

**FRAUDES E PERÍCIA CRIMINAL CONTÁBIL: ANÁLISE DOS LAUDOS  
PERICIAIS DE SANTA CATARINA**

AUTORES

Bruna Benita Sanchez Lopez Weber<sup>1</sup>

Leonardo Flach<sup>2</sup>

Nathália Laffin<sup>3</sup>

**RESUMO**

A perícia é um relevante meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado, sendo uma função essencial à justiça. Esta pesquisa tem por objetivo geral analisar os processos judiciais criminais e as perícias realizadas no setor da Contabilidade Forense do Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina (IGP-SC). Para isso, utilizou-se um mix de métodos qualitativos e quantitativos. Na primeira etapa, realizou-se a etapa qualitativa de entrevista com o perito criminal e estudo de caso no Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina (IGP-SC). Na segunda etapa da pesquisa, foram analisados estatisticamente os dados de todas as incidências criminais relacionadas à área contábil submetidas à perícia no supracitado Instituto, no período entre os anos de 2012 a 2017. Os resultados do estudo apontam para uma maior incidência de crimes de apropriação indébita, com um percentual de 49% sobre o total de perícias realizadas, seguido do crime de peculato, com a taxa de 23% e do crime de desvio de improbidade Administrativa (frequência relativa de 10%) e Superfaturamento (frequência relativa de 10%).

**Palavras-chave:** Perícia. Fraude. Perícia contábil.

**ABSTRACT**

The expertise is an important means of proof for the solution of controversies related to organized crime, being an essential function to justice. This research aims to analyze the criminal judicial processes and the investigations carried out in the Forensic Accounting sector of the General Institute of Skills of Santa Catarina (IGP-SC). We applied a mix of qualitative and quantitative methods. In the first stage, we conducted a qualitative interview with the criminal expert and case study at the General Institute of Skills of Santa Catarina (IGP-SC). In the second stage of the research, we analyzed data of all criminal incidents related to the accounting area submitted to the aforementioned expertise in the period from 2012 to 2017. The results of the study point to a higher incidence of appropriation crimes (with a relative frequency of 10%) and Fraud (relative frequency of 10%), with a percentage of 49% of the total number of examinations carried out, followed by the crime of embezzlement, with a rate of 23%).

**Keywords:** Expertise. Fraud. Forensic Accounting.

---

1- Graduanda em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina; email: xbrune13@gmail.com.

2 - Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade; email: leonardo.flach@gmail.com.

3 - Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da USP; email: nathifl@gmail.com.

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, desde sempre, tem contribuído nos estudos, interpretações e registros dos acontecimentos que afetam o patrimônio de uma organização, sendo indispensável para a gestão e para a geração de informações para os seus diversos usuários.

Diante desta responsabilidade, o papel informacional do contador, ganhou mais ênfase, quando no mundo e no Brasil, percebeu-se que seria um importante instrumento de inteligência contra a corrupção. Assim, a perícia se tornou uma especialidade ao combate e à repressão das organizações criminosas, analisando provas a serem materializadas posteriormente em laudos, utilizadas na tomada de decisão em âmbito judicial por meio das contestações aos quesitos previamente formulados pelas partes e/ou pelo sistema judiciário.

Em Santa Catarina, o único órgão responsável pelas perícias contábeis da parte criminal é o Instituto Geral de Perícias (IGP), onde centram casos de aspectos financeiros e contábeis, envolvendo pessoa física, entidades privadas e/ou órgãos públicos, com o propósito de instruir processos criminais decorrentes de prestação fraudulenta de contas (apropriação indébita), licitações públicas (superfaturamento), sonegação fiscal (ordem tributária), responsabilidade de Prefeitos e demais agentes públicos (improbidade administrativa) e lavagem de dinheiro (aparência de licitude a ativos de origem criminosa).

O presente estudo tem como objetivo geral analisar as incidências criminais relacionadas à área contábil submetidas à perícia no supracitado Instituto, tendo como objetivos específicos: I – verificar as perícias judiciais ocorridas no âmbito contábil, em Santa Catarina, no período de 2012 até 2017. II – apurar quais crimes foram cometidos, buscando a responsabilização prevista para tais crimes; e III – verificar o tipo de entidade que origina as perícias (se pública ou privada).

No que diz respeito à metodologia utilizada na pesquisa, será realizado um estudo de caso, no qual os dados foram adquiridos durante o estágio realizado em 2017 no setor de Contabilidade Forense no Instituto Geral e Perícias em Santa Catarina.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico serão abordadas as principais fontes de estudo que subsidiaram as análises realizadas na pesquisa. Assim, serão perpassados conteúdos que envolvem a Perícia, a Perícia Contábil e a Perícia Criminal Contábil.

### 2.1 Perícia

Perícia é uma expressão que vem do latim "*peritia*" e significa experiência ou habilidade em alguma ciência. Por meio da perícia, são apuradas informações sobre uma dada matéria, buscando apresentar a verdade sobre este conteúdo a fim de esclarecer questões. Dada como uma importante função na sociedade, “os primeiros vestígios da utilização da perícia encontram-se na antiga civilização egípcia.” (FERNANDES, 2004, p. 12). Por meio da perícia, busca-se a verdade de um fato e, de acordo com Sá (2011 p. 13-14), “são muito antigas as manifestações de verificações sobre a verdade dos fatos, buscadas por meios contábeis, e elas já se manifestavam entre os sumérios e babilônios”. A partir da evolução dos conhecimentos em Contabilidade, segundo o autor, a técnica de verificar para fazer prova de eventos transformou-se também em uma tecnologia, que é compatível com os grandes progressos da informação. Atualmente, os dados constam em expressivo volume, e possuem o apoio de computação eletrônica e softwares robustos.

