial atenderá ao seu objetivo de materializar o crime de apropriação indébita previdenciária. Dessa forma, a proposta metodológica aqui apresentada refere-se ao mapeamento daquilo que foi realizado até então no âmbito da perícia criminal federal.

6.3 Considerações finais

Retomando a questão de pesquisa, para verificar qual o conjunto probatório por meio dos exames periciais realizados para materializar o tipo penal, no caso em tela, o crime de apropriação indébita previdenciária, em outras palavras, o que se intenta verificar é o conjunto probatório desse tipo por meio dos exames periciais contábeis realizados nos laudos emitidos pela perícia criminal federal, donde se pode, com base nos resultados obtidos, propor uma metodologia de realização de exames periciais baseada neste conjunto probatório identificado.

Assim, baseado nas conclusões da pesquisa de Oliveira (2012), onde para cada tipo penal, há um conjunto de exames periciais que evidenciam a materialidade do crime, neste caso, para uma propositura de metodologia para realização de exames periciais para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária, foi considerada e prevista a realização dos exames periciais aqui descritos com base no levantamento realizado nos 79 laudos periciais criminais contábeis emitidos pela perícia criminal federal, e se tais exames confirmarem seus respectivos objetivos, ou seja, confirmarem a presença dos elementos constitutivos do tipo penal em comento (unidades de análise já apresentadas), este laudo pericial criminal produzido pelo perito oficial atenderá ao seu objetivo de materializar o crime de apropriação indébita previdenciária.

Uma conclusão adicional que se pode fazer em relação aos resultados das análises dos 79 laudos é que não há um entendimento uniformizado da perícia criminal federal em relação à caracterização do crime de apropriação indébita previdenciária ser material ou formal. A maioria dos laudos reconhece o crime em comento como material, mas há uma parcela dos laudos que trata o referido crime como formal. Com base nos comentários que foram transcritos ao longo da análise dos laudos efetuada no decorrer da apresentação do Quadro 6.2, são destacados alguns dos comentários efetuados pelos peritos criminais federais em seus laudos ilustrando esta falta de uniformidade:

Comentários dos peritos criminais que consideram o crime de natureza formal:

- Que os valores a título de contribuição previdenciária descontada dos empregados não são custos da empresa, sendo valores retidos dos funcionários para posterior repasse aos cofres públicos da receita previdenciária, atuando a empresa como mera intermediária arrecadadora (LAUDOS nºs 632/2008 – CE, 1144/2008 – RJ, 709/2008 – CE, 1800/2009 – MT, 195/2010 – MG, 508/2010 – CE e 1898/2010 – SP);
- Na nota de rodapé nº 35 constante da página 117, os peritos criminais federais consideraram que uma condição financeira desfavorável na empresa pode ter inúmeras razões que não constam de sua contabilidade, como, por exemplo, má utilização dos recursos disponíveis, condições adversas de crédito e de mercado, planejamento equivocado etc., e que todas elas estão ligadas à capacidade gerencial dos gestores. Ainda, não consideram as dificuldades financeiras como motivo explicativo para o não recolhimento das contribuições previdenciárias, uma vez que estas deveriam apenas ser repassadas à Previdência pela empresa que as arrecadou. Contudo, caso seja alegado um fato específico ocorrido na empresa e que este tenha sido registrado nos livros contábeis, a perícia então procederá aos exames nos livros para constatar, de forma objetiva e técnica, a ocorrência de tal fato. Inexistindo um fato específico, mas apenas a alegação vaga de “dificuldades financeiras”, não há como se avaliar por meio de exames periciais que a empresa deixou de cumprir determinado compromisso em razão de uma instabilidade financeira ao longo de certo período (LAUDO nº 195/2010 – MG). No entanto, fica clara a posição dos peritos que não basta apenas ‘deixar de recolher’ as contribuições previdenciárias descontadas.

Comentários dos peritos criminais que consideram o crime de natureza material:

- Após análise da situação financeira da empresa, indicam que a situação desfavorável verificada tem origem no alto nível de endividamento com os tributos já parcelados, principalmente no curto prazo, e, que em função disso, concluem os peritos que é o fator principal como justificativa para o não recolhimento dos valores descontados dos funcionários à Previdência Social (LAUDO nº 375/2007 – AL);

