

A perícia e o perito criminal contábil: Instrumentos a serviço da justiça

T. H. C. SILVA ^{a*}

^a 1º Núcleo da Polícia Técnico Científica de Aparecida de Goiânia, Superintendência de Polícia Técnico-Científica, Goiânia (GO), Brasil

*Endereço de e-mail para correspondência: thiagocostasilva.jur@gmail.com. Tel.: +55-62-999793628.

Recebido em 03/01/2018; Revisado em 30/11/2018; Aceito em 09/11/2018

Resumo

Este trabalho tem como objetivo principal evidenciar o papel da perícia criminal, sobretudo da perícia criminal contábil, como instrumento jurídico e técnico-científico de combate à criminalidade e auxílio à justiça, sendo elaborado em uma abordagem qualitativa, subsidiada por pesquisa bibliográfica e documental. Em uma sociedade em que a criminalidade avança no sentido de se especializar para garantir altos ganhos e a consequente impunidade, é papel do Estado buscar meios de combate ao crime organizado. Nesse sentido, a perícia criminal contábil tem o importante papel de elucidar os crimes que ocasionam o maior prejuízo para a sociedade, àqueles que envolvem sonegação, desvio ou ocultação de dinheiro, que deveriam ir ao encontro do interesse público e da efetivação de políticas públicas. O Código de Processo Penal é taxativo quanto à necessidade de perícia criminal nos casos em que a infração deixar vestígios e, sendo a contabilidade a ciência responsável pelo registro, controle e caminho do patrimônio, a perícia criminal contábil ocupa lugar central nos processos que envolvem crimes contra o sistema financeiro ou contra a ordem econômica e tributária. Dessa forma é cada vez mais necessário que os Estados invistam nas carreiras das polícias técnico-científicas e na contratação e especialização de peritos criminais, que elaborarão laudos capazes de interpretar vestígios, produzindo provas em favor da verdade.

Palavras-Chave: Perícia Contábil Criminal; Perito Criminal; Meio de prova; Crime organizado; Justiça.

Abstract

The main objective of this paper is to highlight the role of criminal forensics, especially forensic accounting, as a legal and technical-scientific instrument to combat crime and assisting justice, being elaborated in a qualitative approach, subsidized by bibliographical research and documental. In a society that criminality progresses in order to specialize guaranteeing high gains and the consequent impunity, it is the role of the state to seek ways of combating organized crime. In this sense, criminal accounting expertise has the important role of elucidating crimes that cause the greatest harm to society, to those involving evasion, misappropriation or concealment of money, which should meet the public interest and the implementation of public policies. The Code of Criminal Procedure is taxactive regarding the need for criminal expertise in cases where illegality leaves traces and, the accounting being the science responsible for registration, control and patrimony path, forensic accounting occupies central place in the processes which involve crimes against the financial system or against the economic and tributary order. In this way it is increasingly necessary for States to invest in the careers of technical-scientific police and in the hiring and specialization of criminal experts, who will produce reports capable of interpreting traces, producing proof for the truth.

Keywords: Forensic Accounting; Forensics expert; Means of proof; Organized Crime; Justice.

1. INTRODUÇÃO

A criminalidade e o seu aperfeiçoamento no Brasil (assim como no mundo) são fatores que preocupam toda a população e o fortalecimento de práticas e técnicas de prevenção, combate e repressão a tais práticas são essenciais para a manutenção de níveis razoáveis de segurança para a vida em sociedade.

Inserida nesse contexto, a perícia criminal é uma verdadeira ferramenta a serviço da justiça, utilizando a ciência em favor do esclarecimento dos fatos e da busca da verdade.

A perícia contábil, quando inserida na seara criminal, é um meio de prova previsto do Código de Processo Penal (CPP), nos artigos 158 e seguintes, sendo obrigatória sempre que o ilícito penal deixar vestígios.

Os crimes que envolvem o sistema financeiro e ordem econômica e tributária estão comumente relacionados aos crimes organizados e de colarinhos branco, ou seja, envolvem os mais variados artifícios para garantir a impunidade e, ainda quando são investigados, envolvem juristas, contadores e outros profissionais da maior competência para defender aquele que insistiu em desconsiderar o ordenamento jurídico.

A importância do estudo do tema em questão é evidenciar o trabalho dos profissionais que atuam na área da perícia criminal contábil, delineando suas especificidades e o seu papel no processo penal, de modo a tornar claro o papel do perito e da perícia contábil para a elucidação de crimes.

Para tanto, o trabalho foi dividido em três tópicos principais, sendo que o primeiro estabeleceu um arcabouço teórico sobre contabilidade, perícias e perícia contábil, destacando a importância da perícia contábil nos diferentes tipos de processo, trabalhista, cível, administrativo ou mesmo criminal.

No segundo tópico foi destacado o método utilizado, em que se evidenciou a predileção por uma pesquisa bibliográfica, seguida de levantamento de dados, em uma abordagem qualitativa, em que a análise crítica e a interpretação sistemática seriam utilizadas para compreender o lugar e o papel da perícia criminal contábil dentro do sistema jurídico brasileiro.

Por sua vez, o terceiro tópico traz à luz essa análise e interpretação de dados e bibliografia, destacando o panorama legislativo e político da perícia criminal e da perícia criminal contábil no Brasil, demonstrando a importância da perícia criminal contábil como meio de prova e a obrigatoriedade de sua realização, culminando com a discussão acerca da não necessidade de formação na área do perito criminal contábil, mas da essencialidade de conhecimento específico para o bom desempenho da função pública.

Dessa forma, ao final do trabalho, buscou-se confirmar a importância do trabalho pericial, em especial da perícia criminal contábil, haja vista que as investigações criminais e os outros meios de prova, muitas vezes, não são capazes de esclarecer todos os fatos, seja pela dificuldade de materialização do delito, seja pela dificuldade da análise dos vestígios que demandam conhecimentos mais específicos.

2. APORTES TEÓRICOS: A CONSTRUÇÃO DA PERÍCIA CRIMINAL FORENSE

Nas próximas páginas, buscar-se-á estabelecer um arcabouço geral de ideias e conceitos que servirão de base para a análise da perícia criminal contábil, do

profissional responsável e da importância de ambos para o bom desempenho da justiça.

2.1. Do desenvolvimento da contabilidade e das perícias

Com o objetivo de contextualizar a perícia contábil e o local de atuação do perito contador, o presente tópico tratará simplificadamente do histórico da contabilidade no mundo e no Brasil, assim como do histórico das perícias e na conexão entre esse meio de prova e a ciência contábil.

2.1.1. Breve histórico da Contabilidade

Não é possível precisar o surgimento das ciências contábeis, todavia, segundo Iudícibus [1], tendo o patrimônio como motivo para o seu desenvolvimento, a contabilidade é tão remota quanto a possibilidade humana de contar.