Vislumbra-se, na perícia, um instrumento importante de constatação, prova ou demonstração, que pode advir de conhecimento científico ou técnico, e que apura a verdade de situações, de coisas ou de fatos.

No Brasil, a perícia é um instrumento de prova admitido pela legislação e, de acordo com Morais (2005, p. 37), “a perícia permaneceu longo tempo sob inspiração do decreto-lei de 1939, com pequenas alterações sofridas ao longo desse tempo e tomou um novo rumo com o disciplinamento dado pelas alterações do Novo Código, Lei n. 5.869/73”. Atualmente, a perícia tem sua disciplina apontada no Novo Código de Processo Civil por meio da Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015.

Para tanto, tem-se a figura do perito, que é a pessoa responsável pela perícia. A ideia central concerne na necessidade de um apurado conhecimento acerca da matéria abordada, tendo propriedade para apontar a veracidade ou não do fato ou coisa, sobre o qual se exige formação de nível superior (HOOG, 2010).

Desta forma, o perito deve ser um profissional legalmente habilitado com conhecimento comprovado na área em questão.

Em questões judiciais, os peritos serão nomeados, pelo juiz, entre os profissionais legalmente habilitados e os órgãos técnicos ou científicos e que estejam inscritos em um cadastro mantido pela justiça. Assim sendo, para a legislação brasileira, o perito é visto como um auxiliar da justiça. Nesse cenário, o perito pode interagir com os órgãos do sistema judiciário, cuja missão é estabelecer a justiça e a ordem social para a nação brasileira.

De acordo com o novo Código de Processo Civil, em seu art. 473, § 3º, os peritos podem, para o desempenho de sua função, utilizar como fonte de informação todos os meios necessários para o esclarecimento da questão. Eles podem ouvir testemunhas, obter informações, solicitar documentos que estejam em poder da parte, de terceiros ou em repartições públicas. Eles também podem instruir o laudo com “planilhas, mapas, plantas, desenhos, fotografias ou outros elementos necessários ao esclarecimento do objeto da perícia.”

A ocorrência das perícias é eventual de acordo com as demandas solicitadas e, por meio dela, busca-se examinar com detalhamento uma questão. Para Moura (2007, p. 5) a perícia “designa a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se apurem, esclareçam ou se evidenciem certos fatos, usando a pesquisa, o exame e a verificação acerca da realidade de certos fatos, por pessoas que tenham habilidades e experiência na matéria de que se trata.” Desta forma, compreende-se que a perícia tem sua orientação específica e restrita a pontos controvertidos de uma situação. O resultado da perícia é exibido em um laudo pericial, no qual não há exigência de divulgação externa.

A partir disso, existem diferentes áreas nas quais se pode utilizar a perícia como fonte de informação, como a perícia criminal, perícia médica, perícia ambiental etc. Diversas vezes, são apontadas nas mídias situações nas quais as resoluções de determinados conflitos são resolvidos por meio das informações periciais e, assim, tem-se maior conhecimento de algumas dessas áreas. Dada essa importância, são estabelecidas as expertises necessárias para cada modalidade de perícia.

## **2.2 Perícia Contábil**

A contabilidade é uma das áreas da ciência que faz uso da perícia como um relevante elemento de informação. A perícia contábil, de acordo com Zanna (2007, p. 54) consiste em “instrumentos pelas quais se busca conhecer a verdade a respeito do que esta sendo debatido em um processo judicial, por meio de provas em livros ou documentos contábeis.”

Neste sentido, verifica-se que o componente principal é o escopo da área abordada, neste caso, a contabilidade. Para Sá (2011, p. 3) “a perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta.” Hoog (2010) acrescenta que a perícia contábil esclarece pontos importantes no que diz respeito à assuntos fisco-contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Perícia n. 01 – Perícia Contábil, estabelece conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados à Perícia Contábil.

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos que permitem levar à instância decisória elementos de prova que sejam necessários para subsidiar uma justa solução do litígio ou constatação de fato. Esta análise ocorre mediante laudo pericial contábil e/ou por parecer técnico-contábil, e verificação da conformidade com as normas jurídicas e profissionais, bem como legislação específica (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015a).

