

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

**A RELAÇÃO ENTRE O TIPO PENAL E A PROVA PERICIAL CONTÁBIL:  
EVIDÊNCIAS NOS LAUDOS CONTÁBEIS DA PERÍCIA CRIMINAL FEDERAL  
SOBRE O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

**Álan Teixeira de Oliveira**

**Orientador: Prof. Dr. Alexsandro Broedel Lopes**

**SÃO PAULO**

**2012**

Prof. Dr. João Grandino Rosas  
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgar Bruno Cornachione Jr.  
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luis Eduardo Afonso  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**ÁLAN TEIXEIRA DE OLIVEIRA**

**A RELAÇÃO ENTRE O TIPO PENAL E A PROVA PERICIAL CONTÁBIL:  
EVIDÊNCIAS NOS LAUDOS CONTÁBEIS DA PERÍCIA CRIMINAL FEDERAL  
SOBRE O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências.

**Orientador: Prof. Dr. Alessandro Broedel Lopes**

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

**SÃO PAULO**

**2012**

## **FICHA CATALOGRÁFICA**

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Oliveira, Alan Teixeira de

A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil : evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária / Alan Teixeira de Oliveira. -- São Paulo, 2012. 226 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2012.

Orientador: Alexandro Broedel Lopes.

1. Perícia contábil 2. Prova pericial 3. Apropriação indébita 4. Previdência social 5. Criminalística 6. Polícia federal. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.45

**À mulher da minha vida, minha esposa  
Fátima, sem ela nenhum sonho seria  
possível, e aos nossos maravilhosos filhos,  
Alana, João Pedro e Clara, pela  
compreensão aos momentos furtados de  
nossa convivência.  
Aos meus pais, que sempre torceram por  
mim.**

**Ao meu bom e generoso Deus, que me ajudou e conduziu até aqui e me permitiu realizar este tão almejado projeto da minha vida acadêmica.**

**À minha esposa Fátima, pelo apoio incondicional em todos os momentos, e aos nossos filhos, Alana, João Pedro e Clara, pelo apoio e exemplos de amor que me proporcionaram nos momentos em que precisei. Sem vocês nada disso seria possível.**

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

**Ao Professor Dr. Alexsandro Broedel Lopes, meu orientador, pela presença segura e pela paciência em me orientar na elaboração do trabalho.**

**Aos integrantes das Bancas de Qualificação e de Defesa da Tese, Professores: Dr. Arthur Ridolfo Neto, Dr. Roberto Quiroga Mosquera, Dr. Jerônimo Antunes e Dr. Iran Siqueira Lima, pela atenção dispensada e sugestões que, por certo, contribuíram para o aprimoramento deste trabalho.**

**Aos demais professores do corpo docente do Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP, pelo apoio e competência.**

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

**À Universidade de São Paulo, por aceitar-me no programa e ter me propiciado realizar este importante projeto de vida.**

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

**“Se alguém pensa que tem conhecida alguma coisa,  
ainda não conhece como se deve.”  
(Bíblia do Peregrino – Primeira Carta de São Paulo  
aos Coríntios, capítulo 8, versículo 2)**

## RESUMO

A prova pericial tem destaque especial em nosso ordenamento jurídico denotando sua importância para o deslinde de controvérsias que exigem um conhecimento técnico especializado. Na área contábil, especificamente no contexto dos crimes previdenciários, a prova pericial tem função relevante para a materialização de crimes desta natureza. Para tanto, parte-se do princípio que, para cada tipo penal, um conjunto distinto e específico de exames periciais é necessário para sua materialização. No entanto, em 10 de março de 2008, o Supremo Tribunal Federal – STF apresentou novo entendimento doutrinário sobre o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168A do Código Penal brasileiro), considerando-o como material, e não como formal, conforme era o entendimento majoritário até então. Dessa forma, o propósito deste estudo é o de investigar a tese defendida de que se houver variação no próprio tipo penal, haverá também variação no conjunto dos exames periciais que comprovam sua materialidade, no caso, a variação ocorrida no conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária depois da decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008. A pesquisa empírica foi realizada num total de 72 laudos contábeis emitidos pela criminalística da Polícia Federal no período de junho de 2006 a dezembro de 2010, referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária, para verificar a natureza das provas utilizadas e o conjunto de exames periciais realizados, antes e depois da decisão do STF. Como resultado, pôde-se verificar uma quantidade ligeiramente superior de exames periciais realizados no período após a decisão do STF. Assim, se pode concluir que a decisão do STF, que modificou o entendimento deste tipo penal, considerando-o não como crime formal, mas como omissivo material, provocou alteração também no conjunto probatório desse tipo por meio dos exames periciais contábeis realizados nos laudos emitidos pela perícia criminal federal, confirmando-se a tese defendida nesta pesquisa.

**Palavras-chave:** Perícia contábil; Prova pericial; Apropriação indébita previdenciária; Criminalística; Polícia Federal.



## ABSTRACT

The forensic evidence has special prominence in our legal system denoting its importance to solve ongoing disputes that require technical expertise. In the accounting field, most specifically involving social security issues, the forensic evidence plays a relevant role to the materialization of such crimes. Thus, it is assumed that for the materialization of a distinct criminal offense is required a set of specific and distinguished forensic accounting exams. However, the doctrine and jurisprudence over the crime of social security misappropriation (Article 168A of the Brazilian Penal Code) have been affected by the Brazilian Supreme Court (STF) decision on March 10th, 2008 ruling it no longer as formal crime but a material crime. Thus, the purpose of this study is to investigate whether a change in the criminal offense type would imply a change in the set of forensic accounting exams necessary to prove its materiality, in this case social security misappropriation in the light of Brazilian Supreme Court rulings after March 10th, 2008. An empirical research was conducted using 72 forensic accounting reports involving Social Security Misappropriation Crime, which were issued by the Brazilian Federal Police Accounting Experts from June 2006 to December 2010, in order to determine whether the nature of the evidence and the set of the necessary forensic exams had been affected after STF new rulings. As a result it was noted a slightly higher number of forensic accounting exams on the subject matter after such rulings. Therefore this study, confirming the proposed thesis, lead to the conclusion that the change in the criminal offense type due to the new STF understandings on the matter have affected the total set of evidence and forensic accounting exams necessary to prove Social Security Misappropriation Crime.

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

## SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	3
LISTA DE QUADROS.....	4
LISTA DE TABELAS.....	5
LISTA DE GRÁFICOS.....	6
LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES.....	7
1 O PROBLEMA DE PESQUISA.....	9
1.1 Introdução.....	9
1.2 Formulação da Situação-Problema.....	16
1.3 Objetivos.....	19
1.4 Revisão da literatura.....	20
1.4.1 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Exterior.....	21
1.4.2 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Brasil.....	23
1.5 Justificativa e relevância do Estudo.....	26
1.6 Porque este Estudo é Inovador.....	33
1.7 Delimitação do Estudo.....	33
2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL.....	37
2.1 Perícia.....	37
2.1.1 Origem histórica da perícia.....	37
2.1.2 Evolução histórica da perícia contábil no Brasil.....	41
2.1.3 Valor informacional da contabilidade.....	48
2.1.3.1 Os <i>stakeholders</i> da perícia criminal.....	50
2.1.4 Conceitos de perícia contábil.....	56
2.1.5 Classificação das perícias.....	62
2.1.5.1 Perícia judicial.....	62
2.1.5.2 Perícia semijudicial.....	63
2.1.5.3 Perícia extrajudicial.....	64
2.1.5.4 Perícia arbitral.....	64
2.1.6 Perícia <i>versus</i> auditoria.....	65
2.2 Laudo Pericial.....	67
2.2.1 Conceito.....	68
2.2.2 Tipos de laudos.....	70
2.2.3 Estrutura.....	70
2.3 Perito.....	71
2.4 Prova.....	75
2.4.1 Prova – conceito.....	76
2.4.2 Prova – natureza jurídica.....	78
2.4.3 Objeto da prova.....	79
2.4.4 Finalidade da prova.....	80
2.4.5 Meios de prova.....	81
2.4.5.1 As provas ilícitas e ilegítimas.....	83
2.4.5.2 Teoria dos frutos da árvore envenenada.....	84
2.4.6 Prova Pericial Penal: Especificidades e Valoração.....	85
2.4.6.1 A prova pericial.....	85
2.4.6.2 Avaliação das provas.....	89
2.4.6.3 Valoração da prova pericial.....	92
2.5 Legislação sobre a perícia contábil.....	97
2.5.1 Órgãos profissionais e normatizadores da perícia.....	97