Cuidar, controlar, organizar o patrimônio, conjunto de riquezas de uma pessoa física ou jurídica, é o objeto central dessa ciência. Em latim, patrimônio deriva de *pater*, chefe de família, e, do grego, *nomos*, lei originária, usos e costumes de determinado povo, logo patrimônio se referia a relação jurídica apropriada pelos bens, posses e heranças de uma família e que seriam objeto de sucessão. Com o passar do tempo, essa vinculação com herança é deixada de lado, e o conjunto de bens de determinada pessoa física ou jurídica formam os elementos de estudo da contabilidade.

É a acumulação desse patrimônio, o aumento de riquezas e a necessidade de realizar o seu controle, seja, inicialmente, para delimitar o que de fato lhe pertencia e para possibilitar um sistema de trocas ou, mais tarde, para possibilitar a fiscalização estatal, o controle de estoques e as operações comerciais, que fundamentou o nascimento e a evolução da contabilidade.

Esclarece Iudícibus [1] que os primeiros sinais da existência de contas remontam de 4.000 a.C., contudo antes disso o homem já realizava a contagem de seus rebanhos, de suas caças, configurando, ainda que de forma incipiente, a contabilidade.

Ainda, com a adoção da moeda, o homem passa a ter maior necessidade de registrar suas riquezas e movimentações, o que leva um aperfeiçoamento nos instrumentos utilizados [2].

Sá [3], aduz que a história da contabilidade pode ser dividida em quatro períodos distintos: a) História Antiga – do início da civilização até 1202 d.C – tendo como marco a obra de Leonardo Fibonacci, o *Liber Abaci*, contribuindo com os cálculos fundamentais para as técnicas comerciais e financeiras; b) História Média – de 1202 até 1494 – quando o Frei Luca Pacioli introduz o *Tractatus de Computis et Scripturis*, sistematizando a teoria contábil; c) História Moderna – de 1494 à 1840 –

marcada pela contabilidade com objetivos gerenciais, inspirada na obra *La Contabilità Applicata Alle Amministrazioni Private*, de Francesco Villa; d) História científica – de 1840 até os dias de hoje – com o avanço científico da ciência contábil no sentido de abarcar a complexidade dos negócios que foram surgindo.

Esses períodos podem ser melhores compreendidos a partir da conceituação de Buesa [4], que os classifica como mundo antigo, sistematização, literatura e científico. De fato, após o seu surgimento no mundo antigo, a contabilidade encontra um período de sistematização, com desenvolvimento das teorias clássicas no período dito moderno, encontrando em seguida um período fértil no campo das publicações de obras, culminando no cientificismo, que coloca a contabilidade no rol das ciências sociais aplicadas.

No Brasil, a contabilidade ganha real importância com a chegada da coroa portuguesa em seu território, em 1808, como consequência da abertura dos portos e inserção do comércio brasileiro em um cenário internacional e não exclusivo com a coroa portuguesa.

A criação da Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação trouxe consigo a adoção do sistema de partidas dobradas, desenvolvido pelo italiano Frei Luca Pacioli [5].

Mais tarde, em 1850, surge o primeiro código comercial brasileiro, lei 556/1850, que estabelece critérios para a escrituração e a regulamentação do comércio no Brasil, constituindo verdadeiras diretrizes contábeis fixando, por exemplo, a obrigatoriedade de as empresas elaborarem a escrituração contábil.

Nesse período não existia um padrão de normas definido e os profissionais contábeis, denominados guarda-livros, não precisavam ter formação na área, exercendo a profissão por prática.

Em 1946, com o Decreto-Lei nº 9.295, de 1946, há a formalização da profissão contábil, com a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais (CRC), que deveriam fiscalizar e registrar os profissionais. Aqui os profissionais passam a serem denominados contadores e técnicos contábeis.

Enquanto o contador é um profissional de nível superior, bacharel em ciências contábeis, registrado no CRC, o técnico de contabilidade é um profissional de nível médio, com habilitação em curso técnico de contabilidade, que também deve estar registrado no CRC [2].

É importante mencionar que, de acordo com a Lei nº 12.249/2010, art. 12, para a inscrição no órgão profissional, os contadores deverão se submeter ao exame de suficiência. Já para os técnicos, o conselho adota a mesma política de obrigatoriedade, contudo existem inúmeras decisões judiciais relativizando essa necessidade

e obrigando o registro mesmo sem a aprovação no exame de suficiência. Nesse sentido, a jurisprudência:

(...) Narra, em síntese, que são técnicos em contabilidade e, pretendendo exercer a profissão, solicitaram administrativamente o registro no respectivo conselho profissional, o que foi indeferido ao argumento de que, a partir da edição da Lei nº 12.249/10, é requisito necessário para tanto a aprovação em Exame de Suficiência. Sustentam que tal exigência por parte do impetrado não pode ser admitida, porquanto, nos termos da legislação, somente se refere aos bacharéis em Contabilidade, e não aos técnicos. (...) 3. Ante o exposto, DEFIRO O PEDIDO LIMINAR para determinar ao impetrado que promova o registro dos impetrantes em seus quadros independentemente da aprovação em exame de suficiência, desde que inexistam outros óbices para tanto que não o ora afastado. Intimem-se. (...) [6].

Também é necessário dizer que o mesmo dispositivo legal limitou até o dia primeiro de junho de 2015 para que os que são técnicos em contabilidade, já aprovados no exame de suficiência, requeiram o registro. Após essa data, os formandos não poderiam mais se registrar e precisariam cursar o bacharelado em ciências contábeis para o exercício regular da profissão.

Então, atualmente não há que falar em técnico contábil, mas só na figura do contador, entretanto é resguardado o direito daqueles que se registraram antes do lapso temporal legal.

Logo, com a conclusão do curso de bacharelado em ciências contábeis, o contador alcança um conhecimento interdisciplinar, podendo atuar como contador público, contador privado, auditor ou perito contábil. Sobre esse aspecto, Monteiro [2] assevera que as duas “últimas atividades profissionais são prerrogativas profissionais do bacharel em ciências contábeis”. Essa assertiva parece não se aplicar quando se está diante da perícia criminal contábil, mas essa questão será analisada em tópico posterior.

É sobre a atividade da perícia contábil, especialmente no âmbito público criminal, que o trabalho versará nos próximos itens, mas antes de aprofundar na questão, faz-se necessário entender um pouco mais sobre a perícia e sua contextualização.

2.1.2. Das perícias à perícia contábil

No que tange ao seu surgimento, Ramos [7], discorre que é improvável levantar quando a perícia surgiu.

Em suas origens, a Perícia era exercida pelo próprio árbitro, este escolhido entre os líderes ou os anciãos do diminuto grupo social daqueles tempos, isto porque, dada a dimensão territorial e a complexidade reduzida das necessidades desses pequenos grupos, essas pessoas

detinham o conhecimento de todas as implicações e pessoas envolvidas numa controvérsia social [7].