- Na nota de rodapé nº 47 constante da página 121, está clara a posição dos peritos criminais federais quando alegam que “a inexistência do Auto de Infração – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) produzido pelos Fiscais de Contribuições Previdenciárias do INSS, s.m.j., prejudica a caracterização formal e material da recusa do agente, sem o qual não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita (...)”. (LAUDO nº 4781/2006 – SP);
- A empresa tem a obrigação de realizar o desconto e o devido recolhimento desses valores à Previdência, apresentando, portanto, posse momentânea de recursos de terceiros (LAUDOS nº s 3092/2007 – MG e 3134/2007 – MG).
- Questionados os peritos criminais federais, se baseado nas declarações das testemunhas arroladas pela defesa (empregados da empresa) de que os salários não eram pagos nas épocas próprias, regularmente, ou que recebiam percentuais, poder-se-ia dizer se financeiramente o conceito de retenção se aplica àquilo que não foi pago, responderam, conforme apresentado na nota de rodapé nº 31 constante da página 115, que, quanto ao conceito de retenção desconheciam o significado financeiro específico do vocábulo “financeiro”, entendendo que deva ser aplicado o significado geral (“semântico”, ou seja, o de “guardar em seu poder o que é de outrem”). Outrossim, O não pagamento seria uma forma de retenção tal como o desconto. No caso em tela teria havido dupla retenção: a primeira, a do salário dos empregados e, a segunda, a da parcela do INSS sobre o salário dos empregados (LAUDO nº 729/2010 – RJ). Verifica-se, assim, que os peritos consideraram a mesma natureza para o valor não pago dos salários e o valor da contribuição previdenciária descontada e não recolhida ao INSS;
- Na nota de rodapé nº 29 constante da página 115, está clara a posição dos peritos criminais federais quando alegam que “considerando a principal razão dos prejuízos da empresa, qual seja, o alto custo dos serviços prestados, que representaram, em 2001, 96% da Receita Operacional Bruta, **é de se considerar que os administradores da empresa tivessem que priorizar os dispêndios, se com a execução do serviço ou com as demais obrigações**, que incluem, inclusive, as despesas administrativas, **necessárias à continuidade operacional da empresa.**” E acrescentam: “A DRE da empresa aponta como principais despesas os custos operacionais e as despesas

administrativas - essenciais para a prestação do serviço e para a consequente continuidade operacional da empresa - que já seriam suficientes para consumir toda a receita da empresa no período” (LAUDO nº 2146/2008 – MT). Os peritos demonstram assim, que as dificuldades financeiras se apresentam como fator que deve ser considerado para a análise de tal prática delituosa;

- Ainda nessa linha de raciocínio, na nota de rodapé nº 34 constante da página 117, os peritos afirmam que a empresa “**não dispunha de recursos suficientes para fazer frente a esta obrigação sem deixar de honrar outros compromissos relacionados à sua atividade fim**” (LAUDO nº 228/2008 – SP).

7 CONCLUSÕES E OPORTUNIDADES PARA PESQUISAS FUTURAS

Este capítulo tem como finalidade apresentar, de forma sintética e sistematizada, o caminho percorrido no decorrer desta pesquisa para alcançar o objetivo inicialmente traçado e definido, partindo-se da questão que definiu a situação-problema, dos conhecimentos adquiridos por meio da pesquisa bibliográfica que fundamentou a parte teórica, que por sua vez, baseou a pesquisa empírica, os achados por meio da pesquisa documental dos laudos periciais criminais contábeis emitidos pela criminalística do Departamento de Polícia Federal e a proposta metodológica formulada.

Inicialmente, conforme extensa pesquisa bibliográfica apresentada ao final do capítulo 1, o estudo de laudos periciais criminais sobre questões contábeis é campo praticamente inexplorado no Brasil. Apenas foi identificada a pesquisa de Oliveira (2012) que trouxe contribuições significativas para a construção de uma teoria genuinamente relacionada à área de perícia contábil.

A falta de pesquisas sobre questões contábeis não se restringe somente a esfera criminal, mas também nas demais: cível, trabalhista, arbitral, educação contábil, ética profissional, qualidade dos laudos e sua considerada influência na decisão judicial. O motivo principal para esta carência de pesquisas na área de perícia contábil não é a falta de interesse no tema, mas sim, a acessibilidade a um banco de dados sobre o qual se possa realizar uma pesquisa científica, ou seja, acesso a uma amostra significativa de laudos que sirvam de base para que suposições e questões de pesquisa sejam testadas (OLIVEIRA, 2012).

Conforme explicado no capítulo 1, esta dissertação teve por objetivo investigar, por meio dos laudos contábeis emitidos pela perícia criminal federal que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização deste crime e que servem de base para a formulação de proposta metodológica para realização destes exames periciais.

Neste sentido, o trabalho baseou-se numa plataforma teórica fundamentada:

- nos conhecimentos da criminalística do Departamento de Polícia Federal (capítulo 2), órgão responsável pela investigação e materialização do crime de apropriação indébita previdenciária;
- nos conhecimentos teóricos da perícia contábil (capítulo 3) – realizou-se a revisão da literatura sobre os fundamentos teóricos da perícia contábil, desde a origem histórica da perícia, passando pelo seu principal produto – o laudo contábil – nas suas principais características, o profissional responsável por sua feitura – o perito – atuando como “os olhos do juiz” em busca da verdade. Para garantir essa busca da verdade, o trabalho pericial deve ser fundamentado em provas materiais, sendo então, apresentado seu conceito, bem como as demais particularidades que a destacam, abordando-se seu objeto, finalidade, meios de produção, além do princípio de que decorrem todos os outros institutos a título de garantias previstas no ordenamento jurídico brasileiro; e,
- no crime de apropriação indébita previdenciária (capítulo 4) – baseada no entendimento, desde a evolução histórica deste delito por meio da legislação brasileira, passando pela análise da distinção entre os crimes formais e materiais, como também das características do crime em comento sendo classificado como formal e como material.

A metodologia foi apresentada no capítulo 5 e norteou a pesquisa empírica realizada no capítulo 6, quando foram analisados os laudos contábeis emitidos pela criminalística da Polícia Federal referentes ao exame pericial do crime de apropriação indébita previdenciária, para verificar a natureza das provas utilizadas nestes exames periciais, e, por conseguinte, o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita. Foi um total de 79 laudos analisados emitidos de 01 de junho de 2006 a 30 de junho de 2011 (data limite do escopo da pesquisa).