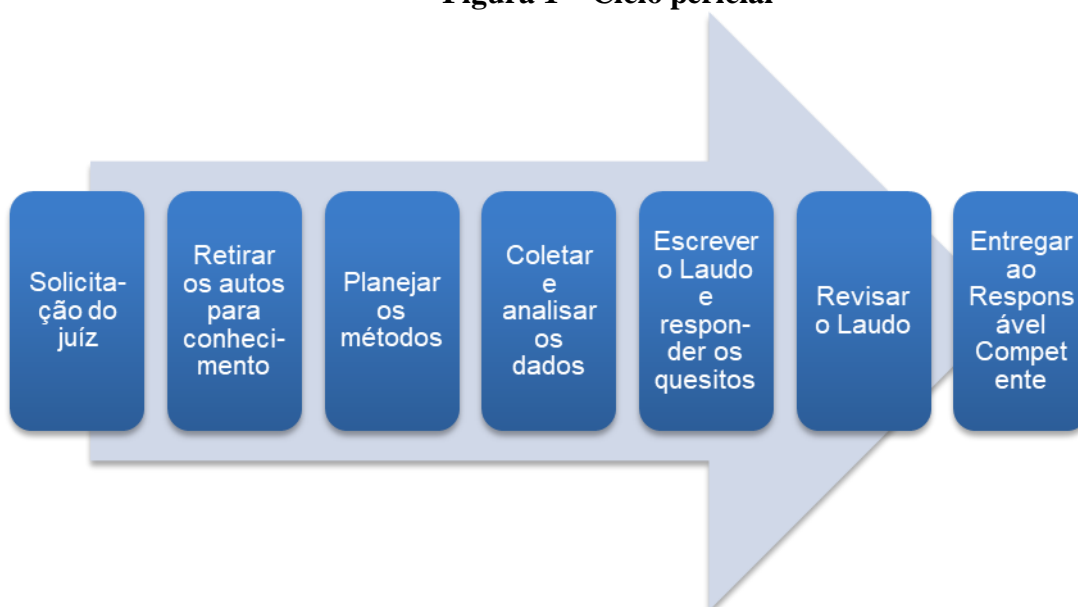
Assim, a perícia contábil pode acontecer de forma judicial, extrajudicial ou ainda arbitral. O âmbito da pesquisa consiste em perícias judiciais. As funções dos contadores são definidas pelo Decreto-Lei n. 12.249 de 2010, que destaca o trabalho da perícia em seu artigo 25, alínea c, conforme expresso a seguir:

- c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

A importância da intervenção de uma perícia para o Juiz nasce quando existem discussões envolvendo bens patrimoniais, em que seus efeitos provocam cálculos, apelando à área Contábil para resolver tais litígios.

Sobre o desenvolvimento na elaboração da perícia contábil judicial, este é feito por meio de um ciclo que envolve sete etapas, desde a solicitação dos trabalhos pelo juiz até à entrega do Laudo pericial, que consiste no produto da perícia, ao juiz, conforme exposto na Figura 1.

**Figura 1 – Ciclo pericial**



**Fonte:** Elaboração própria.

Diante disso, Zanna (2007, p. 204), descreve que o “objetivo do laudo é dar a conhecer a opinião técnica de especialista sobre matéria objeto das controvérsias que deram causa a investigação dos fatos, seja no âmbito da Justiça.” Hoog (2010, p. 56) destaca que a perícia é um serviço especializado, com bases científicas, contábeis, fiscais e societárias, sobre as quais se exige formação.

Assim, tal qual a perícia geral, a contabilidade demanda o conhecimento específico de profissional habilitado. Para Fonseca et al (2000, p. 37-28), trata-se de uma “área de especialização da Contabilidade que, para a sua realização, faz-se necessário profissional especializado, que esclarece questão sobre patrimônio das pessoas físicas e jurídicas.”

A Norma Brasileira de Contabilidade Profissional de Perícia n. 01 – Perito Contábil apresenta as regras de exercício profissional para os peritos. Assim, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2015b, p. 2), perito é o contador que esteja “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.”

A norma traz ainda outras três designações para perito: oficial, do juízo e assistente. O perito oficial é o profissional “investido na função por lei e pertencente a órgão especial do Estado destinado, exclusivamente, a produzir perícias e que exerce a atividade por profissão.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015b, p. 2). Os dados analisados neste estudo foram apurados e verificados pelo perito oficial no Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina.

O perito do juízo, por sua vez, é nomeado pelo juiz, árbitro, autoridade pública ou privada para exercer a perícia, enquanto o perito-assistente é contratado e indicado pela parte (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015b).

O valor informacional da Contabilidade, no sistema judiciário, é de grande relevância quando a matéria a ser julgada exige compartilhamento de conhecimentos do direito com a contabilidade, para auxiliar magistrados e os advogados das partes na elucidação de dúvidas sobre provas, cuja matéria exija conhecimento técnico, científico ou artístico. (MAGALHÃES; LUNKES, 2008).

Portanto, para a execução dos trabalhos, uma das responsabilidades do perito consiste na observação à sua capacitação relativa ao conhecimento suficiente e discernimento de irrestrita independência e liberdade para tanto (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015b). Em caso de descumprimento às normas, o perito submete-se à legislação civil, sob pena de multa, indenização e inabilitação, e à legislação penal, sob pena de multa e reclusão.

### **2.3 Perícia Criminal Contábil**

A perícia criminal contábil é objeto deste estudo na figura das perícias realizadas no Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina. A perícia criminal, de acordo com Espindola (2016), aborda as infrações penais, onde o Estado assume a defesa do cidadão em nome da sociedade. Neste tipo de trabalho, só existe a figura do perito contador oficial e o seu trabalho deve ser requerido pela autoridade policial, pelo membro do Ministério Público ou pelo próprio juiz competente.

Os crimes de natureza “criminal contábil e financeira” consistem em todo delito, sem o uso de violência, danoso à sociedade e que tenha como objetivo final a obtenção de lucro. Neste escopo, incluem-se as atividades ilegais como gestão fraudulenta de instituições financeiras, evasão de divisas, manutenção de depósitos não declarados no exterior, sonegação fiscal, crimes em licitações, apropriações indébitas, corrupçãoes, peculatos etc.