Contudo, assim como na evolução da contabilidade, a evolução e instrumentalização da perícia acompanha a evolução da complexidade da sociedade. O aumento do número de controvérsias traz a necessidade da busca pela verdade, e a utilização da perícia como um dos meios de sua busca. Nas palavras de Alberto [8], “perícia é um instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos”.

O termo perícia, segundo Júnior e Moreira [9], provem do termo em latim *peritia*, que significa conhecimento, experiência. Desse modo, a perícia compreende variados ramos do conhecimento humano, que visa investigar determinado fato desde a sua origem, até os seus meios e resultados provocados.

Por sua relação intrínseca com o esclarecimento de fatos e com a judicialização dos conflitos humanos, a perícia passa a ser um importante instrumento para que a justiça seja imprimida. Nesse sentido, Monteiro [2] assevera que “na linguagem jurídica, a perícia designa a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de esclarecer ou evidenciar certos fatos, objeto do litígio judicial ou por interesse extrajudicial”.

Sendo assim, de acordo com o Código de Processo Civil, os juízes passaram a ter o direito e dever de contar com uma espécie de suporte técnico-científico oferecido pelos peritos. Esses profissionais teriam o papel de complementar a instrução processual com a aplicação de técnicas e conhecimentos específicos inerente a cada ciência.

Dentre os variados tipos de perícias, a perícia contábil se destaca pelo grau de especialidade exigido do profissional e pela necessidade de o mesmo ser capaz de relacionar conhecimentos de diferentes ciências, a exemplo da contabilidade, do direito, da economia, da administração e de tantas outras.

A perícia contábil pode ser conceituada como um instrumento técnico-científico que busca a comprovação da verdade sobre determinada situação em matéria contábil [8].

Considerando a classificação de acordo com a finalidade, Alberto [8] enumera a perícia contábil em judicial, extrajudicial, arbitral ou semijudicial. A judicial é aquela realizada no âmbito do poder judiciário, comumente utilizada como meio de prova para fundamentar o convencimento do juiz ou o arbitramento, quantificando o montante devido. A extrajudicial, por sua vez, é a realizada fora do âmbito do judiciário, funcionando como meio de dirimir conflitos, comprovando situações, a exemplo de fraudes e desvios, visando evitar demandas judiciais ou mesmo comprovando sua necessidade. A semijudicial, apesar de

não ocorrer no judiciário, acontece dentro da estrutura estatal, a exemplo das perícias realizadas nas comissões parlamentares de inquérito ou na administração pública tributária.

A perícia arbitral, por sua vez, vem ganhando espaço nos últimos tempos, com o crescimento da justiça arbitral, mais célere que a justiça comum. Ela é a realizada em sede do juízo arbitral, que nada mais é que uma forma alternativa de resolução de litígio, na qual as partes convencionam a adoção do sistema, que opera por meio de um árbitro, que atua como um terceiro não interessado que observará as regras do direito e decidirá a causa [8].

Como fruto do trabalho do perito contábil, está o laudo, uma peça escrita com objetividade, rigor, concisão, argumentação, exatidão e clareza, tratando da sua opinião sobre o caso analisado, respondendo as questões que lhe são formuladas [3].

2.2. A relevância da perícia contábil como prova processual

As provas constituem os meios utilizados para formar o convencimento do magistrado em relação a fatos controversos que sejam relevantes para a condução do processo [10]. Em outras palavras, as provas são os elementos centrais de um processo, sem as quais o magistrado não poderá entrar no mérito da questão.

Nesse sentido, Tavares e Andrade [11] asseveram que a necessidade de se materializar um fato conflituoso remonta de antigos tempos da história da humanidade, sendo que, para garantir a confiabilidade da sentença, o poder público procurava lastreá-la com argumentos convincentes, construídos a partir dos diferentes tipos de prova.

Na seara penal, dada a gravidade dos fatos tutelados, as provas são ainda mais requisitadas, sendo que o Código de Processo Penal traz, dentre os meios de prova, as perícias em geral, o interrogatório do acusado, a confissão, as perguntas ao ofendido, as testemunhas, o reconhecimento de pessoas, a acareação, os documentos, os indícios e a busca e apreensão dentre o rol de meios de prova. Contudo, Avena [12] aduz que não se pode considerar o Código como limitativo dos meios de prova, não sendo exaustivo o seu rol, podendo ser aceitos meios de provas atípicos ou inominados, desde que lícitos.

Segundo Didier Jr. *et al* [13], a noção de provas é tema recorrente na vida humana, transcendendo o campo do direito. As provas constituem um dos assuntos da dogmática processual, exigindo uma ampla gama de conhecimentos de diversas áreas, uma vez que a interdisciplinaridade é um imperativo para a real compreensão da verdade.

As provas podem ser classificadas quanto ao objeto, em diretas – aquelas que se referem diretamente ao fato

que se pretende demonstrar – e indiretas – aquelas que para se ligar ao fato que pretende se demonstrar depende de induções e deduções. Também podem ser, quanto ao sujeito, pessoal – envolvendo sujeitos – ou real – envolvendo objetos. E, quanto à forma, se divide em oral ou escrita [10].

Dentre os meios de prova, é de grande relevância e singularidade a prova pericial, que pode ser classificada como direta ou indireta, real e escrita. Apesar do artigo 371 do Código de Processo de 2015 afirmar que o juiz analisará livremente os meios de prova, fundamento sua decisão e as razões de seu convencimento, não há hierarquia entre os meios de prova, dessa forma o magistrado precisa analisar todas as provas juntadas ao processo, indicando racionalmente os caminhos para a sua decisão.

Todavia, considerando a especialização exigida para a sua consecução, a prova pericial costuma ser fundamental para o esclarecimento de controvérsias, até mesmo quanto a validade de outros meios de prova. “A prova pericial é o meio adequado para a comprovação de fatos cuja apuração depende de conhecimento técnicos, que exigem o auxílio de profissionais especializados” [10].

A perícia, quando exige conhecimentos pertinentes à área das ciências contábeis, é comumente realizada por contador devidamente registrado no conselho de classe, contudo o Código de Processo Penal, para a perícia criminal, inclusive a de natureza contábil, exige, em seu artigo 159, exige apenas diploma em curso superior, não especificando a área do conhecimento.

Nesses moldes, a perícia criminal contábil é um meio de prova, sendo obrigatória a sua realização, no caso de o crime cometido ter deixado vestígios que só possam ser analisados com a sua realização (artigo 158 do CPP).

É possível também aduzir que a perícia é um importante instrumento a serviço da justiça, influenciando diretamente nas decisões judiciais, sendo que, desde que feito com qualidade, auxilia na resolução de divergentes questões patrimoniais, e ainda auxilia na promoção da justiça, sendo fundamental para elucidação dos fatos em julgamentos diversos [14].

Os magistrados do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, por exemplo, afirmam que existe um aproveitamento de 67% a 100% dos laudos periciais contábeis para a solução das lides, nas quais a perícia é requerida [15].