Então, como resposta à situação-problema e ao questionamento complementar formulados no capítulo 1: *Qual o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária? e Com base na*

produção da prova pericial apresentada pela perícia criminal federal nos laudos periciais contábeis que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, é possível formular uma proposta metodológica de exames periciais?; se pode considerar que foram respondidos por meio da pesquisa realizada nos 79 laudos contábeis, dos quais foi identificado o conjunto probatório utilizado para materialização do crime de apropriação indébita e, classificado de acordo com as unidades de análise deste tipo penal.

Outra conclusão que se pode fazer em relação aos resultados das análises dos 79 laudos é que não há um entendimento uniformizado da perícia criminal federal em relação ao assunto. A maioria dos laudos reconhece o crime em comento como material, mas há uma parcela dos laudos que trata o referido crime como formal. Este fato pode ter influência significativa na produção da prova pericial, que não foi aqui pesquisada, tornando-se numa oportunidade de pesquisa.

No contexto ainda das oportunidades de pesquisa, pode-se analisar o desfecho destas ações penais e analisar as decisões proferidas pelos magistrados, buscando verificar se foram efetivadas nas decisões as posições indicadas nos laudos apresentados pelos peritos criminais federais. Ainda, comparar as sentenças prolatadas pelos tribunais antes e depois da decisão do STF para investigar se esta decisão provocou algum efeito nas sentenças.

Uma outra oportunidade de pesquisa seria a busca pelas causas e origens das diferenças de interpretação sobre o crime de apropriação indébita previdenciária pela perícia criminal federal.

Nos quesitos apresentados aos peritos criminais federais, verificou-se interesse sobre a sua formação técnica. No âmbito federal, particularmente na criminalística da Polícia Federal, dentre as exigências para nomeação no cargo de perito criminal federal na área 1 (Área contábil), está a diplomação em curso superior em Contabilidade ou Economia, sem exigir registro profissional ou tempo de experiência ou formação técnica anterior. Devido à importância do serviço pericial criminal e, por conseguinte, do perito criminal federal, cabe aqui sugerir como oportunidade de pesquisa uma avaliação do perfil necessário para nomeação do perito criminal federal.

Por fim, na revisão dos trabalhos anteriores realizados, verificou-se a realização de pesquisa quanto à aderência dos laudos contábeis às normas a que estão vinculados, mas nunca na área de perícia criminal. Devido à utilização de técnicas contábeis para a realização de exames periciais, estes laudos contábeis analisados nesta pesquisa poderiam ser pesquisados com esta finalidade também.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.

ALBERTO FILHO, Reinaldo Pinto. **Da perícia ao perito**. Niterói, RJ : Impetus, 2008.

ANJOS, Luiz Carlos Marques dos; FREIRE, Rommel de Santana; SALES, Jefferson David Araújo; FREITAS, Aline Rúbia Ferraz de; SILVA, Daniel José Cardoso da. A utilização do laudo elaborado pelo perito contador: um estudo descritivo nas varas cíveis estaduais da cidade de Maceió-Alagoas. **Revista de Contabilidade**, UFBA, Salvador-BA, v. 4, n. 1, p. 23-35, janeiro-abril 2010.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; BITTI, Eugênio José Silva. Heurística para a composição de referencial teórico. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 73-88, maio/agosto 2008.

ARANTES, Rogério B. **Corrupção e instituições políticas: uma análise conceitual e empírica**. Anais... Recife, PE : 7º Encontro da Associação Brasileira de Ciência Política, 2010.

ARRUDA, Carla; POZZOBON, Daina; SILVA, Tânia Moura e. Perícia contábil na visão dos peritos-contadores e dos magistrados das varas cíveis de Santa Maria. **Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis – UFSM**. Santa Maria, RS, Edição especial, jan../jun. 2008.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, ago. 2002.

_____. **NBR 6024**: informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento escrito: apresentação. Rio de Janeiro, mai. 2003.

_____. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro, ago. 2002.

_____. **NBR 10719**: apresentação de relatórios técnico-científicos. Rio de Janeiro, ago. 1989.

_____. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, mar. 2011.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. – 7. ed. ver., atual. e ampl. – Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2011.

BARBALHO; Cláudia Reis; OLIVEIRA, Everaldo Luiz de. **A qualidade do laudo na perícia judicial contábil**. Anais... Santos, SP : XVII Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2004.

BARBOSA, Rui. **Trabalhos Jurídicos** (Coleção: Obras completas de Rui Barbosa – Volume XXIV, Tomo II) – Rio de Janeiro : Ministério da Educação e Saúde, 1897.

BARCELOS, Paulo Tadeu Righetti. **Da apropriação indébita previdenciária**. Nova Lima, MG, 2010. 116p. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito Milton Campos.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. – 5. ed. rev. e atual. – Lisboa : Edições 70, 2009.

BARON, Laura. CPAs Are a Hot Commodity. **Journal of Accountancy**, v. 201, issue 2, 2006.

BARTH, James R.; TRIMBATH, Susanne; YAGO, Glenn. Before Enron collapse: What CFOs around the world said about the status of accounting and disclosure practices. **Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies**, v. 6, n. 4, 2003.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Código Penal Comentado**. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Tratado de direito penal: Parte especial**. Volume 3. São Paulo : Saraiva, 2003.