2.5.2	Normas brasileiras sobre as perícias.....	99
3	CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.....	101
3.1	Considerações iniciais: as origens da Seguridade Social.....	101
3.2	A Seguridade Social na Constituição Federal.....	103
3.3	Crimes contra o Sistema Previdenciário Nacional.....	106
3.3.1	Crimes “comuns”.....	106
3.3.2	Crime de sonegação de contribuição previdenciária.....	107
3.4	Histórico do crime de apropriação indébita previdenciária na legislação nacional.....	110
3.5	Apropriação indébita previdenciária: uma evolução do crime de apropriação indébita.....	114
3.6	O crime de apropriação indébita previdenciária.....	117
3.7	Classificação dos crimes.....	124
3.8	O crime de apropriação indébita previdenciária: formal ou material?.....	126
3.8.1	O crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal.....	126
3.8.2	O crime de apropriação indébita previdenciária como crime material.....	129
3.8.3	Consequências penais e processuais.....	132
3.8.3.1	Da necessidade de exaurimento da via administrativa.....	132
3.8.3.2	Princípio da insignificância penal.....	134
3.8.3.3	Dificuldades financeiras e a inexigibilidade de conduta diversa.....	137
3.8.3.4	Considerações finais.....	140
4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	143
4.1	Fundamentação metodológica.....	143
4.2	Tipo de pesquisa.....	147
4.3	Universo e amostra.....	148
4.4	Coleta de dados (laudos).....	149
4.5	Tratamento dos dados.....	149
4.6	Limitações do método.....	150
5	A PESQUISA: ANÁLISE DOS LAUDOS CONTÁBEIS.....	151
5.1	Considerações iniciais.....	151
5.2	Laudos periciais criminais federais contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária emitidos entre 01 de junho de 2006 e 10 de março de 2008.....	160
5.2.1	Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões.....	160
5.2.2	Enquadramento dos Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis nas unidades de análises....	163
5.3	Laudos periciais criminais federais contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária emitidos entre 11 de março de 2008 e 31 de dezembro de 2010.....	164
5.3.1	Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões.....	164
5.3.2	Enquadramento dos Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis nas unidades de análises....	169
5.4	Comparação dos enquadramentos dos Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise.....	169
5.5	Considerações finais.....	171
6	CONCLUSÕES E OPORTUNIDADES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	177
	REFERÊNCIAS.....	181
	APÊNDICES.....	201
	ANEXO.....	205

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

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

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1.1 – Classificação das pesquisas realizadas na área de perícia contábil no Brasil.....</b>	23
<b>Quadro 1.2 – Classificação dos temas das pesquisas nacionais.....</b>	25
<b>Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil.....</b>	42
<b>Quadro 2.2 – Funções fundamentais e complementares da contabilidade.....</b>	55
<b>Quadro 2.3 – Informações apresentadas na perícia.....</b>	63
<b>Quadro 2.4 – Semelhanças entre perícia e auditoria.....</b>	65
<b>Quadro 2.5 – Diferenças entre perícia e auditoria.....</b>	66
<b>Quadro 3.1 – Comparação entre as correntes.....</b>	141
<b>Quadro 5.1 – Unidades de análise dos laudos contábeis.....</b>	153
<b>Quadro 5.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis.....</b>	160
<b>Quadro 5.3 – Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise.....</b>	164
<b>Quadro 5.4 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis.....</b>	164
<b>Quadro 5.5 – Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise.....</b>	169
<b>Quadro 5.6 – Comparação entre os Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões distribuídos pelas respectivas unidades de análise apresentados nos laudos contábeis emitidos antes e depois da decisão do STF.....</b>	170

**LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1.1 – Tipos de crimes.....</b>	<b>29</b>
<b>Tabela 1.2 – Corrupção como crime principal nas operações da PF.....</b>	<b>30</b>
<b>Tabela 1.3 – Arrecadação das receitas federais no período de janeiro de 2007 a novembro de 2011 (Em milhões de reais – R\$).....</b>	<b>32</b>
<b>Tabela 5.1 – Total de laudos periciais criminais contábeis emitidos no período compreendido entre 01 de junho de 2006 e 31 de dezembro de 2010.....</b>	<b>151</b>
<b>Tabela 5.2 – Quantidade de laudos por período (emissão) e por estado emissor.....</b>	<b>152</b>

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1.1 – Operações da Polícia Federal (2003 a 2011).....</b>	<b>28</b>
--	-----------

**LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES**

<b>Figura 1.1 – Esquema representativo das áreas de pesquisa para a perícia.....</b>	<b>13</b>
<b>Figura 1.2 – Estrutura da Tese.....</b>	<b>34</b>
<b>Figura 2.1 – Vinculação entre a contabilidade e a perícia.....</b>	<b>49</b>
<b>Figura 2.2 – A perícia criminal e seus principais <i>stakeholders</i>.....</b>	<b>51</b>
<b>Figura 2.3 – Órgãos normatizadores da perícia.....</b>	<b>97</b>





# 1 O PROBLEMA DE PESQUISA

## 1.1 Introdução

**“Da mihi factum, dabo tibi jus”.**

“Dai-me os fatos e eu lhe darei o direito” - eis o provérbio mais aplicável à função de Juiz, pois cabe às partes alegar e fornecer a prova dos fatos, e ao juiz aplicar o direito.

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

O termo prova possui, fundamentalmente, três sentidos: 1º) como *ato*: é o processo pelo qual se verifica a exatidão do fato alegado pela parte; 2º) como *meio*: trata-se do instrumento pelo qual se demonstra a verdade de algo; e, 3º) como *resultado*: é o produto extraído da análise dos instrumentos de prova oferecidos, demonstrando a verdade de um fato. Portanto, neste último sentido, o juiz pode dizer ao chegar à sentença: “Fez-se prova de que o réu é autor do crime”; determinando o clímax do processo (NUCCI, 2011, p. 17).

Já para Fernandes, Almeida e Moraes (2011, p. 52-53), prova na terminologia processual pode assumir dois sentidos: como elemento de prova (*evidence*) quando referir-se aos dados objetivos que confirmam ou negam uma asserção sobre determinado fato que interessa à decisão da causa e pode significar a própria conclusão que se extrai dos diversos elementos de prova existentes, a propósito de um determinado fato: é resultado da prova (*proof*), que é obtido não apenas pela soma dos elementos de prova, mas por meio de um exercício intelectual feito pelo juiz, que permite estabelecer se a afirmação ou negação do fato é verdadeira ou não.

No dizer de Jeremy Bentham (*apud* Mendroni, 2010, p. 20), “a arte do processo não é, senão a arte de produzir provas”. Sendo o processo o instrumento utilizado pela justiça para determinar a culpabilidade de uma pessoa suspeita da prática de uma infração penal, a sua essência é exatamente a atividade probatória.

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

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

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

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

Para ilustrar o caminho percorrido pela argumentação demonstrada até aqui, tomemos como exemplo o furto. Em abstrato, o tipo básico é assim constituído: subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel. Haverá tipicidade, quando o fato da vida real (A furtou coisa móvel pertencente a B) subsumir-se ao modelo em abstrato. Portanto, terá havido fato típico.

Penalmente, o procedimento é teórico. No processo, entretanto, a tipicidade demanda prova, para que, efetivamente, se possa imputar, e com isso, punir o agente A pela prática de furto contra B.

Nucci (2011, p. 42) adverte que,

“Evidenciada a tipicidade (prova da existência do delito), inicia-se a investigação criminal em busca da autoria. Encontrada esta, indicia-se o agente, conclui-se o inquérito, remetendo-se os autos ao órgão acusatório. Produzida a denúncia, recebida a peça inicial, segue-se a instrução. Coletam-se provas, sem jamais perder de vista a *tipicidade concreta processual*, vale dizer, a materialidade do delito. Ao final, ocorrerá a pronúncia e, posteriormente, o julgamento.”