Pode-se concluir, portanto, que a perícia contábil apresenta relevância no âmbito cível, trabalhista, administrativo, servindo à justiça nos mais variados casos, entretanto é na perícia e sua relevância no âmbito criminal que a pesquisa se concentrará.

Diferente das demais perícias, a perícia criminal contábil é realizada pelo próprio Estado, sendo requisitada pelo magistrado, pelo ministério público ou pela

autoridade policial aos Institutos de Criminalística ou órgãos semelhantes, sendo executadas, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, pelas polícias civis ou polícias técnico-científicas e, no âmbito nacional, pela polícia federal [16].

Para Avena [11] “o exame de corpo de delito deverá ser realizado por perito oficial portador de curso superior”, sendo que por oficial entende-se aquele que foi aprovado em concurso público para exercer a função, mantendo vínculo com o Estado, compondo as forças policiais, ou, em sua falta, por dois peritos não oficiais, sendo, segundo o Código de Processo Penal, pessoas idôneas, portadoras de curso superior preferencialmente na área que constitui o objeto da perícia, que possuam habilitação técnica e que prestem compromisso.

Dorea *et al* [17] reforça a grande responsabilidade que envolve o trabalho pericial, esclarecendo que o perito deve sempre estar atento a sua função, só devendo fazer afirmação em seu laudo se puder fundamentá-la com uma justificativa técnico-científica.

Logo, no caso da perícia criminal contábil, que a realizará serão os peritos criminais oficiais designados para o trabalho pelos dirigentes dos institutos de criminalística ou, na ausência desses profissionais, por dois peritos *ad hoc*, ou seja, nomeados para a atuação em um caso específico, que prestarão compromisso e deverão possuir formação superior.

A perícia criminal contábil é de suma importância para elucidação de variados crimes, em especial crimes que atacam a ordem econômica. Júnior e Moreira [16] apontam casos, como o caso de lavagem de dinheiro do BANESTADO ou o de desvio de verbas da SUDAM e SUDENE, em que a perícia criminal contábil se demonstrou fundamental para a materialização e comprovação dos delitos praticados.

No último caso, por exemplo, foi registrado mais de cinco bilhões de reais desviados, sendo que o perito criminal Lopes, designado à época da investigação, afirma que os inquéritos abertos, tendo por base perícias de engenharia e de contabilidade apontam para um índice superior a 80% dos empreendimentos com irregularidade graves, a exemplo de superfaturamentos de despesas públicas [16].

Nesse sentido, Júnior e Moreira [16] acabam por concluir em sua pesquisa que a expertise das organizações criminosas, especialmente na ocultação de suas ações, exige e legítima ainda mais a perícia criminal como uma ferramenta para obtenção de provas contra as ações criminosas.

A perícia criminal contábil se demonstra necessária para o bom desempenho dos mecanismos de investigação policial e de justiça, em especial pelo fato de que os crimes que envolvem aspectos contábeis, em sua grande maioria, abarcam grande quantidade de dinheiro público,

sendo, portanto, o laudo pericial o fundamento para o ressarcimento ao erário e para a responsabilização dos criminosos.

3. METODOLOGIA

Para a consecução do objetivo desse trabalho, que consiste em verificar como a perícia criminal contábil tem se desenvolvido no Brasil e a sua respectiva importância para o desenvolvimento da justiça de uma justa e condizente com a realidade, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica, analisando a literatura correlata, com levantamento de documentos para posterior análise.

A presente pesquisa foi desenvolvida em fases com a finalidade de se obter um resultado seguro. Seguindo as premissas de Beuren [18], as etapas observadas foram as seguintes: a) escolha do assunto a ser pesquisado; b) delimitação do tema; c) definição do objeto de investigação e dos objetivos; d) adoção dos métodos e procedimentos de investigação apropriados; e) construção de um marco teórico referencial; e f) levantamento e análise dos dados.

Sendo assim, para alcançar os objetivos preconizados, utilizou-se de pesquisa bibliográfica. A finalidade da pesquisa bibliográfica é colocar o pesquisador em contato direto com o tema abordado, consistindo na análise de registros das produções do homem, primeiro em um levantamento e depois em uma análise de tudo o que já foi produzido sobre determinado assunto, constantes em materiais como artigos, periódicos, livros, jornais, dissertações, teses, materiais audiovisuais, etc [19].

Foram escolhidos textos referenciais da área, que pudessem fornecer subsídios para a compreensão da perícia contábil, em especial a criminal, e seu papel jurisdicional [20].

Dessa forma, observando os registros da bibliografia e dos dados pertinentes ao tema, a pesquisa descritiva com abordagem qualitativa [21] se desenvolveu com uma análise crítica e uma interpretação sistemática das diversas fontes, na busca de resultados precisos e comprováveis [22].

4. A IMPORTÂNCIA DA PERÍCIA CONTÁBIL CRIMINAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DOS DADOS, DA LITERATURA E DA JURISPRUDÊNCIA

Neste tópico será analisada a legislação vigente e os dados sobre a perícia criminal contábil no Brasil, de maneira a estabelecer um perfil legal dos profissionais envolvidos e estabelecer um panorama acerca da perícia criminal, visando demonstrar a necessidade e importância

da aplicação desse conhecimento técnico na seara criminal, como caminho para a elucidação de crimes e de alcance da justiça.

4.1. A perícia criminal e a perícia criminal contábil

O Direito Penal serve à tutela apenas dos bens jurídicos mais relevantes, devendo a intervenção penal ter um caráter fragmentário, de maneira a proteger apenas os bens mais importantes e em casos de lesões de maior gravidade [23].

Dessa forma, o direito penal é a última *ratio*, devendo ser conclamado a tutelar somente os objetos, ações de extrema relevância, de modo que sua subsidiariedade o torna mais contundente em relação às violações de direitos, que são combatidas com cerceamento de liberdades e direitos diversos daqueles que o desrespeitam.

Por isso, diferente dos demais tipos de perícia, a perícia criminal obedece a um conjunto de regras próprios, inerentes ao direito penal. Em relação a perícia contábil, não é diferente: para além das regulamentações advindas dos conselhos de classe, a norma processual penal prevalece e vincula a atividade dos peritos criminais contábeis.

É fato que a perícia criminal costuma ser realizada em momento anterior à fase processual, no âmbito da investigação criminal, fato explicável pela efemeridade dos vestígios e pelo dispositivo legal 158 do CPP, que incube à autoridade policial a requisição da perícia que deixar vestígios.

Nesse sentido, Capez [24] diferencia alguns tipos de perícia: *percipiendi*, em que o perito fica adstrito às percepções extraídas e respectivas descrições, sem valoração; *deducendi*, quando o perito opina, através de uma interpretação científica; intrínseca, quando o objeto é elemento interno do crime, se confundindo com sua materialidade; extrínseca, quando o objeto de análise é externo ao fato, mas sendo relacionado com sua materialidade; vinculatoria, quando o juiz fica adstrito ao laudo; ou liberatória, quando o magistrado aceita no todo, em parte ou em nada a perícia criminal, sendo esse o dispositivo adotado pelo Brasil, como se verá a seguir; oficial, que é a vinculada ao trabalho de um perito criminal estatal; não-oficial, realizada por particulares, em caso de inexistência de perito oficial.