A Lei n. 12.030 de 2009 regulamenta as perícias oficiais de natureza criminal e as exigências determinadas pela Lei consistem “em concurso público, com formação acadêmica específica, para o provimento do cargo de perito oficial” (BRASIL, 2009).

No Brasil, a perícia contábil criminal é exercida por peritos concursados por órgãos de Segurança e Institutos de Criminalística em âmbito estadual e pelos peritos Criminais Federais.

## 2.4 Laudos periciais

O laudo pericial é a materialidade do trabalho desenvolvido pelos peritos contadores, expressando nele as conclusões feitas. Assim, o laudo pericial é a expressão do perito dos estudos e observações que realizou, informando os critérios adotados, os resultados fundamentados e suas conclusões, em uma peça escrita de forma clara e objetiva (MOURA, 2007).

Quanto à sua estrutura, a Lei n. 13.105 de 2015 menciona que deve conter no mínimo os seguintes itens:

Art. 473. O laudo pericial deverá conter:

I - a exposição do objeto da perícia;

II - a análise técnica ou científica realizada pelo perito;

II - a análise técnica ou científica realizada pelo perito;

III - a indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pelos especialistas da área do conhecimento da qual se originou;

III - a indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pelos especialistas da área do conhecimento da qual se originou;

IV - resposta conclusiva a todos os quesitos apresentados pelo juiz, pelas partes e pelo órgão do Ministério Público.

IV - resposta conclusiva a todos os quesitos apresentados pelo juiz, pelas partes e pelo órgão do Ministério Público (BRASIL, 2015, ART. 473).

Diante do exposto, o laudo pericial deverá estar munido de todas as legalidades que a equiparam. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2015a), o laudo pericial deve ser elaborado de acordo com uma estrutura prevista normativamente. Neste laudo são registrados de forma circunstanciada, clara e objetiva, sequencial e lógica, o objeto da perícia, “os estudos e observações realizadas, as diligências executadas para a busca de elementos de prova necessários, a metodologia e critérios adotados, os resultados devidamente fundamentos e suas conclusões.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015a, p. 12). Assim, o laudo deve contemplar o resultado final de todo e qualquer trabalho realizado.

## 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos seus objetivos, esta é uma pesquisa exploratória. As pesquisas exploratórias possuem o objetivo de possibilitar “visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato.” (GIL, 2011, p. 27). Habitualmente, as pesquisas exploratórias consistem na “primeira etapa de uma investigação mais ampla (GIL, 2011, p. 27).

No que diz respeito à abordagem, o estudo terá caráter, quanti-qualitativo, ainda que a análise predominante se volte aos dados numéricos acerca dos objetos da pesquisa, por meio da quantificação das informações relacionadas às perícias.

Quanto aos procedimentos, é um estudo de caso com a utilização de pesquisa documental para subsidiar as análises. Realizou-se também entrevista com o perito contábil. O estudo de caso consiste em um aprofundamento de um ou poucos objetos, possibilitando

dar amplitude e detalhamento à pesquisa (GIL, 2002). Desta forma, os documentos analisados consistem nos laudos emitidos pelo perito oficial acerca das perícias realizadas.

O objeto do estudo consiste em perícias centradas em aspectos financeiros e contábeis, envolvendo pessoa física, entidades privadas e/ou órgãos públicos. Os dados referem-se ao período de 2012 a 2017 e a população analisada corresponde a 51 casos de perícia criminal contábil e 37 laudos periciais expedidos em todo o estado de Santa Catarina. Para a realização da pesquisa, todas as perícias foram analisadas.

Além disso, foi realizada uma entrevista com o servidor responsável pelas perícias analisadas a fim de obter informações sobre prazos e maiores dificuldades enfrentadas para a realização dos trabalhos. A entrevista tem sua característica de utilização em estudos exploratórios, compreende-se ser relevante para a fundamentação de pesquisas qualitativas (GIL, 2008).

O estudo foi realizado em cinco etapas. Na primeira etapa, foi realizado o estudo de caso, entrevista com o perito criminal, levantamento dos dados por meio da obtenção, junto ao Instituto Geral de Perícias, dos dados relativos à processos que demandavam perícias contábeis. Posteriormente, todos os processos foram lidos e analisados, a fim de verificar se se enquadravam no âmbito de perícias forenses na área contábil, configurando material para o presente estudo. A terceira etapa consistiu na organização dos dados, os quais foram separados por data (apresentação cronológica de entrada e resolução), por região e por tipo de crime. Na quarta etapa, os dados foram analisados e organizados de forma visual para que auxiliasse na interpretação do leitor. Por fim, foram relacionadas às informações decorrentes do estudo com os objetivos, apresentando as conclusões da pesquisa.