BLEIL, Claudécir; SANTIN, Luciene Aparecida Badalotti. A Perícia Contábil e sua importância sob o olhar dos Magistrados. **Revista de Administração e Ciências Contábeis IDEAU**, Rio Grande do Sul, v. 3, n. 7, p. 2-17, fevereiro/julho 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 abr. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. **Código do Processo Penal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em: 15 abr. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del2848.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2011.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Junho de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaljun12.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2012.

BRESSLER, Linda. Forensic Investigation: The Importance of Accounting Information Systems. **International Journal of Business, Accounting and Finance**, v. 5. n. 1, p. 67-77, Winter, 2011.

BUCKOFF, T. A.; SCHRADER, R. A.. The teaching of forensic accounting in the United States. **Journal of Forensic Accounting**, v. 1, n. 1, p. 135–146, 2000.

BUOSI, Valdecir. **Uma contribuição para o ensino de perícia contábil**. 1999, 163 p. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999.

CABRAL, Alberto Franqueira. **Manual da prova pericial**. Rio de Janeiro : Qualitymark, 2010.

CALDEIRA, Sidenei. **A influência do laudo pericial contábil na decisão dos Juizes em processos nas varas cíveis**. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina.

CAMPOMAR, Marcos Cortez. Do uso de “estudo de caso” em pesquisas para dissertações e teses em administração. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 26, n. 3, p. 95-97, julho/setembro, 1991.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. – 17ª ed. rev. – São Paulo : Saraiva, 2010.

CARDOSO, Fernando Nazareth. **Contabilidade Forense no Brasil: incipiência ou insipiência?** Brasília, 2008. 65p. Dissertação (mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

CARPENTER, Tina, D.; DUTSCHI, Cindy; GAYNOR, Lisa Milici. The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments. **Issues in Accounting Education**, v. 26, n. 1, p. 1-21, February, 2011.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. **Crimes contra a arrecadação para a seguridade social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária**. São Paulo, 2008. 129p. Dissertação (mestrado) – Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. – 3. ed. – São Paulo : McGraw-Hill, 1983.

CESTARE, Terezinha Balestrin; PELEIAS, Ivam Ricardo; ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. O laudo pericial contábil e sua adequação às normas do Conselho Federal de Contabilidade e à doutrina – um estudo exploratório. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 1-14, jan./abr. 2007.

COSTA, Monica de Brito. **A importância da motivação para a qualidade dos trabalhos dos peritos contadores e economistas: uma contribuição para a melhoria da qualidade dos trabalhos**. Fortaleza, 2005. 82p. Monografia (Especialização em Gestão de Políticas de Segurança Pública) – Academia Nacional de Polícia e Fundação Getúlio Vargas.

CRETELLA JUNIOR, José. **Curso de direito romano**. – 24. ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2002.

CUNHA, Bendito Paulo da. **Doutrina da criminalística brasileira**. São Paulo : Ateniense, 1987.

DAMASCENO, Clayton Tadeu Mota; ZACCA, Jorge Jardim; NOGUEIRA, José Helano Matos. **Criminalística**. – 3. ed. – Brasília : ANP, 2006.

D'AURIA, Francisco. **Perícia contábil**. São Paulo : Companhia Nacional, 1955.

DELMANTO, Celso... | *et al.* |. **Código penal comentado**. – 6. ed. – Rio de Janeiro : Renovar, 2002.

DiGABRIELE, James A. Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. **Journal of Applied Accounting Research**, vol. 10, Issue 2, p.109-121, 2009.

_____. An Empirical Investigation o the Relevant Skills of Forensic Accountants. **Journal of Education for Business**, p. 331-338, July/August 2008a.

_____. **Fishbowl the Forensic Accountant: Are There Differences in the Views of the Relevant Skills of a Forensic Accountant Among Practitioners, Academics and Users of Forensic Accounting Services?** (January 2, 2007). Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1522488>>. Acesso em: 03/11/2011.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. Trad. Gilson Cesar Cardoso de Souza. – 2. ed. – São Paulo : Perspectiva, 1985.

EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. – 2. ed. – São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Apropriação indébita e o ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

ESPÍNDULA, Alberi. **Perícia Criminal e Cível**. Porto Alegre : Sagra Luzzato, 2002.

FISHER, Barry A. J.. **Techniques of Crime Scene Investigation**. – 7. ed. – Florida : CRC, 2004.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui, (coordenadores). **Código Penal e sua interpretação**. – 8. ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FRANÇA, Nadielson Barbosa da. **Apropriação indébita previdenciária: Deveras uma apropriação? Um exame da ontologia do art. 168-A com esboço na mudança de paradigma na jurisprudência do STF**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2955, jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/19701>>. Acesso em: 4 ago. 2011.

GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. – 2. ed. – Belo Horizonte : Del Rey, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 1993.

GOMES, Luiz Flávio. Da apropriação indébita previdenciária: art. 168-A do Código penal com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14.07.2000. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 17, p. 366-369, 2000.

GONÇALVES, Reynaldo de Souza. **Peritagem Contábil**. Rio de Janeiro : Forense, 1968.

_____. **Contabilidade controlada: auditoria (a fraude e o desperdício)**. Rio de Janeiro : Forense, 1967.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral**, volume I. Rio de Janeiro : Impetus, 2009.