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

Cumpra ainda ressaltar que o perito criminal deverá ser o oficial, portador de diploma de curso superior, ou seja, aquele nomeado após aprovação em concurso público, de provas e títulos. Em casos excepcionais, podem ser nomeados dois peritos não-oficiais, com curso superior preferencialmente na área da perícia a ser desempenhada, que possuam habilitação técnica e que sejam pessoas idôneas, quando ausentes peritos oficiais.

Os peritos não poderão recusar a tarefa atribuída a eles, salvo motivo devidamente justificado, com base no artigo 277 do CCP, ou suspeição, com base no artigo 280 do CPP, estando sujeitos a responder pelos prejuízos causados, caso não cumpram seu dever.

Um laudo pericial costuma comportar algumas partes: o preâmbulo, o histórico do fato, a descrição detalhada e clara, a discussão acerca do objeto analisado, a conclusão de ordem técnica e científica e as respostas aos quesitos elaborados, devendo ser assinados pelo perito responsável.

Por ter cunho científico, o laudo pericial deve indicar o método (caminho) utilizado para chegar ao resultado, não podendo ser composto por meras opiniões

sem fundamentação. Para manter a qualidade do laudo pericial, o perito criminal deve considerar prejudicado o item que não puder compor com considerações técnicas ou científicas.

A qualidade do laudo pericial é apontada como elemento essencial para a sua aceitação e convencimento do juiz, devendo, por isso, ser realizado com o máximo de zelo, profissionalismo e clareza possível [14].

É nesse sistema complexo de formalidades que a perícia criminal contábil está inserida, configurando um importante e necessário instrumento no combate ao crime organizado e aos crimes contra a ordem tributária e financeira [9] - [14].

Logo, dada a importância da prova pericial, sobretudo quando conhecimentos tão específicos como a contabilidade estão relacionados, é importante avaliar a preocupação do poder público com a manutenção, formação de um corpo técnico de peritos especialistas na área.

Tabela 1. Especialidades criminalísticas atendidas por UF no Ano de 2012.

Unidade da Federação	Local de Crime	Documentoscopia	Balística	Identificação Veicular	Grafoscopia	Informática	Audiovisual	Fonética	Meio Ambiente	Engenharia	Contabilidade	Merceologia	Reconhecimento Facial
ACRE	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO
ALAGOAS	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
AMAZONAS	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO
AMAPÁ	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
BAHIA	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
CEARÁ	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM
DISTRITO FEDERAL	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
ESPÍRITO SANTO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
GOIÁS	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM
MARANHÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
MINAS GERAIS	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
MATO GROSSO DO SUL	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
MATO GROSSO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
PARÁ	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
PARAÍBA	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM

PERNAMBUCO	SIM	NÃO	SIM											
PIAUÍ	SIM	NÃO	SIM	NÃO										
PARANÁ	SIM	SIM												
RIO DE JANEIRO	SIM	NÃO												
RIO GRANDE DO NORTE	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM								
RONDÔNIA	SIM	NÃO												
RORAIMA	SIM	NÃO	SIM	NÃO										
RIO GRANDE DO SUL	SIM	NÃO	NÃO	SIM										
SANTA CATARINA	SIM	SIM												
SERGIPE	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
SÃO PAULO	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	
TOCATINS	SIM	NÃO												
TOTAL	27	27	27	27	26	26	25	24	23	21	18	16	13	

Fonte: Secretaria Nacional de Segurança Pública/ Ministério da Justiça. Diagnóstico da Perícia Criminal no Brasil, 2012 [25] .

Observa-se que, das 27 (vinte e sete) unidades da federação, em 2011, 9 (nove) ainda não apresentavam, sequer, atendimento relacionado à especialidade de contabilidade forense, segundo a Secretaria de Segurança Pública. Tal fato, certamente, é um prejuízo à investigação policial e um desserviço à justiça, que não conta com profissionais com expertise na área ou, ainda quando conta com os profissionais, não tem uma sessão em que se desenvolva a verticalização da investigação científica.

Em razão de sua natureza, a perícia criminal contábil é um imperativo para o desvendamento de inúmeros crimes, sendo ainda mais importante quando se tem em mente que as fraudes e ilegalidades contábeis são relacionadas àqueles crimes denominados crimes-causa, por ocasionarem outros variados crimes, diretamente ou indiretamente, haja vista que o dinheiro desviado, sonegado ou ocultado vai de encontro ao interesse público, ocasionando déficit orçamentário para o cumprimento de condições mínimas e dignas para a população em geral, ocasionando um ambiente propício a outras práticas delituosas por aqueles que se veem excluídos do sistema [26] .

4.1.1. A obrigatoriedade da realização da perícia

A perícia criminal é um meio de prova típico, que está elencado nos artigos do Código de Processo Penal. Dessa forma, a perícia criminal é um elemento essencial ao desvendamento de vários ilícitos penais, servindo, também, para a jurisdição civil, trabalhista ou administrativa [27] .

Apesar de sua natureza penal, a perícia criminal deve ser, quando oportuna, aproveitada em outros processos de natureza diversa da criminal, mas que

versem sobre o mesmo caso. Sendo assim, o laudo pericial poderá funcionar como prova emprestada, ou seja, a prova pericial poderá ser aproveitada para a resolução de outras questões, que não o crime que a possibilitou [28] .

Sendo assim, torna-se ainda mais importante discutir quando a perícia criminal será feita. O artigo 158 do Código de Processo Penal estabelece que sempre que a infração deixar vestígios será imprescindível o exame de corpo de delito, ou seja, a realização da perícia é obrigatória quando existirem elementos a serem colhidos e analisados. De acordo com o estudioso forense Edmond Locard (1982), há uma troca de elementos materiais entre vítimas e autores e entre cada um desses e o local do crime [29] e é sobre esses elementos, denominados vestígios, que o trabalho pericial ocorrerá.

Avena [12] esclarece que tal exame pode ser realizado de forma direta ou indireta, sendo que a direta é aquele realizado pelo perito diante do vestígio deixado pela infração penal, enquanto o indireto é o realizado a partir de informações verossímeis fornecidas para tal fim, quando não mais existirem os vestígios do delito.

Não há também que confundir a prova testemunhal, que supre a perícia em caso desaparecimento de vestígios, do artigo 167 do CPP, com exame de corpo de delito indireto, que é um tipo de prova pericial. O exame indireto será firmado em um laudo, por um perito responsável, tendo como base documentos diversos, gravações, fotografias, dentre outros, enquanto a prova testemunhal será consubstanciada na redução a termo das falas das testemunhas.

A obrigatoriedade da realização da perícia está intimamente relacionada com o estabelecimento da materialidade do delito, que, quando ausente, cede lugar às possibilidades diversas de impedimento do

prossequimento de uma medida ou ação penal, por meio de instrumentos jurídicos como o *habeas corpus* ou o mandado de segurança [12].