## **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

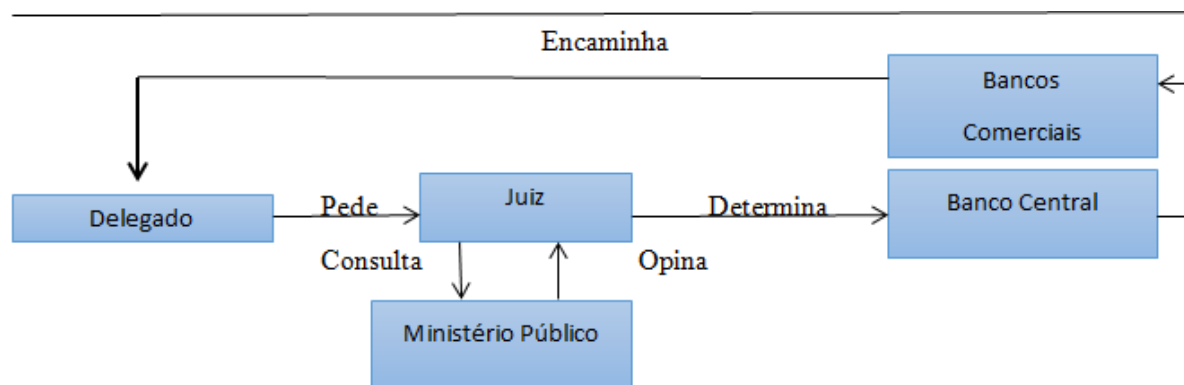
### **4.1 Análise qualitativa: estudo de caso no Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina**

Esta pesquisa de estudo de caso foi realizada no Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina. O Instituto Geral de Perícias (IGP) é o órgão responsável por pela realização de perícias criminais, por meio do Instituto de Criminalística no Departamento Técnico-Científico Forense. É subordinado diretamente à Secretaria de Segurança Pública e trabalha em estreita cooperação com os demais órgãos vinculados a essa secretaria. Tem como função coordenar as atividades desenvolvidas pelas perícias criminais do estado através dos seus respectivos órgãos.

De acordo com o Capítulo IV-A da Constituição Estadual de Santa Catarina, compete ao Instituto Geral de Perícias, em seu art. 109-A, “o Instituto Geral de Perícia é o órgão permanente de perícia oficial, competindo-lhe a realização de perícias criminais, os serviços de identificação civil e criminal, e a pesquisa e desenvolvimento de estudos nesta área de atuação.” (SANTA CATARINA, 1989).

Quando se trata de crimes financeiros, que envolvem transferências de recursos, por meio de instituições financeiras, torna-se indispensável às análises de extratos bancários, além dos documentos contábeis. Diante dessa necessidade, a quebra do sigilo bancário é determinada pela justiça.

### **Figura 1 – Quebra de sigilo bancário**



Fonte: elaboração própria.

Se for pedida a quebra de sigilo bancário pelo delegado de polícia ao juiz competente, este juiz encaminha ao Ministério Público para que este se manifeste quanto ao pedido do delegado, pois o Ministério Público é o titular da ação penal, ele precisa estar ciente do andamento processual penal, depois volta ao Juiz que decidirá se concede ou não.

No caso de vir do Ministério Público, este encaminha direto para o Juiz competente, o qual decidirá se determina ou não a quebra de sigilo.

Em ambos os casos ao ser concedida a quebra de sigilo bancário pelo juiz competente, e depois recebido os extratos bancários, estes são encaminhados a autoridade policial, para que solicite aos peritos Criminais do setor de contabilidade forense as análises e emissão do laudo pericial.

Entrevistou-se o perito criminal do Instituto Geral de Perícias de Santa Catarina. Segundo ele, o requisito para realizar perícias criminais é passar no concurso público de Perito Criminal. Na ausência de Perito Criminal, a Autoridade Policial pode nomear um profissional para executar determinada perícia criminal, chamado de Perito “ad-hoc”. Também há o Perito Judicial, nomeado pela Autoridade Judicial competente, que poderá proceder às perícias criminais. Além disso, há o Assistente Técnico, indicado pela parte investigada, para tentar contestar a perícia criminal realizada pelo Perito Criminal Oficial (Concurado).

Sobre as maiores as maiores dificuldades para a realização das perícias, o entrevistado destaca que “o Perito Criminal precisa estar sempre se atualizando, participando de congressos e Cursos, e nem sempre isso é possível”. O entrevistado também destaca como dificuldades o excesso de trabalho, o número restrito de Peritos, e os plantões desgastantes.

O Perito Criminal destacou também que “as periciais em documentos, fonética e contábeis são as perícias mais difíceis sob o ponto de vista de precisar examinar vasto material pericial em espaço de tempo geralmente limitado”. Em relação aos tipos de laudos periciais, o Perito Criminal entrevistado destaca:

Encontrei mais dificuldade nos laudos de superfaturamento envolvendo licitações públicas, quanto a obter as bases referencias de preços, isto é, os preços que serão balizadores para determinar se os preços investigados podem ser considerados superfaturados ou não... muitas vezes, dependendo do local, essas bases de preços podem variar em decorrência de custos inerentes a cada localidade [...] (PERITO CRIMINAL ENTREVISTADO)

Além disso, o perito criminal destacou que em toda sua trajetória como perito, no âmbito da Perícia Contábil, acredita que a “apropriação indébita” de recursos alheios, mediante algum tipo de fraude, seja a forma de crime de maior ocorrência no Instituto onde trabalha.



#### 4.1 Análise quantitativa

A perícia é um relevante meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado, sendo uma função essencial à justiça. A partir do exposto, neste tópico serão abordados os dados e resultados da presente pesquisa. A análise dos dados foi realizada sob quatro óticas: a) quanto às cidades com maior representatividade nos dados analisados; b) quanto ao tipo de entidade; c) quanto ao tipo de crime; d) quanto ao tempo de perícia.