GRECO FILHO, Vicente. **Manual de processo penal**. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva, 1998.

GROMMER, S. M.; HEINTZ, J.. A survey of advanced auditing courses in the United States and Canada. **Issues in Accounting Education**, v. 9, n. 1, p. 96-108, 1994.

HENRIQUE, Marcelo Rabelo. **Análise das condições de ensino da Perícia Contábil em cursos de Ciências Contábeis na Grande São Paulo**. São Paulo, 2008. 106p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

HERKENHOFF, Henrique Geaquinto. **Novos crimes previdenciários**. Rio de Janeiro : Forense, 2001.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil: aspectos práticos e fundamentais**. – 6. ed. – Curitiba : Juruá, 2008.

_____; PETRENCO, Solange Aparecida. **Prova pericial contábil: aspectos práticos & fundamentais**. – 3. ed. (2003), 3. tir. – Curitiba : Juruá, 2005.

HUNGRIA, Nélon; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal**. v. VII – 4. ed. – Rio de Janeiro : Forense, 1999.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal: Parte especial**. v. 2. – 25. ed. – São Paulo : Saraiva, 2003.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo : EPU/EDUSP, 1980.

KIPPER, Celso. Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados. **Revista dos Tribunais**, n. 694, São Paulo, ago. 1993.

KLEIN, Tolstoy Claderciano. **Fraudes em Contabilidade**. Rio de Janeiro : Aurora, 1970.

KNACKFUSS, Eduardo Luiz Dieter. **Perícia contábil no contexto do processo trabalhista: um estudo sobre a influência do laudo pericial na decisão judicial**. São Leopoldo, 2010. 99p. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Vale do Rio dos Sinos.

KOH. Adrian Nicholas; AROKIASAMY, Lawrence; SUAT, Cristal Lee Ah. Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection. **International Journal of Business and Management**, v. 4, n. 11, p. 145-149, November, 2009.

LANA, Cícero Marcos Lima. **Crime de apropriação indébita previdenciária: uma nova classificação e suas consequências**. São Paulo, 2009. 108p. Dissertação (Mestrado em Direito Penal) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. Apropriação indébita e dívida de tributo. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 12, p. 229-230, jun. 1994.

MACIEL FILHO, Euro Bento. **Crimes previdenciários**. São Paulo : Juarez de Oliveira, 2004.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias... | et al. |. **Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.

MANOEL, Ronildo da Conceição; FERREIRA JUNIOR, Vital. **Perito-Contador: com foco na área econômico-financeira**. – 1. ed. (2005), 2. tir. – Curitiba : Juruá, 2006.

MARQUES, José Frederico. **Elementos de Direito Processual Penal**. – 2. ed. – Campinas : Millenium, 2000.

MARTINS, Joana D’Arc Medeiros. **Estudo sobre a aderência de laudos contábeis às normas técnicas do Conselho Federal de Contabilidade produzidos em processos judiciais envolvendo cartões de crédito, falência e sistema financeiro da habitação na comarca de Natal/RN**. Natal, 2007. 70p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

MARTINS, Wolney da Costa. **Contabilidade, auditoria e perícia na empresa**. São Paulo : Atlas, 1973.

_____. **Elementos de revisão e perícia contábil**. São Paulo : Atlas, 1968.

MATIDA, Janaina Roland. **O Problema da Verdade no Processo: A Relação entre o Fato e Prova**. Rio de Janeiro, 2009. 111p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2009.

MATOS, A. S. **A visão dos professores dos cursos de Ciências Contábeis de Salvador sobre o conteúdo da disciplina perícia contábil**. 2004, 169 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2004.

MEDEIROS, Thaís Alves; NEVES JÚNIOR, Idalberto José das. **A qualidade do laudo pericial elaborado pelo perito-contador na visão dos magistrados do Rio de Janeiro e Brasília**. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO EM CONTABILIDADE, 2, 2005, São Paulo. Anais. CD-ROM.

MEIER, Heidi Hylton; KAMATH, Ravindra R.; HE, Yihong. Courses on Forensics and Fraud Examination in the Accounting Curriculum. **Journal of Leadership, Accountability and Ethics**, vol. 8, Issue 1, p. 25-33, 2010.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Provas no processo penal: estudo sobre a valoração das provas penais**. São Paulo : Atlas, 2010.

MENEZES, J. Alexandre. **Metodologia da pesquisa científica**. Salvador: UFBA, 2003.

MESERVY, Rayman D.; ROMNEY, Marshall; ZILBELMAN, Mark. F.. Certified fraud Examiners: A survey of their training, experience and curriculum recommendations. **Journal of Forensic Accounting**, p. 163-184, January-June 2006.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. Trad. Ailton Bomfim Brandão. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2009.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual direito penal: Parte geral**. – 24. ed. – São Paulo : Saraiva, 2006a.

_____. **Processo penal**. – 18. ed. – São Paulo : Atlas, 2006b.

MONTEIRO, Antonio Lopes. **Crimes contra a Previdência Social**. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2003.

MONTEIRO, Martim Noel. **Peritagem e revisão de contas: teoria, técnica, legislação e prática**. Lisboa : Portugália, 1965.

MONTEIRO, Samuel. **Dos Crimes Fazendários: Compêndio Teórico e Prático**. Tomo I – 2. ed. rev., atual. e aum. – São Paulo : Iglu, 2000a.