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

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

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

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

No plano jurídico, constituída a relação processual entre as partes, estas passarão a ter como meta construir, no espírito do magistrado, a certeza de que a verdade corresponde aos fatos alegados em sua peça, seja ela de acusação, seja de defesa. As partes devem saber demonstrar ao juiz, por meio da apresentação de provas, a verdade dos fatos alegados, buscando gerar a convicção favorável ao seu interesse. Dessa forma, a prova da existência de uma infração penal é o primeiro passo a ser dado em qualquer investigação criminal. Trata-se da existência de elementos passíveis de verificação e constatação por qualquer pessoa, dentro dos diversos critérios científicos presentes (NUCCI, 2011, p. 16, 17 e 41).

Nesta linha de raciocínio, Nucci (2011, p. 17) adiciona que

“a prova é a demonstração lógica da realidade, no processo, por meio dos instrumentos legalmente previstos, buscando gerar, no espírito do julgador, a certeza em relação aos fatos alegados e, por consequência, gerando a convicção objetivada para deslinde da demanda.”

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

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

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

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

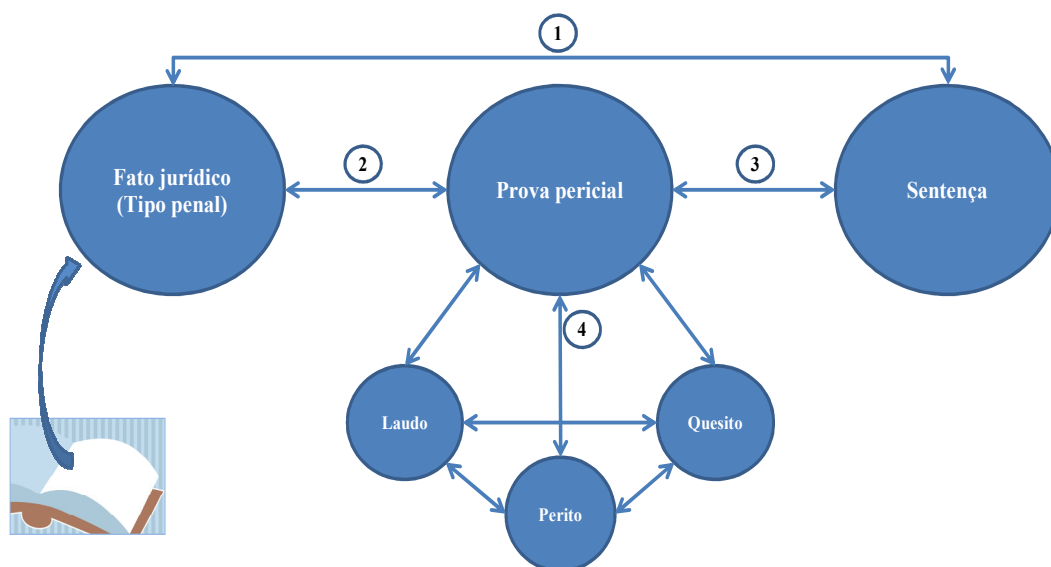
A perícia é o exame de alguma coisa ou de alguém, realizado por técnicos ou especialistas, em determinados assuntos, que podem fazer afirmações ou extrair conclusões pertinentes ao processo penal, ou seja, o exame do corpo de delito é a prova pericial focada na materialidade da infração penal, examinando-se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

No artigo 160 do CPP, prevê que “os peritos elaborarão laudo pericial, onde descreverão minuciosamente o que examinarem, e responderão aos quesitos formulados (...)”. Assim, o laudo pericial representa o ápice do trabalho do perito, devendo ser fundamentado e

apresentar as conclusões e compatíveis com o desenvolvimento da motivação e deve haver resposta a todo quesito formulado pelas partes.

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

Para uma melhor contextualização do caminho percorrido até este ponto e visualização da inserção do estudo apresentado nesta tese, foi elaborado o seguinte esquema:



**Figura 1.1 – Esquema representativo das áreas de pesquisa para a perícia.**  
**Fonte: Elaborado pelo autor.**

A relação representada pelo numeral 1, entre o fato jurídico e a sentença, é baseada no princípio da correlação entre o pedido e o objeto de decisão no processo penal<sup>1</sup>. Este princípio é estritamente pertencente ao campo do Direito, fugindo ao escopo de pesquisa na área contábil.

A relação representada pelo numeral 2, entre o fato jurídico (tipo penal) e a prova pericial, é onde está inserido o objeto de pesquisa desta tese. Não foram identificadas na revisão da

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

literatura, pesquisas que abordassem essa relação, sendo esta tese um esforço pioneiro para se testar de forma empírica a hipótese da relação do fato (tipo penal) com a prova pericial.

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

A relação representada pelo numeral **3**, entre a prova pericial e a sentença, é fundamentada na necessidade do magistrado para proferir sua sentença de auxílio (do perito) quando a matéria em discussão envolver conhecimento técnico especializado. O fato a ser provado é materializado por meio dos exames realizados baseados nas provas, e tudo isso, descrito e apresentado no laudo. Ainda, a produção da prova pericial deve obedecer às regras impostas pelo CPP.

As relações representadas pelo numeral **4**, podem ser subdivididas:

- Em relação ao **laudo** – referente à sua estrutura, tanto formal quanto de conteúdo, sua aderência a um determinado conjunto de normas (p.e. Normas do CFC<sup>2</sup>), sua qualidade. Pode ainda, versar sobre a linguagem utilizada verificando o processo de comunicação apresentado nos laudos;
- Em relação ao **perito** – relativo ao seu perfil, as competências necessárias, formação requerida, educação continuada. Com respeito à formação acadêmica, podem envolver a análise curricular dos cursos oferecidos pelas instituições de ensino superior e sua adequação às necessidades e demandas do mercado para a profissão do perito-contador;
- Em relação aos **quesitos** – referente à pertinência da quesitação efetuada em relação ao fato jurídico, ou ainda, se são devidamente respondidos ou atendidos pelos peritos.

---

<sup>2</sup> Conselho Federal de Contabilidade.

Feitas essas considerações, que incluem a relação existente entre o fato (tipo penal) e a prova pericial, foi exatamente a partir dessa relação que surgiu a inquietação que deu origem ao problema dessa pesquisa.

Vejam: para cada tipo penal pressupõe-se haver um conjunto de provas que são determinantes e capazes de demonstrar sua materialidade, uma vez que, a concretização do tipo penal no âmbito do processo se dá pela materialidade demonstrada da infração penal.

Ainda que nesse conjunto de provas, haja provas que possam ser utilizadas para determinar a materialidade de mais de um tipo penal, considera-se aqui que, para cada tipo penal, esse conjunto de provas seja “específico” para sua demonstração.

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

Da mesma forma, com base nesse raciocínio, pode-se concluir que, havendo uma variação do próprio tipo penal, haverá também uma variação do conjunto de exames periciais contábeis. Ou seja, ocorrendo uma mudança no dispositivo legal que descreve o tipo penal, essa alteração, em tese, tende a provocar uma mudança no entendimento desse tipo, e, conseqüentemente, do seu conjunto probatório necessário.

É aí que esta pesquisa se situa. É aí que reside a tese dessa pesquisa. A tese dessa pesquisa então é: ocorrendo uma mudança no dispositivo legal que descreve um determinado tipo penal, essa alteração provoca uma mudança no entendimento desse tipo, e, conseqüentemente, do seu conjunto probatório necessário.

Para não restar dúvidas sobre o âmbito de abrangência desta pesquisa, fica claro que ela versa sobre a prova pericial contábil na esfera criminal.



## 1.2 Formulação da Situação-Problema

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

Aliado a isso, recentes mudanças ocorreram no entendimento doutrinário e jurisprudencial, a partir março de 2008, quando o Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento de um Agravo Regimental<sup>3</sup> apresentado junto aos autos de um Inquérito do estado de Goiás sob o n.º 2537, em decisão unânime, adotou entendimento diverso sobre o assunto, pois decidiu se tratar o crime de apropriação indébita previdenciária como crime omissivo **material**, sendo indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva.