A análise do entendimento de perícia contábil na perspectiva do perito oficial foi feita a partir de uma entrevista realizada em junho de 2018 com o perito oficial responsável pelas perícias objeto deste estudo, conforme anexo I.

Conforme exposto anteriormente, os dados da pesquisa referem-se aos anos de 2012 a 2017 e, no período, foram submetidas ao IGP o total de cinquenta e um (51) casos de pedidos periciais criminais na área contábil. Desse total, 37 laudos foram expedidos, sendo cinco (5) no ano de 2012, onze (11) perícias ocorreram no ano de 2013, cinco (5) perícias ocorreram no ano de 2014, cinco (5) perícias ocorreram no ano de 2015, oito (8) perícias ocorreram no ano de 2016 e três (3) perícias ocorreram no ano de 2017, distribuídas em trinta e uma (31) cidades por todo o estado de Santa Catarina, conforme exposto na Tabela 1.

**Tabela 1 – Pedidos de Perícias em Santa Catarina de 2012 a 2017**

<b>Ano</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Local</b>
2012	5	Barra Velha, Correia Pinto, Fronteira de Águas Frias, Pinhalzinho e São José do Cedro.
2013	7	Braço do Norte, Capinzal, Florianópolis, Itajaí e Joinville.
2014	5	Armazém, Camboriú, Florianópolis, Fronteira Serra Alta, Navegantes e Tubarão
2015	10	Blumenau, Florianópolis, Papanduva, Piçarras e São José do Cedro.
2016	17	Corregedoria da Polícia Civil (Florianópolis), Araquari, Anitápolis, Blumenau, Braço do Norte, Camboriú, Canoinhas, Criciúma, Florianópolis, Fraiburgo, Fronteira de Anchieta, Gaspar, Jacinto Machado, Mafra, Maracajá, Navegantes e Santo Amaro da Imperatriz.
2017	7	Florianópolis, Forquilha, Joinville, Lebon Régis, Quilombo e São José

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2018).

Apenas duas cidades, Florianópolis e Blumenau, são responsáveis por, aproximadamente, 27% das perícias solicitadas, tendo Florianópolis nove casos e Blumenau, cinco casos. Braço do Norte, Camboriú, Itajaí, Joinville, Navegantes e São José do Cedro tiveram dois casos cada cidade e as demais cidades apresentadas na Tabela 1 tiveram apenas um processo cada.

O ano de 2016 apresenta maior quantidade de perícias solicitadas, diferenciando-se da média dos demais anos. Entretanto, as perícias solicitadas no ano de 2015 chamam atenção em razão da pequena distribuição. As dez solicitações distribuíram-se em apenas cinco cidades: Blumenau, onde houve três perícias, Florianópolis, onde houve quatro perícias,

Papanduva, Piçarras e São José do Cedro, onde houve apenas uma perícia em cada cidade. Este resultado levou à um questionamento: Por que há maior número de casos periciais em Florianópolis? Foram testadas duas hipóteses para tentar responder à pergunta: a) há relação entre a população da cidade e o número de crimes praticados que levaram à perícia criminal contábil?; b) há relação entre a forma de administração pública e a distribuição por cidades dos crimes praticados que levaram à perícia criminal contábil?

Primeiramente, foi feito o comparativo entre “maiores cidades do estado (número populacional)” e “maiores números de perícias”, buscando verificar se poderia haver alguma relação entre essas duas variáveis. Estatisticamente, há um pequeno grau de relevância entre os dados, contudo, não o suficiente para apontar uma justificativa para a pergunta.

Buscou-se, então, investigar a forma de administração pública estadual – verificando se existe uma administração centralizada ou descentralizada. A administração pública do estado de Santa Catarina é descentralizada e, portanto, a ideia de concentração de crimes praticados contra o erário público ser maior em Florianópolis, capital do estado, se relacionar a um local com maior concentração de atividades administrativas, não apresenta representatividade. Compreende-se, assim, que não existem razões específicas para o contingente apresentado pela cidade de Florianópolis que possam estar ligados às hipóteses criadas.

Quanto ao tipo de perícia realizada, foram identificadas cinco classes diferentes de ilegalidades, as quais são apresentadas no Quadro 1.

#### **Quadro 1 – Tipos de ilegalidades apuradas no estudo**

Apropriação indébita

Peculato

Improbidade Administrativa

Sonegação fiscal

Superfaturamento

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2018).

Conforme sinalizado no referencial teórico desta pesquisa, estas ilegalidades não fazem uso de violência, contudo, são danosos à sociedade e possuem o objetivo final de obter lucro. A maioria dessas ilegalidades tem sua previsão legal no Código Penal.

A apropriação indébita é prevista Código Penal Brasileiro, em seu artigo 168, e consiste na apropriação de coisa alheia móvel, sem o consentimento do proprietário. Inclui-se nela a prestação fraudulenta de contas, que foi identificado nos dados da pesquisa.

O superfaturamento é previsto na Lei n. 8.666 de 1993 e consiste em:

Fraudar, em prejuízo da Fazenda Pública, licitação instaurada para aquisição ou venda de bens ou mercadorias, ou contrato dela decorrente: I - elevando arbitrariamente os preços; II - vendendo, como verdadeira ou perfeita, mercadoria falsificada ou deteriorada; III - entregando uma mercadoria por outra; IV - alterando substância, qualidade ou quantidade da mercadoria fornecida; V - tornando, por qualquer modo, injustamente, mais onerosa a proposta ou a execução do contrato. (BRASIL, 1993, ART. 96)

Nas perícias analisadas, o superfaturamento se apresenta principalmente nos casos de licitações públicas.