_____. **Dos Crimes Fazendários: Compêndio Teórico e Prático**. Tomo II – 2. ed. rev., atual. e aum. – São Paulo : Iglu, 2000b.

MORAIS, Antonio Carlos; FRANÇA, José Antonio de. **Perícia judicial e extrajudicial: uma abordagem conceitual e prática**. Brasília : CFC, 2000.

MORO JUNIOR, Sérgio. **A contabilidade nos processos de recuperação judicial – Análise na comarca de São Paulo**. São Paulo, 2011. 118p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado.

MOURA, Ril. **Perícia contábil: judicial e extrajudicial**. – 2. ed. – Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 2007.

NEUMANN, Regina Aparecida. **Perícia Contábil nas tomadas de decisões dos magistrados nos processos de falência e concordatas nas varas cíveis da região do Grande ABC**. São Paulo, 2004. 211p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; COSTA, Brenna Sâmmya Alves. **Perícia patrimonial: aderência das diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis, ciências econômicas e administração de empresas para o desenvolvimento de perícias**. Anais... Florianópolis, SC : 4º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2011.

_____; OLIVEIRA, Diego Silva de. **A relevância do trabalho de perícia contábil desenvolvida por assistente técnico nas ações revisionais de contratos: uma análise documental dos processos da Caixa Econômica Federal - CEF.** Anais... São Paulo, SP : 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2010.

_____; FELIX, Catyucia Andrade. Proposição de Núcleo de Práticas de Perícia Contábil na Universidade Católica De Brasília – UCB, a partir das Experiências em cursos de Direito. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, Julio-Diciembre, 2009.

_____; COSTA, Viviane Alves; PEREIRA, Carlos Daniel Schneider Pereira. **Perícia Contábil e o trabalho desenvolvido pelo Analista do Departamento de Cálculos e Perícias da Advocacia Geral da União.** Anais... São Paulo, SP : 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2008.

_____; SILVA, Silvana Alves da. **Proposições ao Ensino da Perícia Contábil no Distrito Federal.** Anais... São Paulo, SP : 4º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2007.

_____; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. **Perícia Federal Criminal Contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado.** Anais... São Paulo, SP : 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007.

_____; RIVAS, Ivonne Ivette Vergara. A qualidade do laudo pericial contábil e sua influência na decisão de magistrados nas comarcas localizadas no Distrito Federal e na cidade de Fortaleza. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXVI, n.º 168, p. 75-94, nov./dez. 2007.

_____; BRITO, Cristiane Pereira. A competência profissional de peritos contadores no desenvolvimento da prova pericial contábil no âmbito do Ministério Público do Distrito federal e Territórios. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXVI, n.º 165, p. 56-63, mai./jun. 2007.

NOGUEIRA, Marcelo Francisco. **O processo da comunicação pericial judicial contábil: abordagem em relação aos ruídos.** São Paulo, 2006. 270p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal.** – 25. ed. – São Paulo : Saraiva, 1991.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Provas no processo penal.** – 2. ed. rev., atual. e ampl. com a obra “O valor da confissão como meio de prova no processo penal” – São Paulo : Revista dos Tribunais, 2011.

OKOYE, Emma I.; AKENBOR, Cletus O.. Forensic Accounting in Developing Economies: Problems and Prospects. **The University Advanced Research Journal**, issue 1, p. 1-13, July-September, 2009.

OLIVEIRA, Álan 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.** – São Paulo, 2012. 226 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, Ivo Malhães. **Teoria e prática das perícias judiciais**. Rio de Janeiro : [s.n.], 1987.

OLIVEIRA, M. M.; ROCHA, Joseilton Silveira. **O Uso de Atividades Lúdico-Pedagógicas no Ensino da Perícia Contábil**. Anais... Florianópolis, SC : 2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2008.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.

PACHECO JUNIOR, José Hygino. **Manual prático de perícias contábeis**. Rio de Janeiro : [s.n.], 1959.

PELEIAS, Ivam Ricardo; ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de; HENRIQUE, Marcelo Henrique; WEFFORT, Elionor Farah Jriege. **Análise das Condições de Ensino de Perícia Contábil em Cursos de Ciências Contábeis na Grande São Paulo**. Anais... São Paulo, SP : III Congresso IAAER-ANPCONT, 2009.

PEREIRA, Antônio Carlos. **Perícia contábil: conteúdo programático e propostas metodológicas**. São Paulo, 2006. 236p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

PETERSON, B. K.; REIDER, B. P.. An examination of forensic courses: content and learning activities. **Journal of Forensic Accounting**, v. 2, n.1, p. 25-42, 2001.

PIERANGELI, José Henrique. **Códigos Penais do Brasil: evolução histórica**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2005.

PIRES, Marco Antônio Amaral. **O papel do laudo pericial contábil na decisão judicial**. Salvador, 2005. 166p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa da Fundação Visconde de Cairú.

PODVAL, Roberto; MANDEL, Paula Khan. Crime de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983, de 17.2.2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 65, p. 106-122, fev. 2001.

POHLMANN; Marcelo Coletto. Até onde caminham juntos a contabilidade e o direito? **Caderno de Estudos**. São Paulo : FIPECAFI, nº 1, outubro, 1989.

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van. **Manual de Investigações em Ciências Sociais**. Lisboa : Gradiva, 1992.