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

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

No entanto, até aquele momento – março de 2008 – o entendimento predominante na doutrina e jurisprudência era de que o crime de apropriação indébita previdenciária é de natureza **formal**.

Salvo poucas exceções, os tribunais brasileiros vinham entendendo que o crime de apropriação indébita previdenciária se tratava de crime omissivo próprio formal, ou seja, não se exigia a apropriação dos valores que deveriam ser recolhidos, com inversão da posse respectiva, e nem dano efetivo à Previdência Social. Assim, a consumação do crime se dava pela simples omissão no recolhimento da contribuição, sem necessidade de resultado

---

<sup>3</sup> Agravo Regimental apresentado junto ao Inquérito n.º 2.537-2 procedente do estado de Goiás, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio de Mello, votado em 10/03/2008 pela Plenária do STF.

naturalístico. Esta posição é corroborada por diversos autores (BITENCOURT, 2003, p. 257; FILHO, 2004, p. 83; HERKENHOFF, 2001, p. 9).

De qualquer forma, certo é que grande controvérsia foi instaurada perante os órgãos julgadores e perante a Polícia Federal, responsável pela condução dos inquéritos policiais sobre o crime de apropriação indébita previdenciária, bem como da realização de laudos periciais criminais contábeis, tanto nesta fase inquisitória, quanto no transcurso de uma ação penal. Essa controvérsia se deve ao fato da falta de uniformidade, tanto dos operadores do Direito, quanto da perícia criminal, que, dependendo de seu posicionamento em relação ao crime em comento, vai direcionar seus esforços alinhados com esse posicionamento.

No caso da perícia criminal federal, os reflexos na execução dos exames periciais, em tese, advindos da mudança, seriam identificados pelo teor das solicitações por meio dos quesitos apresentados, e, por conseguinte, dos exames periciais realizados em razão deles.

De antemão, pode-se prever que determinados fatos relevantes para a defesa e para a acusação, e que têm fundamental importância para o próprio desfecho do processo penal relativo ao crime de apropriação indébita previdenciária, exige obrigatória e necessariamente a realização de Perícia Contábil conclusiva, que será realizada no Inquérito Policial, sempre antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público ou da ação penal subsidiária, prova essa que se realizará na empresa, na entidade ou no órgão onde o acusado (ou réu após o recebimento da denúncia, ou da ação penal subsidiária), trabalhou ou ainda trabalha (MONTEIRO, 2000a, p. 149).

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

Quanto à responsabilidade subjetiva, a condição de sócio-gerente, diretor ou procurador é um indício no sentido da culpabilidade do investigado, assim, a comprovação de sua responsabilidade passa necessariamente pela demonstração do grau de envolvimento do investigado com a administração da empresa, no entanto, através de meios de provas que não apenas o indício representado no contrato social (BALTAZAR JUNIOR, 2011, p. 34-35).

Este autor salienta ainda que a questão da autoria no crime de apropriação indébita previdenciária envolve complexa análise probatória e pode gerar duas consequências: a primeira reside na possibilidade de recebimento de denúncia fundada no contrato social e outros elementos contratuais, e a segunda, é o *habeas corpus* que pretenda análise da matéria.

Em relação ao tipo objetivo, segundo a jurisprudência tradicional, o crime de apropriação indébita previdenciária é omissivo próprio e formal, ou seja, independe de resultado naturalístico para sua consumação. De acordo com esse entendimento, o crime consiste em omitir um fato que a lei ordena, independente de um resultado posterior. Na verdade, sempre que omitido o recolhimento no prazo da lei haverá um dano efetivo à seguridade social pela falta de ingresso daqueles valores. De outra forma, surge a corrente doutrinária que entende ser o crime ora estudado ser de resultado, ou seja, material. Isto se deve ao fato utilizado como exemplo em que se um dos dirigentes da empresa se omitir em efetuar o recolhimento, mas o outro o fizer com recursos próprios, não haverá crime.

Dada a carência de estudos técnicos nesse sentido, este trabalho se apresenta como um primeiro esforço para análise de um problema atual, de âmbito nacional, ampliando o foco do estudo da perícia criminal contábil.

Partindo dessas inquietações, que retrata o novo paradigma conceitual apresentado pelo STF em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária, e seguindo os ensinamentos de Kerlinger (1980, p. 36) que sugere a formulação do problema em forma interrogativa, a tese pretenderá responder a seguinte situação-problema: *O conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária sofreu variação após a decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008? Qual?*

Para a resposta a esse conjunto de perguntas, o primeiro pressuposto é que a corrente majoritária dos autores e pesquisadores da área do Direito considera o crime de apropriação indébita como formal. Assim, com base nessa classificação, não haveria nem a necessidade de perícia contábil, uma vez que o delito se caracterizaria apenas pela ação do não-recolhimento à Previdência Social da contribuição descontada em folha de pagamento de funcionários e

poderia ser comprovado por elementos simples como: o Auto de Infração ou NFLD<sup>4</sup> da autoridade fiscalizadora ou contra-cheque de funcionário e respectivo pagamento do valor líquido ali informado. Ainda, no caso de uma pretensa alegação de dificuldade financeira, esta poderia ser feita por meio de documentos (prova documental). Por uma questão lógica, se supõe que, uma vez que há solicitação de exame de corpo de delito à perícia criminal federal, os laudos contábeis produzidos estejam fundamentados em provas periciais alinhadas com essa classificação, até 10/03/2008, data em que o STF apresentou decisão contrária ao entendimento até então.

Uma segunda pressuposição é que após a decisão do STF, em 10/03/2008, apresentando uma mudança da classificação do tipo penal como sendo um crime de omissão material, supõe-se que os laudos contábeis emitidos a partir dessa data estejam fundamentados em provas periciais alinhadas com a materialização deste “novo tipo”.

Reunindo as duas suposições na forma de pergunta e complementando a pergunta da situação-problema de pesquisa, pode-se fazer o seguinte questionamento: *Há distinção na produção da prova pericial apresentada pela perícia criminal federal nos laudos periciais contábeis que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, antes e depois da decisão do STF em março de 2008?*

### **1.3 Objetivos**

#### **Objetivo Final:**

O principal objetivo da pesquisa é o de investigar, por meio dos laudos contábeis emitidos pela perícia criminal federal que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, se houve variação no conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização deste crime depois da decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008.

---

<sup>4</sup> Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

Isto porque com essa decisão, houve uma mudança de paradigma do STF quando passou a considerar o crime de apropriação indébita previdenciária como material (alteração do tipo penal) e, por sua vez, do seu conjunto probatório.

#### **Objetivos intermediários:**

- Levantar os conceitos e fundamentos relacionados à perícia contábil: perícia, laudo, perito e a prova pericial, principalmente em relação aos aspectos formais na confecção do laudo pericial e os aspectos técnicos em relação à produção da prova pericial;
- Examinar a legislação penal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária e fundamentar a discussão sobre as posições divergentes em relação à classificação do crime de apropriação indébita previdenciária – formal e material.

#### **1.4 Revisão da literatura**

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

Dessa forma, compor o referencial teórico de uma pesquisa em Perícia Contábil é uma tarefa complexa. Devido à variedade de fenômenos e contextos, as pesquisas na área têm sido produzidas por meio de abordagens teóricas originárias de diferentes áreas de conhecimento com destaque para o Direito.

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

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

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

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

Nesse contexto, o arcabouço teórico utilizado nessa pesquisa, contém em sua estrutura elementos conceituais da Contabilidade e do Direito. Da Contabilidade, a reunião dos conceitos envolvendo a área pericial contábil: perícia, laudo, perito e prova; constituem os fundamentos teóricos dessa disciplina até o momento atual. Esses fundamentos teóricos da perícia contábil estão apresentados no capítulo 2. Em relação ao Direito, a pesquisa utiliza a interpretação científica das normas jurídicas ligadas ao tema, envolvendo conhecimentos teóricos, dentre outros de: Direito positivo, material, penal, processual penal. Esses conhecimentos teóricos do Direito estão apresentados ao longo dos capítulos 2 e 3.