Segundo Silva [30], materialidade é a existência real das coisas, constituídas de substância tangível, ou seja, é a comprovação de que determinado fato realmente aconteceu, papel desempenhado pela perícia criminal, que através de métodos científicos aplicados e transcritos em um laudo, perpetuam os vestígios, interpretando-os e fornecendo elementos que comprovem a autoria e a provável dinâmica do delito.

Apesar de sua obrigatoriedade e alto grau de cientificidade, é importante mencionar que o laudo pericial não condiciona o julgamento do juiz que deverá, de maneira fundamentada, refutar a conclusão pericial e indicar as outras provas nas quais baseia sua decisão, caso seja contrária ao trabalho do perito criminal, conforme o artigo 182 do CPP. A jurisprudência dispõe nesse sentido:

O magistrado não está adstrito às conclusões constantes do laudo pericial, julgando de acordo com o seu livre convencimento, mormente quando carreadas aos autos outras provas, mesmo que produzidas de forma unilateral, capazes de ilidi-lo ampla e satisfatoriamente (...) [31].

Pela natureza do objeto da perícia, quando se está diante de fatos ou não fatos contábeis, há um conjunto de documentos, livros, anotações e arquivos digitais a serem analisados, constituindo vestígios da prática delituosa, se forma que a perícia criminal contábil é obrigatória em praticamente todos os crimes que envolvem tais conhecimentos.

Com fundamento na legislação, o perito criminal contábil, concursado, portador de diploma de curso superior, deverá analisar a veracidade dos objetos, a legalidade dos atos ali registrados e sua correspondência com a realidade dos fatos, elaborando um laudo em seguida, apontando as conclusões e a metodologia empregada.

4.2. O perito criminal contábil nos moldes do Código de Processo Penal

As perícias criminais contábeis fazem parte do cotidiano das investigações policiais e das instruções processuais, haja vista que a análise de documentos e similares contábeis exigem conhecimento especializado e obrigam a realização da perícia, com fulcro no artigo 158 do CPP.

Entretanto existe uma falsa controvérsia quando o assunto é o perfil profissional do perito criminal contábil, os aspectos formais que envolvem sua atuação, sua formação e suas responsabilidades.

Como demonstrado no tópico anterior, a perícia criminal contábil ainda nem é uma realidade em todas as

forças policiais estaduais do país, mas quando ela existe, qual é o profissional que a realiza? E em caso de não existir, quem pode realiza-la?

A Resolução CFC nº 1243, de dezembro de 2009, ao dispor sobre os procedimentos técnicos científicos a serem observados pelo perito contábil, estabelece, em seu item 4, que “a perícia contábil, tanto a judicial como a extrajudicial, é de competência exclusiva de contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade” [32].

Dentre os tipos de perícias regidos pela norma do conselho, está a perícia judicial, incluindo a perícia estadual, que será executada sob o controle de órgão do estado, assim como a perícia administrativa das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs), e da perícia de natureza criminal, incluindo aquelas realizadas pelo Ministério Público [33].

Ocorre que o Código de Processo Penal é quem legitimamente versa sobre o assunto, conforme o abordado no tópico anterior, estabelecendo que a perícia criminal de qualquer natureza, inclusive a contábil, deverá ser exercida por perito oficial, portador de diploma de curso superior, ou seja, qualquer pessoa que prestar concurso de provas e títulos, com qualquer curso superior, e for nomeado poderá realizar as diversas perícias para as quais for designado [33].

Como então os órgãos do Estado, ligados à segurança pública, devem agir nesses casos? Em diversas ocasiões, os tribunais já tiveram que decidir questionamentos semelhantes.

Em recurso especial nº 1.383.693 – DF, com relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, do Superior Tribunal de Justiça, a formação de alguns peritos que realizaram uma perícia em um naufrágio de lancha foi questionada, nos seguintes termos:

I. Contrariedade e negativa de vigência aos arts. 159 do CPP; 7º e 8º da Lei n. 5.194/66; 1º, 7º, 8º, 12 e 15 da Resolução n. 218, de 29/6/73.

Argumenta, para tanto, que, em se tratando de naufrágio de lancha, a perícia deveria ser realizada por peritos oficiais com qualificação técnica específica em engenharia naval. No entanto, o exame foi realizado por engenheiro civil, engenheiro elétrico, engenheiro mecânico e por odontólogo, sendo nulo o laudo, por falta de conhecimento dos peritos.

Assere que o fato de o perito ser oficial e portador de diploma de nível superior não o habilita a realizar a prova técnica fora de sua área de atuação, consoante a resolução que regulamenta a profissão de engenheiro.

Desse modo, o acórdão atacado teria contrariado “a essência do artigo 159 do Código de Processo Penal, uma vez que o perito oficial não pode extrapolar, isto é, realizar perícia onde não detém conhecimento científico pra tanto, conforme prevê os artigos 7º e 8º da Lei n. 5.194/66; artigos 1º, 7º, 8º, 12 e 15 da Resolução nº 218 de 29 de junho de 1973, que regulamentam a profissão de engenheiro” (fl. 718).

[34].

A partir dessa alegação dos recorrentes, o ministro acabou por decidir pela validade do laudo pericial nos seguintes termos:

Como se constata do trecho colacionado, a prova técnica foi realizada por quatro peritos oficiais, servidores públicos pertencentes aos quadros do Instituto de Criminalística da Polícia Civil do Distrito Federal, sendo três deles portadores de diploma de nível superior em engenharia elétrica, mecânica e civil, respectivamente, e o derradeiro, em odontologia.

Nesse contexto, não há falar em violação do art. 159 do CPP, pois tal dispositivo não exige habilitação técnica específica na área da perícia, mas somente diploma de curso superior dos peritos oficiais. Até mesmo na falta destes, admite-se que o exame seja realizado por duas pessoas idôneas, portadoras de diploma de curso superior, preferencialmente na área específica.

Destaco que, na hipótese dos peritos oficiais, a atribuição para realizar a prova técnica decorre, além da previsão do art. 159 do CPP, do próprio Regimento Interno da Polícia Civil do Distrito Federal (Decreto n. 30.490/2009, art. 96).

A exigência de nível superior que, repita-se, não é adstrita à área específica da perícia, foi acrescentada ao ordenamento pátrio pela Lei n. 11.600, de 9/6/2008, que prevê, inclusive, a possibilidade de perito sem graduação em nível superior realizar o exame técnico-científico, consoante o art. 2º, *in verbis*:

Aqueles peritos que ingressaram sem exigência do diploma de curso superior até a data de entrada em vigor desta Lei continuarão a atuar exclusivamente nas respectivas áreas para os quais se habilitaram, ressalvados os peritos médicos.