RABELLO, Eraldo. **Curso de Criminalística: Sugestões de programa para as faculdades de direito**. Porto Alegre : Sagra Luzzatto, 1996.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

REZAEI, Zabihollah; CRUMBLY, D. Larry; ELMORE, Robert C.. Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. *Advances in Accounting Education*, Forthcoming. **Advances in Accounting Education, Forthcoming**, May 5, 2004. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=518263>>. Acesso em: 03/11/2011.

_____. Forensic accounting practices, education, and certifications. **Journal of Forensic Accounting**, v. 3, n.2, p. 207–223, 2002.

_____; BURTON, E. James. Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 9, p. 479-489, 1997.

_____; REINSTEIN, A.; LANDER, G.H. Integrating forensic accounting into the accounting curriculum. **Accounting Education**, v. 1, n. 2, p. 147-162, 1996.

RIANHO, Aquilino Augusto Afonso. **A Perícia Contábil como instrumento auxiliar de decisão na Justiça trabalhista**. São Paulo, 2003. 177p. Dissertação (mestrado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

RIBEIRO, Jorge Alberto Péres. O papel do Direito na Contabilidade. **Revista FARN**. Natal, v. 2, n. 1, p. 81-88, jul./dez., 2002.

RODRIGUES, Cláudio Vilela. **Perícia criminal: uma abordagem em serviços**. São Carlos, 2010. 253p. Tese (doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de São Carlos.

_____; SILVA, Márcia Terra da; TRUZZI, Oswaldo Mário Serra. Perícia criminal: uma abordagem em serviços. **Revista Gestão & Produção**. São Carlos, v. 17, n. 4, p. 843-857, 2010.

SÁ, Antonio Lopes de. **Perícia contábil**. – 7. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.

SALLES JÚNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita**. v. 8. – 3. ed. – Curitiba: Juruá, 2004.

SANTANA, Creusa Maria Soares de. **A Perícia Contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório**. São Paulo, 1999. 177p. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SANTOS, João Luiz dos Santos. **Perícia em contabilidade comercial**. Rio de Janeiro : Financeira, 1928.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de Perícia Contábil**. – São Paulo : Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade; v. 18).

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal: parte geral**. Curitiba : Lúmen Júris, 2006.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no Civil e Comercial**. Volume V – 2ª ed. – São Paulo : Max Limonad, 1955.

SCHÖKEL, Luís Alonso. **Bíblia do Peregrino**. Trad. Ivo Stormilo e José Borolini. – 2ª ed. – São Paulo : Paulus, 2006.

SCHMIDT, Oscar Adalberto. **A influência da qualidade nas perícias contábeis na decisão dos juízes nas comarcas do planalto norte catarinense**. Blumenau, 2000. 84p. Dissertação (Mestrado em Administração), Departamento de Administração da Universidade Regional de Blumenau.

SEDA, Mike; KRAMER, Bonita K. Peterson. The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education. **Management Accounting Quarterly**, v. 9, n. 3, p. 15-23, Spring, 2008.

SERRES, Alberto Cassagne. Peritos y peritages. Buenos Aires : [s.n.], 1926.

SILVA, André Luiz Martinelli Santos. **O Laudo Pericial e a adequação jurídica de seus quesitos**. Anais... João Pessoa, PB : III Congresso Internacional de Perícia Criminal, 2009.

SILVA, Antonio Torquato da. **Metodologia de perícia contábil judicial cautelar para salvaguarda do patrimônio de entidade**. Florianópolis, 2003. 134p. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

SILVA, Luiz Gustavo Cordeiro da. **Procedimentos de perícia contábil no Brasil**. Rio de Janeiro, 1993. 161p. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SILVA, Marcos Aurélio. **Fundamentos da perícia contábil: teoria e prática**. – 2. ed. – São Bernardo do Campo : UESP, 2005.

SLOMP, Rosângela. **A inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciária**. Rio de Janeiro : Forense, 2003.

SMITH, G. Stevenson; CRUMBLEY, D. Larry. How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum? **Global Perspectives on Accounting Education**, Volume 6, 2009.

SNYDER, Herbert; CLIFTON, James. Forensic Accounting Fieldwork, Media and Exercises Project. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol. 2, Issue 2, 2010.

STADER, Osvaldo Michael. **Perícia Contábil Judicial: o mapeamento do conhecimento no contexto brasileiro**. São Paulo, 2005. 166p. Dissertação (mestrado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

TARUFFO, Michele. **La prueba de los hechos**. Trad. Jordi Ferrer Beltrán. – 2. ed. – Madrid : Editorial Trotta, 2005.

TOCHETTO, Domingos... | *et al.* |. **Tratado de perícias criminalísticas**. Porto Alegre : Sagra-DC Luzzatto, 1995.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. – vol. 3 – São Paulo: Saraiva, 1997.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo : Atlas, 1987.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Manual para formatação e edição de dissertações e teses**. São Paulo, Nov. 2008.

VAZ, Alcides. **Perícias contábeis judiciais e extrajudiciais**. São Paulo : IOB, 1993.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. – 11. ed. – São Paulo : Atlas, 2009.

YOSHITAKE, Mariano... | *et al.* |. A metodologia de elaboração de um laudo pericial contábil. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, RJ, ano VIII, n.º 31, p. 47-54, fev/mar 2006.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de Perícia Contábil**. – São Paulo : IOB Thomson, 2005.