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

#### 1.4.1 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Exterior

Na pesquisa bibliográfica realizada, foram identificadas pesquisas relacionadas à perícia contábil, sendo mais vinculadas ao termo Contabilidade Forense<sup>5</sup>.

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

---

<sup>5</sup> Traduzido do inglês *Forensic Accounting*.

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

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

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

Há ainda pesquisas baseadas em estudos de levantamento com profissionais e/ou estudantes universitários sobre os cursos de investigação de fraude e/ou contabilidade forense (Rezaee, 2002; Meservy *et al*, 2006) e sobre a importância do sistema de informações contábeis (Bressler, 2011).

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

O autor dessa tese considera como motivo para esta falta de pesquisas nas demais relações apresentadas na figura esquemática, a dificuldade de acesso a uma base de dados (processos,

laudos e sentenças) e, no caso dos Estados Unidos, por exemplo, a legislação esparsa em cada unidade da federação. Estas características acabam por dificultar o pesquisador em efetuar suas análises e formular e propor hipóteses de pesquisa de forma abrangente.

#### 1.4.2 Pesquisas realizadas sobre a Perícia Contábil – No Brasil

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

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

Tema	Esfera	Comarca/Estado	Pesquisador(es)
Qualidade do laudo pericial contábil	Judicial (Cível)	Planalto norte catarinense (SC)	Schmidt (2000)
	Judicial (Cível)	Recife (PE)	Barbalho e Oliveira (2004)
	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
	Judicial (Cível)	Rio de Janeiro e Brasília	Medeiros e Júnior (2005)
	Judicial (Criminal)	Todo o país (Brasil)	Costa (2005)
	Judicial (Fiscal)	São Paulo (SP)	Cestare, Peleias e Ornelas (2007)
	Judicial (Cível)	Distrito Federal e Fortaleza (CE)	Júnior e Rivas (2007)
	Judicial (Cível)	Santa Maria (RS)	Arruda, Pozzobon e Silva (2008)
	Judicial (Cível)	Erechim (RS)	Bleil e Santin (2008)
	Judicial (Cível)	1ª Região do TRF	Júnior e Oliveira (2010)
Judicial (Cível)	Maceió (AL)	Anjos <i>et alli.</i> (2010)	
Influência do laudo pericial nas decisões dos juízes	Judicial (Cível e Fazenda)	Santos, São Vicente, Cubatão e São Paulo (SP)	Santana (1999)
	Judicial (Cível)	Santa Maria e Santiago (RS)	Caldeira (2000)
	Judicial (Cível)	Planalto norte catarinense (SC)	Schmidt (2000)
	Judicial (Cível)	Região do grande ABC (SP)	Neumann (2004)
	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
	Judicial (Cível)	Distrito Federal e Fortaleza (CE)	Júnior e Rivas (2007)
	Judicial (Cível)	Santa Maria (RS)	Arruda, Pozzobon e Silva (2008)
	Judicial (Cível)	Maceió (AL)	Anjos <i>et alli.</i> (2010)
	Judicial (Cível)	São Paulo (SP)	Júnior <i>et alli.</i> (2010)
Judicial (Trabalhista)	Novo Hamburgo e Taquara (RS)	Knackfuss (2010)	

Continua na página seguinte



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

Tema	Esfera	Comarca/Estado	Pesquisador(es)
Aderência dos laudos às normas do CFC	Judicial (Cível e Tributário)	Belo Horizonte (MG)	Pires (2005)
	Judicial (Cível)	Natal (RN)	Martins (2007)
	Judicial (Fiscal)	São Paulo (SP)	Cestare, Peleias e Ornelas (2007)
	Judicial (Cível)	Distrito Federal e Fortaleza (CE)	Júnior e Rivas (2007)
Metodologia de elaboração de laudos periciais contábeis/Modelo de laudos contábeis	Judicial (Cautelar para salvaguarda do patrimônio da entidade)		Silva (2003)
	Judicial (Trabalhista)		Rianho (2003)
	Judicial (Cível e Tributário)		Pires (2005)
	Judicial		Yoshitake <i>et al.</i> (2006)
Função e Competência profissional dos peritos	Ministério Público	Distrito Federal	Júnior e Brito (2007)
	Advocacia Geral da União	Distrito Federal	Júnior, Costa e Pereira (2008)
	Judicial (Cível)	São Paulo (SP)	Moro Junior (2011)
Importância da perícia	Judicial (Cível)	Região do grande ABC (SP)	Neumann (2004)
	Judicial (Criminal)	Distrito Federal	Júnior e Moreira (2007)
	Judicial (Cível)	Erechim (RS)	Bleil e Santin (2008)
Ensino da perícia contábil			Buosi (1999)
			Matos (2004)
			Pereira (2006)
			Júnior e Silva (2007)
			Oliveira e Rocha (2008)
			Henrique (2008)
			Peleias <i>et alli.</i> (2009)
			Júnior e Felix (2009)
			Júnior e Costa (2011)
Mapeamento do conhecimento em perícia contábil ( <i>survey</i> )		Brasil	Silva (1993)
		Brasil	Stader (2005)
		Brasil e exterior	Oliveira (2012)*
Processo da comunicação pericial		Florianópolis (SC)	Nogueira (2006)
Relação entre o fato (tipo penal) e a prova pericial contábil	Judicial (Criminal)	Todo o país (Brasil)	Oliveira (2012)*

Fonte: Elaborado pelo autor.

\* Representa a pesquisa efetuada nesta tese de doutorado.

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

- não foram identificadas pesquisas nas áreas extrajudiciais e arbitrais;
- na área criminal, foi identificada apenas uma pesquisa realizada por Júnior e Moreira em 2007, muito embora esta pesquisa tenha sido referente à avaliação da importância da perícia criminal contábil no combate ao crime organizado entre os próprios integrantes da Polícia Federal (delegados, agentes e escrivães);
- após o levantamento (*survey*) inicial de Silva (1993), somente em 2005, Stader realizou *survey* buscando mapear o conhecimento científico produzido com o tema perícia contábil, cujo período abrangeu até 2003. Pode-se verificar que após 2003, foi realizado grande número de pesquisas sobre a perícia contábil sob os mais variados temas. Assim, esta tese também se apresenta como um esforço de reunir as pesquisas realizadas desde então como forma de atualização do mapeamento do conhecimento científico produzido com o tema perícia contábil;
- Considerando a figura esquemática das áreas de pesquisa em perícia apresentada anteriormente (Figura 1.1), os temas abordados nas pesquisas nacionais podem ser classificadas conforme Quadro 1.2 a seguir:

**Quadro 1.2 – Classificação dos temas das pesquisas nacionais**

Tema	Número da relação (Figura 1.1 - p. 13)
Qualidade do laudo pericial contábil	4
Influência do laudo pericial nas decisões dos juízes	3
Aderência dos laudos às normas do CFC	4
Metodologia de elaboração de laudos periciais contábeis/Modelo de laudos contábeis	4
Competência profissional dos peritos	4
Importância da perícia	4
Ensino da perícia contábil	4
Mapeamento do conhecimento em perícia contábil ( <i>survey</i> )	4
Processo da comunicação pericial	4
Relação entre o fato (tipo penal) e a prova pericial contábil	2

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se verificar que nas pesquisas nacionais há predominância na exploração das relações de nºs 3 e 4. Assim, esta tese se torna o primeiro esforço para averiguar a relação de nº 2.

## 1.5 Justificativa e relevância do Estudo

A redemocratização do Brasil, principalmente após a promulgação da Constituição de 1988, previu aos cidadãos direitos e garantias individuais, tais como o direito de se calar durante o interrogatório policial e a preservação da incolumidade física da pessoa. Ao mesmo tempo, a criminalidade cresceu e, de uma forma ou de outra, atinge todo o País. Assim, no Estado Democrático de Direito é preciso conciliar o respeito aos direitos humanos com uma investigação eficaz dos crimes, de forma a levar os seus autores às barras dos tribunais e propiciar um julgamento justo. É neste contexto que a perícia criminal adquire importância, como o segmento responsável pela produção da prova pericial, usando como fonte de seu trabalho o conhecimento científico e as inovações tecnológicas aplicadas (RODRIGUES, SILVA, TRUZZI, 2010, p. 843-844).