A sonegação fiscal, por sua vez, tem sua previsão legal no artigo 299 do Decreto Lei n. 2.848 de 1940 e consiste em “Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.” (BRASIL, 1940, art. 299).

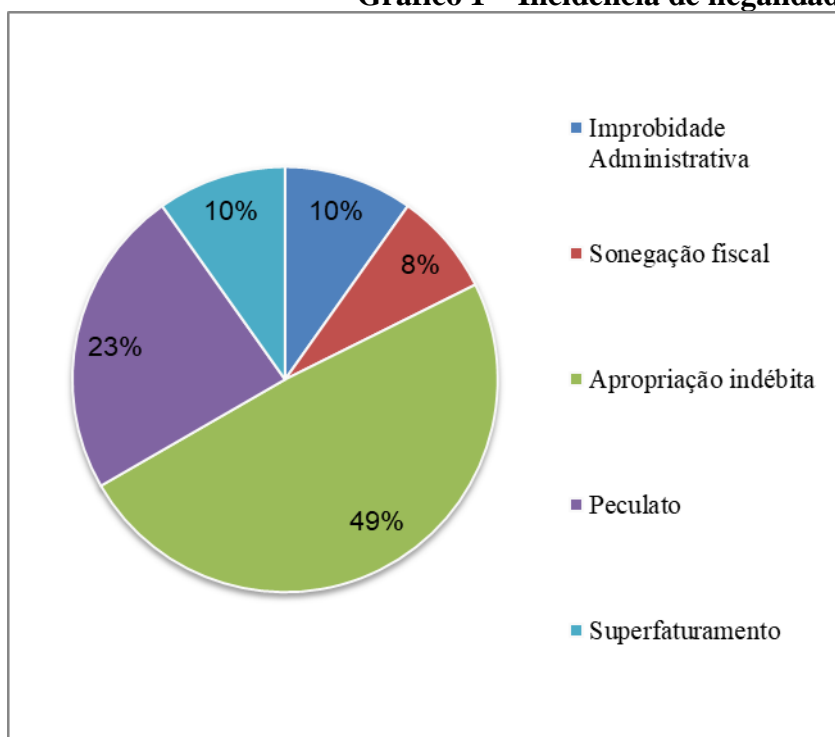
O crime de peculato também é no Decreto Lei n. 2.848 de 1940, em seu artigo 312, no qual define o crime como a apropriação, realizada por funcionário público, de “dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio.” (BRASIL, 1940, art. 312).

A improbidade administrativa é prevista na Lei n. 8.429 de 1992 e diz respeito à atividades ilegais cometidas com caráter de enriquecimento ilícito, ações com dano ao erário e violação ao princípio da administração, que consistem na honestidade, lealdade, legalidade e imparcialidade às instituições, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional.

Presentes em processos referentes a responsabilidade de prefeitos e demais agentes públicos, principalmente no que diz respeito à enriquecimento ilícito.

No Gráfico 1 são apresentadas as informações relevantes ao percentual de incidência de cada uma das ilegalidades observadas nas perícias analisadas.

**Gráfico 1 – Incidência de ilegalidades**



**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2018).

Dentre os cinco (5) crimes apontados, a apropriação indébita teve um maior número de ocorrências, sendo responsável por 49% das citações – condizendo com o dado apontado pelo perito criminal entrevistado, o qual destacou que, dentre as perícias criminais contábeis já realizadas, a apropriação indébita liderava as estatísticas de ilegalidades analisadas. Em segundo lugar aparece o crime de peculato (23%) e, em terceiro, os crimes de improbidade administrativa e superfaturamento (10%) cada.

A partir de tal, observa-se que, diante da perspectiva do perito, as perícias mais difíceis de elaborar foram as de superfaturamento. O perito ressaltou, ainda, que as ilegalidades de apropriação indébita são as mais requisitadas e que o setor de Contabilidade Forense é o que consome maior tempo e dificuldade na emissão dos laudos, pois apresenta um vasto material documental a ser analisado.

Buscou-se, a partir desses dados, caracterizar a punição prevista para cada uma dessas ilegalidades, conforme exposto na Tabela 2.

**Tabela 2 – Tipos de ilegalidades x punição prevista**

<b>Ilegalidade</b>	<b>Pena</b>
Apropriação Indébita	Reclusão, de um a quatro anos, e multa.
Peculato	Reclusão, de dois a doze anos, e multa.
Improbidade Administrativa	Perda de bens obtidos ilicitamente, ressarcimento dos danos materiais, perda da função pública, 5 a 8 anos de suspensão de direitos políticos, multa até o dobro do dano patrimonial e proibição de contratar com o poder público por cinco anos.
Sonegação Fiscal	Reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multas
Superfaturamento	Detenção, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2018).

Quando da violação de um bem jurídico, tem-se o Estado como um papel de administrador de Justiça, exercendo como principal função, a aplicação à figura do réu, ou seja, o violador dos direitos, determinadas penalidades previstas na lei brasileira.

Como apresentado na Tabela 2, é possível reparar que a maioria dos crimes incluem penas de reclusão, os quais são previstos pelo Código Penal, no seu artigo 33, como punições a serem cumpridas em regime fechado, semiaberto ou aberto.