O exame técnico, quando realizado por perito oficial, além de ser elaborado por pessoa que, para ingressar na carreira pública, deve prestar concurso, preencher requisitos acadêmicos previamente estabelecidos e frequentar curso de formação, é articulado em uma unidade orgânica sujeita à supervisão, controle e orientação de uma divisão técnica, o que o diferencia, por exemplo, de um laudo realizado por particular, de forma individual e sem o aparato estatal [34].

Ora, nos argumentos do magistrado fica claro que a necessidade legal para o exercício da atividade pericial é restrita à sua formação superior e a aprovação em concurso público. Isso acontece em virtude do objetivo processual que é buscar a verdade, devendo o magistrado escolher a melhor hipótese após raciocínio fundamentado, considerando todas as reconstruções possíveis do fato. [35].

Na mesma linha de pensamento, em uma apelação criminal de nº 200451015353488-RJ, julgada pelo juiz federal convocado Aluísio Gonçalves de Castro Mendes, o entendimento jurisprudencial caminha no sentido de não se exigir o registro no conselho profissional para o exercício do cargo de perito criminal.

(...) 2. O fato dos Laudos de Exame Contábil terem sido subscritos por peritos criminais da Polícia Federal que não tenham registro no Conselho Regional de Contabilidade não ocasiona a nulidade dessa prova

pericial, já que o registro não é requisito para a investidura no cargo de perito da Polícia Federal, não sendo aplicável a Súmula nº 361 do STF aos peritos oficiais (Precedentes do STJ e do STF) (...) [36].

Com entendimento semelhante, o Superior Tribunal de Justiça decidiu outros casos como o TRF-2 - HC: 5074 RJ 2007.02.01.005084-1 ou o STJ [37] - HC: 226276 RJ 2011/0283416-7 [38], desconsiderando a disposição das resoluções do CFC em relação ao Código de Processo Penal.

Dessa forma, em uma interpretação sistemática das normas, o decreto-lei nº 3.689 de 1941, conhecido como Código de Processo Penal, recepcionado como lei complementar após o advento da Constituição de 1988 prevalece sobre uma resolução de um conselho de classe, podendo a perícia contábil ser realizada por profissional diverso daquele graduado em contabilidade.

Contudo, também em uma interpretação sistemática, pode-se afirmar que o perito que realizar o exame contábil criminal deverá possuir conhecimentos pertinentes à área pericial, sob pena de inviabilizar o laudo e ser responsabilizado. Nesse sentido o próprio CPP estabelece a possibilidade de nova perícia, complementação ou esclarecimento do laudo nos casos de omissões, obscuridades ou contradições do laudo pericial [33], ou ainda de se nomear um terceiro perito no caso de contradição entre dois peritos [33].

Em virtude da busca pela verdade, é fundamental que o perito designado, ainda que não tenha formação na área, saiba o que está fazendo e desempenhe o seu papel da forma mais escorreita possível.

Até mesmo em caso da não existência de perito criminal oficial, a legislação traz a possibilidade na nomeação de dois não-oficiais, salientando que deverão, preferencialmente, portar diploma de curso superior na área específica. Dessa maneira, na seara criminal, apesar da recomendação ser da atuação de um contador, a perícia contábil, mesmo pelos peritos *ad hoc*, poderão ser realizadas por profissionais diversos.

5. CONCLUSÕES

Tendo como fundamento os temas abordados ao longo do artigo, é possível destacar que a perícia criminal contábil e o perito criminal contábil são verdadeiros instrumentos em busca da verdade e da justiça.

A contabilidade é uma ciência que remonta o surgimento do homem e a acumulação de patrimônios, sendo a responsável por registrar, controlar e organizar toda a documentação que envolve esse conjunto de riquezas. Apresentando íntima ligação com atividade comercial e, posteriormente, com fiscalização estatal, a contabilidade acompanhou a organização da sociedade até os dias atuais.

Por conseguinte, a perícia contábil tem a sua razão de ser na necessidade de comprovação e análise de dados contábeis. Seja para apurar desvios de condutas de maneira particular, no restrito âmbito de uma empresa, seja para apoiar a justiça, em matéria trabalhista, cível, administrativa ou penal, esse tipo de perícia é imprescindível em virtude dos conhecimentos e técnicas envolvidas.

O perito contábil é nomeado para agir em um processo pela sua expertise no tema, devendo tornar clara a interpretação dos objetos periciados, respondendo, se for o caso, os quesitos formulados pela autoridade requisitante ou pelas partes envolvidas. O laudo elaborado a partir de seu trabalho servirá ao processo como meio de prova, integrando os elementos de convencimento do magistrado sobre o caso.

Com base em estudos realizados junto ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, pode-se afirmar que, em mais da metade dos casos em que a perícia contábil é realizada nos processos, o laudo é essencial para a elucidação dos casos, demonstrando a relevância processual desse meio de prova.

No caso criminal, a perícia contábil revela singularidades, sendo ainda mais necessária dada a gravidade dos fatos apurados e as consequências que serão exaradas nas sentenças.

O levantamento pericial poderá ser requisitado pela autoridade policial, durante a investigação policial, ou pelo juiz, durante a fase processual, devendo o perito designado elaborar o laudo no prazo de 10 dias, sendo que esse perito deverá ter sido aprovado em concurso público de provas e títulos e estará sujeito à suspeição processual.

Em caso de não existirem peritos criminais no local, deverão ser designados dois peritos *ad hoc*, que prestarão compromisso e deverão ter curso superior de preferência na área da perícia a ser realizada.

Sobre a figura do perito criminal contábil recai uma possível controvérsia, uma vez que o Conselho Federal de Contabilidade estabelece que para a realizar uma perícia contábil o profissional deverá ser graduado em ciências contábeis e possuir registro no conselho de classe estadual, que é obtido após aprovação em um exame.

Por outro lado, o Código de Processo Penal é taxativo em dizer que o perito oficial deverá ser portador de diploma de curso superior, não especificando a formação. É óbvio que o serviço pericial não prescinde de especialização, contudo poderia o conselho de classe, em uma instrução normativa, regular matéria penal?

Após a análise de algumas jurisprudências que versam sobre casos semelhantes, é possível afirmar que o perito criminal contábil não precisará ser graduado em ciências contábeis, contudo, em uma interpretação sistemática do código de processo penal, é necessário que o mesmo tenha conhecimentos suficientes para elaborar o laudo pericial.

Tal fato vai ao encontro da realidade das forças policiais estaduais que, muitas vezes, não conta com profissionais graduados na área em seus quadros. Desse modo, as instituições podem investir em cursos e aperfeiçoamentos dos peritos de seus quadros, especializando parte deles, a exemplo de graduados em áreas afins como economia, direito e administração, para realizarem perícias contábeis.

Salienta-se que o mesmo não se aplica aos peritos *ad hoc*, que devem ter formação em áreas afins para o exercício da função, devendo a autoridade que nomear optar, sempre que possível, por um contador, que desempenhará a função com maior destreza e especificidade.