Sobre as competências do perito criminal, ressalta-se que é importante que este profissional compreenda a atividade que exerce e também as necessidades dos *stakeholders* (estão apresentados no item 2.1.3.1 do capítulo seguinte). Para isso, é preciso mais do que competências técnicas, é preciso conhecer as atividades dos clientes, ou como ensina Zarifian (2001, p. 120), “penetrar na ‘caixa preta’ que constitui a atividade do destinatário”, pois somente assim, o perito terá condições de prover valor ao produto de seu trabalho – o laudo pericial – tendo como referência o que é valor para os destinatários dos mesmos.

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

Frente aos objetivos apresentados, justifica-se o presente trabalho, visto que procura verificar os efeitos advindos sobre os trabalhos realizados pela perícia criminal federal frente a uma mudança de cunho interpretativo de natureza jurisprudencial, onde não há no momento atual, um entendimento pacífico e uniforme em relação ao tema. Tal é a importância para avançar na produção científica deste tema, que ainda está bastante incipiente em termos de literatura contábil. Alguns trabalhos acadêmicos têm abordado temas ligados à perícia contábil,

entretanto, esta pesquisa apresenta um tema que pode ser considerado inédito no meio acadêmico, como também na literatura existente, pois, com base na pesquisa bibliográfica realizada, não foram identificadas obras relativas à averiguação envolvendo laudos periciais contábeis no âmbito dos processos criminais federais.

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

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

Ademais, no evento em comemoração ao Dia Nacional do Perito Criminal ocorrido na sede do Instituto Nacional de Criminalística – INC em Brasília, do Departamento de Polícia Federal, o então diretor do instituto, Perito Criminal Federal Clênio Guimarães Belluco, declarou que “há necessidade de serem feitas pesquisas para averiguar se os laudos têm atingido seus objetivos com aqueles que lidam com o trabalho do perito” (PEDUZZI, 2007, p. 35).

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

A presente tese se propõe a ser uma contribuição para o melhor entendimento desse relevante serviço do governo – o serviço pericial criminal. A criminalística não é um tema muito explorado nas pesquisas acadêmicas no Brasil, menos ainda na área da contabilidade. Pode-se confirmar isso pela não existência de um curso superior no Brasil exclusivo para as disciplinas

da Criminalística, como ocorre em outros países. Portanto, esta pesquisa pretende também contribuir para o avanço do conhecimento da contabilidade nessa área.

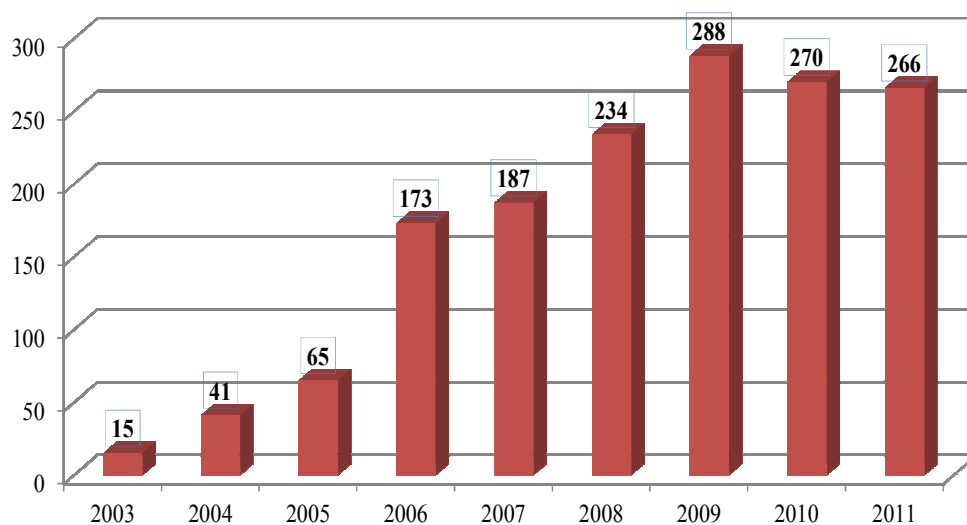
Um outro aspecto que denota a relevância deste estudo foi o esforço verificado por parte do governo federal no combate aos crimes previdenciários de uma forma geral, com a criação da Força-Tarefa Previdenciária, integrada pelo Ministério da Previdência Social, Departamento da Polícia Federal e Ministério Público Federal.

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

Ainda como justificativa para a realização deste estudo, quanto aos crimes previdenciários, o órgão governamental brasileiro responsável pela investigação e apuração destes crimes é o Departamento de Polícia Federal – DPF.

A partir do ano de 2003, a Polícia Federal adotou a prática sistemática de dar nomes próprios às operações que conduz, inclusive, publicando breves resumos das ações na sua página da internet<sup>6</sup>. O Gráfico 1.1 apresenta a evolução do número de operações entre 2003 e 2011.

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



Fonte: Elaborado pelo autor.

<sup>6</sup> Os resumos estão disponíveis em <http://www.dpf.gov.br/DCS/>.

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

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

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

**Tabela 1.1 – Tipos de crimes**

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

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

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

**Tabela 1.2 – Corrupção como crime principal nas operações da PF**

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

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

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

Nesse sentido, conforme já mencionado, no âmbito do Ministério da Previdência e Assistência Social<sup>7</sup>, foi criada a Força-Tarefa Previdenciária - integrada pelo Ministério da Previdência Social, Departamento da Polícia Federal e Ministério Público Federal - tendo como objetivo combater, de maneira sistemática, a evasão fiscal e os crimes previdenciários, mediante ações estratégicas e utilização de procedimentos técnicos de inteligência. A integração dos três órgãos visa à melhoria da comunicação e troca de experiências entre os envolvidos nas atividades; a celeridade na produção de provas e no julgamento dos processos; e substancial redução na sangria aos cofres públicos. O objetivo da Força-Tarefa Previdenciária é o de consolidar, institucionalizar, fortalecer e ampliar os trabalhos da Inteligência Previdenciária,

<sup>7</sup> Disponível em: <http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=529>. Acesso em: 01/07/2011.

operando em conjunto com o Ministério Público Federal e a Polícia Federal, de forma a colher mais dados para municiar o Poder Judiciário e melhorar a articulação entre os órgãos da Previdência Social (Assessoria de Pesquisa Estratégica, Auditoria e Procuradoria) e, direta ou indiretamente, outros órgãos públicos - federais, estaduais e municipais – e instituições privadas nos trabalhos de combate às fraudes contra a Previdência Social.

A Força-Tarefa tem as seguintes atribuições:

- Combate à fraude em benefícios;
- Combate à corrupção;
- Combate à organização sistêmica;
- Persecução criminal (previdenciário);
- Tutela coletiva – improbidade administrativa e recomendações; e,
- Solicitação de apuração de responsabilidade administrativa.

Como exemplos dessas recentes operações pela Força Tarefa Previdenciária com participação da Polícia Federal, tem-se:

- Em 06/09/2011 – Operação de combate a fraudes previdenciárias no município de Arapiraca/AL. Foram cumpridos três mandados de busca e apreensão nas residências de pessoas acusadas de aliciar agricultores com o objetivo de obter vantagens sobre suas aposentadorias junto ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS);
- Em 16/06/2011 – Operação HIDRA DE LERNA, com a finalidade de reprimir crimes previdenciários no estado do Pará. A operação policial envolveu cerca de 200 policiais federais de todo o Brasil, além de servidores do Ministério da Previdência Social. O prejuízo causado aos cofres da União gira em torno de R\$ 10.000.000,00, (dez milhões de reais), prejuízo que pode ser elevado após a análise do material apreendido;
- Em 14/06/2011 – Operação CID-F prendeu 24 pessoas, em Alagoas, onde também foram cumpridos 25 mandados de busca e apreensão. Os detidos são acusados de fraudar a concessão de benefícios no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). A operação CID-F (referência aos transtornos psiquiátricos no Código Internacional de Doenças) cumpriu ainda quatro mandados de condução coercitiva. Os prejuízos



estimados são de R\$ 12 milhões e há evidências de que a quadrilha atuava há três anos;

- 12/05/2011 – Operação “MATERNIDADE” identificou cerca de 130 (cento e trinta) benefícios previdenciários com indícios de irregularidades, intermediados pela organização criminosa, o que ocasionou prejuízo aos cofres públicos num montante estimado de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Estes são apenas alguns exemplos ilustrativos de recentes operações de combate à fraude contra a Previdência Social no Brasil.