ZARIFIAN, Philippe. Valor, organização e competência na produção de serviço: esboço de um modelo de produção de serviço. *In*: SALERNO, M. S. (Org.). **Relação de Serviço: produção e avaliação**. São Paulo : SENAC, 2001.

APÊNDICE

APÊNDICE A -	RELAÇÃO	DOS	79	LAUDOS	CONTÁBEIS	
	ANALISADOS.....					144

APÊNDICE A – RELAÇÃO DOS 79 LAUDOS CONTÁBEIS ANALISADOS

Laudos n°	Unidade emissora	Estado emissor	Data de emissão
3760/2006	SETEC/SP	SP	18/09/2006
1008/2006	SETEC/BA	BA	31/10/2006
4781/2006	SETEC/SP	SP	14/11/2006
1765/2006	SETEC/RJ	RJ	26/12/2006
040/2007	SETEC/PE	PE	17/01/2007
043/2007	SETEC/PE	PE	19/01/2007
297/2007	SETEC/MG	MG	05/02/2007
453/2007	SETEC/MG	MG	15/02/2007
115/2007	SETEC/CE	CE	16/02/2007
044/2007	SETEC/SE	SE	05/03/2007
334/2007	SETEC/MT	MT	15/03/2007
1687/2007	SETEC/SP	SP	02/04/2007
599/2007	SETEC/RJ	RJ	11/04/2007
153/2007	SETEC/AL	AL	11/05/2007
637/2007	SETEC/MT	MT	18/05/2007
2400/2007	SETEC/SP	SP	27/05/2007
2585/2007	SETEC/SP	SP	07/06/2007
143/2007	SETEC/SE	SE	22/06/2007
959/2007	SETEC/MT	MT	15/07/2007
2235/2007	SETEC/MG	MG	19/07/2007
3092/2007	SETEC/MG	MG	06/09/2007
3134/2007	SETEC/MG	MG	11/09/2007
4196/2007	SETEC/SP	SP	11/09/2007
4369/2007	SETEC/SP	SP	24/09/2007
369/2007	SETEC/AL	AL	11/10/2007
376/2007	SETEC/AL	AL	19/10/2007
4700/2007	SETEC/SP	SP	22/10/2007
383/2007	SETEC/AL	AL	24/10/2007
2396/2007	SETEC/RS	RS	31/10/2007
421/2007	SETEC/AL	AL	30/11/2007
5572/2007	SETEC/SP	SP	10/12/2007
163/2008	SETEC/PE	PE	21/02/2008
273/2008	SETEC/MT	MT	22/02/2008
202/2008	SETEC/BA	BA	29/02/2008
585/2008	SETEC/MT	MT	03/04/2008
1144/2008	SETEC/RJ	RJ	02/06/2008
1514/2008	SETEC/RS	RS	31/07/2008
3878/2008	SETEC/SP	SP	06/08/2008
867/2008	SETEC/PE	PE	11/08/2008
1851/2008	SETEC/RJ	RJ	16/09/2008
632/2008	SETEC/CE	CE	25/09/2008
2146/2008	SETEC/MT	MT	08/10/2008
228/2008	NUTEC/STS/SP	SP	15/10/2008
951/2008	SETEC/BA	BA	20/10/2008
5388/2008	SETEC/SP	SP	06/11/2008
790/2008	SETEC/CE	CE	12/11/2008
5710/2008	SETEC/SP	SP	24/11/2008
5801/2008	SETEC/SP	SP	02/12/2008
2314/2008	SETEC/RJ	RJ	10/12/2008
2399/2008	SETEC/RJ	RJ	19/12/2008
323/2009	SETEC/SP	SP	27/01/2009
370/2009	INC	DF	09/03/2009
527/2009	SETEC/MG	MG	10/03/2009
1954/2009	SETEC/SP	SP	16/04/2009
192/2009	SETEC/AL	AL	17/04/2009
2484/2009	SETEC/SP	SP	15/05/2009
2022/2009	SETEC/MG	MG	15/09/2009
978/2009	SETEC/BA	BA	05/10/2009
2002/2009	SETEC/RJ	RJ	14/10/2009
1800/2009	SETEC/MT	MT	18/12/2009
6845/2009	SETEC/SP	SP	22/12/2009
141/2009	UTEC/SOD/SP	SP	22/12/2009
039/2010	UTEC/RPO/SP	SP	25/01/2010
268/2010	SETEC/BA	BA	12/03/2010
110/2010	UTEC/SOD/SP	SP	30/03/2010
1898/2010	SETEC/SP	SP	30/04/2010
729/2010	SETEC/RJ	RJ	06/05/2010
508/2010	SETEC/CE	CE	01/06/2010
195/2010	UTEC/JFA/MG	MG	30/06/2010
433/2010	SETEC/AL	AL	12/08/2010
1498/2010	SETEC/RJ	RJ	16/08/2010
1717/2010	SETEC/RJ	RJ	16/09/2010
009/2011	SETEC/CE	CE	05/01/2011
139/2011	SETEC/CE	CE	09/02/2011
067/2011	SETEC/AL	AL	15/02/2011
217/2011	SETEC/PA	PA	23/02/2011
422/2011	SETEC/MG	MG	11/03/2011
581/2011	SETEC/GO	GO	22/06/2011
159/2011	UTEC/SIC/MT	MT	29/06/2011