Mesmo sendo evidente a importância da contabilidade forense, 9 (nove) unidades federativas sequer possuem um setor responsável pela realização das perícias de natureza criminal, o que demonstra um descuido ou desinteresse por parte do poder público.

Repensar a estrutura das forças policiais, instituindo setores especializados responsáveis por perícias contábeis em todos os Estados brasileiros, com a realização de concurso para o ingresso de profissionais com graduação em contabilidade ou mesmo com o aperfeiçoamento de peritos com diplomas em áreas afins, é uma tarefa essencial ao combate de crimes organizados e para a elucidação de diferentes infrações penais que envolvam complexas questões patrimoniais.

Por fim, é certo que o principal objetivo deste trabalho não foi esgotar as discussões acerca da perícia e do perito criminal contábil, mas sim fomentar análises acerca do tema, que é tão importante para a consecução da justiça.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- [1] IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria de contabilidade. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 1993, p. 45.
- [2] MONTEIRO, Antônio Alvares. Análise da disciplina perícia contábil em cursos de ciências contábeis. Santos: Universidade Católica de Santos, 2014.
- [3] SÁ, Antônio Lopes de. História geral e das doutrinas da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997, p. 13 e 14.
- [4] BUESA, Natasha Young. A evolução histórica da contabilidade como ramo do conhecimento. São Roque: Revista eletrônica de gestão e negócios, volume 1, 1, 2010.
- [5] BACCI, J. Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro – uma contribuição ao registro de sua evolução histórica. São Paulo: Centro Universitário Álvares Penteado, 2002, p. 40 e 41.
- [6] TRF-4 - AG: 50224117520154040000 5022411-75.2015.404.0000, Relator: CANDIDO ALFREDO SILVA LEAL JUNIOR, Data de Julgamento: 16/06/2015,

- QUARTA TURMA, Data de Publicação: D.E. 16/06/2015.
- [7] RAMOS, Alfredo Torrecilas. *Perícia contábil e seu aspecto penal*. São Paulo: XIV Congresso - Nacional De Criminalística, 1997.
- [8] ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- [9] JUNIOR, Idalberto José das Neves; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. *Polícia Federal Criminal Contábil: uma ferramenta ao combate do crime organizado*. São Paulo: Anais do 7º Congresso de Contadoria e Contabilidade da USP, 2007.
- [10] GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. *Direito Processual Civil Esquematizado*. 3º ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.
- [11] TAVARES, Armando Aparecido Guimarães; ANDRADE, Octacílio de Oliveira. *Pressupostos constitucionais da prova pericial no processo penal*. *Revista de Ciências Jurídicas e Sociais*. v. 3, 1. Guarulhos: 2013, p. 8.
- [12] AVENA, Noberto Cláudio Pâncaro. *Processo Penal: esquematizado*. São Paulo: Método, 2009.
- [13] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de direito processual civil*. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2009, p. 323.
- [14] SILVEIRA, C. et al. *A influência da perícia contábil nas decisões judiciais*. *Revista Scientia Plena*. Vol. 9, núm. 11. Aracaju: 2013.
- [15] JÚNIOR, Idalberto José das; FLORIDO, Maria Aparecida Botelho; ESTEVES, Viviane Pereira; BARRETO, Marcelo Daia. *Perícia Contábil: Fatores utilizados para a escolha e manutenção de peritos contadores como peritos do juízo, na opinião dos magistrados do Estado do Rio de Janeiro*. Anais do VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade. Rio de Janeiro: 2005.
- [16] JÚNIOR, Idalberto José das Neves; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. *Perícia Contábil: Uma ferramenta de combate ao crime organizado*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, ed. Especial, p. 126-153. Brasília: 2011.
- [17] DOREA, Luiz Eduardo Carvalho et al. *Tratado de Perícias Criminalísticas*. Campinas: Millennium, 2003, p. 20.
- [18] BEUREN, Ilsen Maria. *Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade*. In: BEUREN, Ilsen Maria (org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 49.
- [19] MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- [20] CALADO, Silvia dos Santos; FERREIRA, Silvia Cristina dos Reis. *Análise de documentos: método de recolha e análise de dados*. 2004. Disponível em: <http://docplayer.com.br/12123665-Analise-de-documentos-metodo-de-recolha-e-analise-de-dados.html>. Acesso em 12 dez. 2017.
- [21] BRAVO, R. S. *Técnicas de investigación social: Teoría y Ejercicios*. 7 ed. Ver. Madrid: Paraninfo, 1991, p. 288.
- [22] MICHEL, Maria Helena. *Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos*. São Paulo: Atlas, 2005.
- [23] MASSON, Cleber Rogério. *Direito penal esquematizado – parte geral*. vol. 1. 3. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 34.
- [24] CAPEZ, Fernando. *Curso de Processo Penal*. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 292.
- [25] BRASIL, Ministério da Justiça – Secretaria Nacional de Segurança Pública. *Diagnóstico da Perícia Criminal no Brasil*. Brasília: 2012.
- [26] RODRÍGUEZ MORULLO. Gonzalo. *Algunas consideraciones político-criminales sobre los delitos societarios*. Madrid: *Publicaciones del Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XXXVII, Fascículo III, 1984, p. 682 2 683.
- [27] CRETELA JUNIOR, José. *Prática do Processo Administrativo*, 6 ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 146.
- [28] SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Cível e Comercial*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1952. p. 293.
- [29] MARTINS, Helena Fernandes. *A Evidência Material*. Disponível em: http://www.aperjperitosoficiais.org.br/site/arquivos/arq_artigos/A_evidencia_material.pdf Acesso em: 19 dez. 2017.
- [30] SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 1973, p. 163.
- [31] TJMG, Tribunal de Justiça de Minas Gerais. *Apelação 1.0352.03.011738-1/001*. Desembargador Relator Rogério Medeiros. Data da Publicação 15/01/2009.
- [32] CFC, Conselho Federal de Contabilidade. *Item 4 da Resolução nº 1243*. 2009.
- [33] BRASIL. *Código de Processo Penal*. Decreto-lei 3.689, de 3 de outubro de 1941, art. 159.
- [34] STJ, Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1383693 DF 2013/0166278-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 18/12/2014, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/02/2015.
- [35] BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. *Ônus da Prova no Processo Penal*. Ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2003, p. 61-62.
- [36] TRF-2, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. ACR: 200451015353488 RJ 2004.51.01.535348-8, Relator: Juiz Federal Convocado ALUISIO GONCALVES DE CASTRO MENDES, Data de

Julgamento: 05/10/2011, PRIMEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: E-DJF2R - Data:14/10/2011 – p. 28 e 29.

[37] TRF-2, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. HC: 5074 RJ 2007.02.01.005084-1, Relator: Desembargador Federal GUILHERME CALMON/no afast. Relator, Data de Julgamento: 06/06/2007, PRIMEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data:03/09/2007. p. 501.

[38] STJ, Superior Tribunal de Justiça. HC: 226276 RJ 2011/0283416-7, Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 15/08/2013, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/08/2013.