Apenas para se ter a noção da relevância dos tributos previdenciários, na Tabela 1.3 a seguir, é apresentado resumo da arrecadação das receitas federais no Brasil no período de janeiro de 2007 a novembro de 2011.

**Tabela 1.3 – Arrecadação das receitas federais no período de janeiro de 2007 a novembro de 2011 (Em milhões de reais – R\$)**

<b>Ano/ Período</b>	<b>Imposto de Renda</b>	<b>IPI e II</b>	<b>Contribuições (*)</b>	<b>Receita previdenciária</b>	<b>Outros (**)</b>	<b>Total Geral</b>
<b>2007</b>	160.316	46.120	208.668	153.845	33.868	<b>602.817</b>
<b>2008</b>	191.755	56.701	203.451	180.476	53.292	<b>685.675</b>
<b>2009</b>	191.597	46.845	217.505	200.737	60.118	<b>716.802</b>
<b>2010</b>	208.201	61.110	254.834	233.609	68.765	<b>826.519</b>
<b>2011</b>	226.454	67.111	245.982	235.154	98.574	<b>873.275</b>
<b>Totais</b>	978.323	277.887	1.130.440	1.003.821	314.617	<b>3.705.088</b>
<b>%</b>	26,4	7,5	30,5	27,1	8,5	<b>100,0</b>

Fonte: BRASIL (2011, p. 23) – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/Analismensalnov11.pdf>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

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

(\*\*) Inclui receitas administradas por outros órgãos

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

## **1.6 Porque este Estudo é Inovador**

A pesquisa desenvolvida é inovadora, em pelo menos dois aspectos gerais. Primeiro, na escolha do objeto de estudo, na medida em que é a primeira pesquisa científica que investiga a perícia contábil na esfera criminal no Brasil, e também é a primeira tese de doutorado no Brasil que aborda o tema “Perícia Contábil”. Acrescenta-se que não se restringe a identificar a situação-problema, vai além, observando e identificando, de forma inédita e pioneira, a natureza do trabalho pericial criminal na área contábil da criminalística da Polícia Federal, com o objetivo de proporcionar à sociedade a possibilidade de verificar sua forma de atuação em relação ao crime estudado.

Segundo, em função da importância do papel exercido pelos peritos criminais federais. A perícia criminal se constitui num ato instrutório do processo penal e é considerada como órgão auxiliar do Judiciário. A perícia contábil é uma importante função do Contador e exige conhecimento especializado para o atendimento de sua finalidade, que é dar suporte à decisão do juiz sobre processos judiciais e o estudo de um fato que em regra, extrapola os limites da ciência em que ocorre. Por isso, a perícia se identifica como elemento expressivo de relacionamento entre as múltiplas ciências do conhecimento humano, pois não são raras as vezes em que o exercício de uma atividade depende, para sua complementação, dos conhecimentos técnicos ou científicos de outra completamente diferente. Na busca da verdade, os juízes têm privilegiado a prova pericial, sobrepondo-a a outras provas, quando estas não contêm dados que assegurem a justa decisão, numa demonstração clara de que decisões judiciais embasadas em laudos periciais se tornam, quase sempre, inatacáveis. Dessa forma, o produto do trabalho dos peritos criminais federais – o laudo pericial criminal – se reveste de grande importância de forma a contribuir para que o Poder Judiciário possa promover a justiça social.

## **1.7 Delimitação do Estudo**

A ação do Estado na prevenção e combate à corrupção, fraude e sonegação dos tributos previdenciários nas suas diversas formas requer cooperação e interação entre os diversos órgãos e instituições. A Força-Tarefa Previdenciária corresponde ao espaço onde se estruturam as linhas de ação na luta contra a fraude na Previdência Social no Brasil. Ela está

alicerçada no compromisso de cada órgão com a construção de um sistema eficiente, representando o núcleo funcional desta notável experiência de transversalidade.

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

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

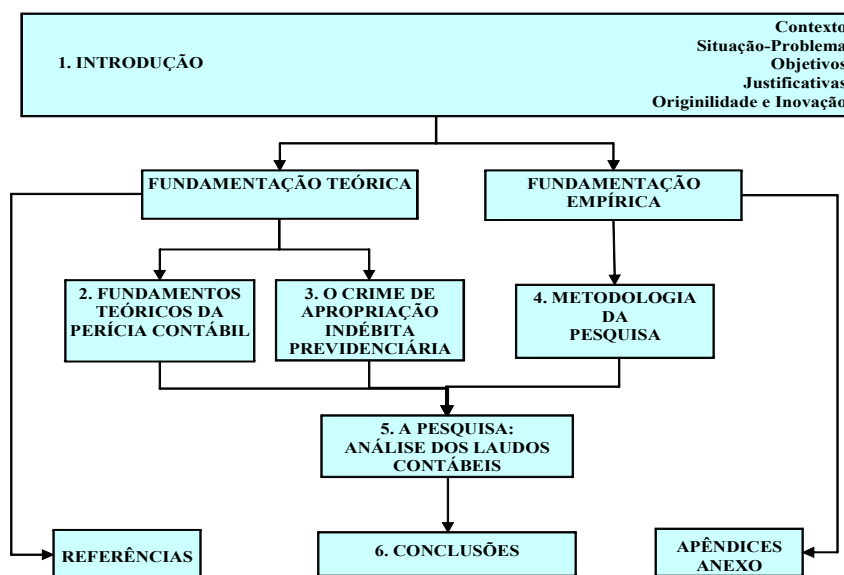


Figura 1.2 – Estrutura da Tese.

Como demonstrado da Figura 1.2, esta tese será dividida em seis capítulos. Neste primeiro capítulo, são apresentados: o problema para elaboração da presente tese, além da situação-problema em si, os objetivos da pesquisa, suas suposições norteadoras, a delimitação do

estudo e sua relevância, bem como a estrutura da tese. Neste capítulo também são apresentados os estudos realizados sobre a perícia contábil e seus principais achados e contribuições, no Brasil e no exterior.

No **Capítulo 2**, realiza-se a revisão da literatura sobre os fundamentos teóricos da perícia contábil, desde a origem histórica da perícia, passando pelo seu principal produto – o laudo contábil – nas suas principais características, o profissional responsável por sua feitura – o perito – atuando como “os olhos do juiz” em busca da verdade. Para garantir essa busca da verdade, o trabalho pericial deve ser fundamentado em provas materiais em sintonia com as normas vinculadas ao seu exercício. Neste capítulo é destacada a prova pericial criminal, apresentando seu conceito, bem como as demais particularidades que a destacam, abordando-se seu objeto, finalidade, meios de produção, além do princípio de que decorrem todos os outros institutos a título de garantias previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

No **Capítulo 3**, é apresentada uma ampla discussão sobre o crime de apropriação indébita previdenciária: desde as origens da Seguridade Social, as características do sistema de custeio no Brasil, como também da evolução histórica deste delito por meio da legislação brasileira. Complementarmente, é analisada a distinção entre os crimes formais e materiais e as conseqüências penais e processuais que a classificação do crime de apropriação indébita previdenciária material acarreta.

No **Capítulo 4**, é explicada a metodologia adotada, sendo apresentados os procedimentos utilizados desde o delineamento da pesquisa até o tratamento dos dados coletados.

No **Capítulo 5**, é efetuada análise dos laudos periciais criminais emitidos pela área contábil da criminalística do Departamento de Polícia Federal referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária para verificar, por meio da natureza das provas utilizadas nestes exames periciais, se houve variação no conjunto de exames periciais para sua materialização, levando-se em consideração a mudança de entendimento do crime de apropriação indébita previdenciária, de formal para material.