No que diz respeito às entidades originárias das perícias, o estudo apurou 32 entidades privadas e 19 entidades públicas, de acordo com a Tabela 3.

**Tabela 3 – Entidades que foram aplicadas as pericias**

<b>Incidência</b>	<b>Ilegalidade</b>	<b>Entidade</b>	<b>Quantidade de instituições</b>
28	Apropriação indébita	Privada	32
4	Sonegação fiscal	Privada	
5	Improbidade administrativa	Pública	19
12	Peculato	Pública	
2	Superfaturamento	Pública	

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2018).

Observa-se um grande impacto das entidades privadas nas demandas periciais, sendo responsáveis por 62,75% dos totais de 51 pedidos feitos e as entidades privadas com 37,25%. As entidades públicas são as que exercem suas atividades pelo direito público e integram a estrutura constitucional do Estado e tem poder político e administrativo, compostas por entes públicos, cooperativas, sindicatos, organizações sem fins lucrativos etc. Entende-se por empresa de iniciativa privada aquelas cujos proprietários detêm personalidade jurídica e que, além de exercer suas atividades econômicas, visam lucro.

No que diz respeito ao tempo médio de realização das perícias, o cálculo de tempo das 51 perícias e 37 laudos foi realizado por meio da média aritmética do tempo demandado entre o recebimento da perícia e a entrega do laudo. O tempo médio estimado para a entrega dos laudos, no período analisado, foi de dois anos. O perito oficial, em entrevista aos

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

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A perícia é um meio de prova, pelo qual se examinam e verificam fatos da causa. A área da perícia Contábil é resultado das atividades feitas por diversos conhecimentos e se utiliza de várias ferramentas para ter condições de oferecer informações e provas úteis na tomada de decisões de processos que ocorrem em segredo de justiça.

De acordo as análises de pesquisa documental dos laudos periciais contábeis emitidos pela criminalística do Instituto Geral de Perícias, conclui-se que as ilegalidades apuradas na pesquisa consistem em apropriação indébita, peculato, improbidade administrativa, sonegação fiscal e superfaturamento. Dentre os quais, destaca-se a apropriação indébita como a ilegalidade com maior incidência nos dados observados, seguida do crime de peculato. A maior representatividade de perícias criminais contábeis ocorreu, no período, nas cidades de Florianópolis e Blumenau.

Os dados apresentados sinalizam o descaso do Estado de Santa Catarina diante o baixo quadro de funcionários públicos para o cargo, tendo apenas um profissional habilitado para a demanda, motivo pelo qual se tem um tempo médio de dois anos para expedir cada laudo, acarretando até um aumento nos gastos durante os processos judiciais devido à demora.

O princípio da entidade, tão importante para a contabilidade, mostrou-se desconhecido para inúmeros funcionários públicos, dada a apropriação do público para o seu, misturando aquilo que é do ente com aquilo que é de propriedade pessoal – e, mais que isso, tornando aquilo que é público, pessoal. A continuidade da pesquisa, no entanto, permite que sejam analisados esses comportamentos para longo prazo, indicando se há melhoria ou aumento nas incidências.

Sugestões para pesquisas futuras consistem em aprofundar os estudos na área das pesquisas criminais contábeis, permitindo que sejam criadas estatísticas acerca desse tipo de dado, que é relevante para a sociedade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1989. **Código Penal**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 09 maio 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.429, de 02 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/18429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18429.htm). Acesso em: 04 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/18666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18666cons.htm). Acesso em: 04 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.030, de 17 de setembro de 2009**. Dispõe sobre as perícias oficiais e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112030.htm). Acesso em: 04 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm). Acesso em: 04 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 14 mai. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade n° Técnica de Perícia, de 27 de fevereiro de 2015a. Dá nova redação à NBC TP 01. **Perícia Contábil**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf>. Acesso em: 09 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Norma Brasileira de Contabilidade n° Profissional do Perito, de 27 de fevereiro de 2015b. Dá nova redação à NBC PP 01. **Perito Contábil**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01.pdf>. Acesso em: 09 mai. 2018.

ESPINDULA, Alberi. **Perícia criminal e cível**. 2<sup>a</sup>. ed. Campinas: Millennium, 2006.

FERNANDES, Waldemar. **A proposta da nova lei de falências e os efeitos na atividade pericial contábil**. 2004. 142 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2004.

FONSECA, Alice Aparecida da Silva; CRUZ, Élio Cardozo da; AYRES, Magna Lenise Flores da Mota; NASCIMENTO, Maria Aparecida Mota. **A perícia contábil**. Revista brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXIX, n. 123, maio/jun. 2000.

WEBER, B.; FLACH, L.; LAFFIN, N.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova Pericial Contábil: teoria e pratica**. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. **Perícia Contábil nos Processos Cível e Trabalhista: O valor Informacional da Contabilidade para o Sistema Judiciário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAIS, Antonio Carlos. **A Busca da Prova Pericial Contábil**. Brasília: A.C.Morais, 2005.

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

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**, de 5 de outubro de 1989. Edição atualizada em março de 2018. Disponível em: <http://www.alesc.sc.gov.br/sites/default/files/CESC 2018 - 72 a 75 emds.pdf>. Acesso em: 09 maio 2018.

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





WEBER, B.; FLACH, L.; LAFFIN, N.



WEBER, B.; FLACH, L.; LAFFIN, N.