Na conclusão apresentada no **Capítulo 6**, é retomada a pergunta problema, sendo destacadas as diversas constatações efetuadas por meio da pesquisa desenvolvida. São também propostos temas que foram abordados nesta tese como sugestão para uma agenda futura de pesquisa na área estudada.



## **2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL**

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

### **2.1 Perícia**

Neste item, será tratada a perícia em sua evolução histórica no Brasil e no mundo, seu conceito, suas diferentes espécies e formalidades.

#### **2.1.1 Origem histórica da perícia**

Das implicações do relacionamento e comportamento humanos nos primórdios do mundo não se dispõe de registro da existência de algo que possa sugerir antagonismo entre os indivíduos daquela época ou indício de que eles submetessem seus atos a qualquer tipo de exame ou arbítrio (CABRAL, 2010, p. 14).

Entretanto, pode-se dizer que são muito antigas as manifestações e evidências de práticas que atualmente são conhecidas como perícia.

Na civilização antiga, há vestígios e registros sobre o comportamento humano, suas crenças, hábitos e cultura que, dentre elas incluía, a subordinação exclusiva às leis divinas. Numa eventual violação dessas leis, impunha-se o flagelo, porém inexistia a averiguação do fato, cuja consequência ficava ao arbítrio do próprio indivíduo que se julgava infrator (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 11; CABRAL, 2010, p. 14).

No entanto, num determinado momento, esta sociedade, ainda no início de sua formação e processo civilizatório, caminhando de um estado de animalidade para a racionalidade, mas já demonstrando alguma organização, aquele membro que possuísse alguma capacidade, quer seja pela experiência, quer seja pela força física, assumia o comando dessa sociedade,

assumindo também, a bem dizer, a função de perito, juiz, legislador e executor ao mesmo tempo.

Segundo Alberto (2007, p. 5), “obviamente, ainda não era a perícia, mas o germe básico correspondente ao exame de situação, coisa ou fato ali estava.”

Na realidade, os povos primitivos faziam justiça com as próprias mãos, defendendo seus direitos pela força. Como veremos adiante, somente mais tarde, em decorrência de sua evolução, é que houve a transformação da justiça privada para a justiça pública.

Na Antiguidade, o rei assumia a função de magistrado, sem interveniência de qualquer especialista, e assim, era o responsável direto pela colheita das provas. Ele, muitas vezes, ouvia as argumentações dos interessados e depois, decidia soberanamente, não influenciando em sua decisão se havia ou não alguma parte técnica a ser apreciada, ou ainda, se ele era dotado de conhecimento mínimo especializado para tal. A eventual carência técnica ou até mesmo probatória em sua manifestação, ficava sempre superada pelo poder de comando, que possuía o rei em sua absoluta soberania.

Filho (2008, p. 4) informa que,

“Com o passar dos tempos e com o surgimento das relações jurídicas, mais complexas, passou o rei-magistrado a perceber a necessidade de se valer, de quando em vez, de pessoas com conhecimentos técnicos específicos, para solução de questionamentos que auxiliariam na decisão do postulado, iniciando-se, assim, o rudimento da perícia.”

Na antiga civilização do Egito, encontramos vestígios de perícias. Durante a dinastia do rei Sesóstris, suas terras foram partilhadas entre os súditos, sendo distribuídos por sorte os lotes, sobre os quais era obrigatório o pagamento de tributo com a colheita de suas terras. O historiador grego Heródoto nos conta que ‘quando um rio despojava alguém de sua conta agrária, o lesado procurava o rei, a quem relatava o ocorrido, e expunha as dificuldades para pagar o tributo.’ O rei enviava inspetores ao lote, que era medido para estabelecer a área diminuída e a conseqüente redução do tributo, na proporção da perda. Tais inspetores, entendidos em geometria e *experts* na área de medir, são os longínquos antecessores de uma categoria de peritos – os agrimensores. (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 11; CABRAL, 2010, p. 14; FILHO, 2008, p. 4; SANTOS, 1955, p. 8).

Na Grécia antiga, Cabral (2010, p. 14) nos informa que “após as leis de Licurgo e Solon, que se aproveitaram dos conhecimentos jurídicos dos egípcios, havia peritos agrimensores, exímios conhecedores de geometria.”

Esse desenvolvimento inicial da perícia é confirmado por Alberto (2007, p. 5) que adverte que,

“vamos encontrar vestígios de perícia, registrados e documentados na civilização do Egito antigo, e do mesmo modo na Grécia antiga, com o início da sistematização dos conhecimentos jurídicos, observando-se à época a utilização de especialistas em determinados campos para proceder à verificação e ao exame de determinadas matérias.”

Além dos egípcios, os hebreus e os gregos também possuíam seus agrimensores, para fins de partilha e demarcação de terras (FILHO, 2008, p. 5).

Há registros na Índia, do surgimento do árbitro eleito pelas partes, que na realidade, era perito e juiz ao mesmo tempo, onde suas regras e decisões eram irrecorríveis. Sua atuação se dava em averiguação direta e pessoal dos fatos, incluindo o exame de lugares e coisas, por exemplo, na determinação da fixação de limites de terras, quando era comum a disputa sobre suas confusas divisas (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 11; CABRAL, 2010, p. 14; ALBERTO, 2007, p. 5).

Também entre os persas, o rei Dario, ampliou a estrutura administrativa da organização imperial, dando continuidade às alterações iniciadas pelo seu antecessor, o rei Ciro, o Grande, implantando um sistema de fiscalização, de inspeção *in loco* das províncias, com os inspetores-fiscais, que tinham por missão avaliar e arbitrar. Foram esses inspetores-fiscais os antecessores dos peritos, então denominados “olhos e ouvidos do rei”, como são atualmente os peritos para o juiz no processo judicial (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 12; CABRAL, 2010, p. 14-15).

Entretanto, é na Roma antiga, que a perícia é qualificada como meio de prova judiciária, sendo desse período o surgimento do primeiro vestígio escrito da perícia, que é encontrado no papiro de *Abbot*, documento datado do ano 130 da Era Cristã, ao tempo do imperador Adriano Trajano Augusto, e que corresponde a um autêntico laudo médico, elaborado por Caio



Minúcio Valeriano, do burgo de Carants, onde se descreve o estudo e suas conclusões a propósito dos ferimentos na cabeça recebidos por um indivíduo chamado Mysthorion que acabou falecendo. (CABRAL, 2010, p. 15; ALBERTO, 2007, p. 5; SANTOS, 1955, p. 11).

Filho (2008, p. 5) revela como ocorreu a qualificação da perícia como prova judiciária:

“Inicialmente, o rei ditava de modo absoluto a Justiça, porém, com o desenvolvimento do Império Romano, o processo passou a ter duas fases: *in iure* e *in judicio*.

Na fase *in iure* o magistrado fazia a apreciação da lide sob os aspectos jurídico e legal, inexistindo instrução de causa, tal que ela ocorria na segunda, *in judicio*, perante o *arbiter*, que era eleito pelas partes ou sorteado pelo magistrado na hipótese de não acordarem os interessados na escolha.

Forçoso é reconhecer que, por vezes, no *arbiter* ocorria a aglutinação das atribuições do perito e do juiz, estabelecendo-se o poder decisório, por consequência.

Na primeira fase, porém, só em caráter excepcional e muito raramente, havia a presença de peritos.”

A figura do perito, ainda que associada à do árbitro, fica definida no Direito Romano primitivo, no qual o laudo do perito constituía a própria sentença. O Juiz possuía o poder, por seus conhecimentos técnicos, de pronunciar-se sobre todos os fatos, proferindo sentenças baseadas em seus levantamentos sobre as causas, ou seja, o magistrado era, ao mesmo tempo, perito e juiz. Dessa mesma maneira, pode-se inferir que o laudo do perito era a própria sentença, já que o Juiz e o perito eram uma figura única.

Tais procedimentos só terminaram no ano de 294 da era Cristã, com o imperador Diocleciano, que uniu as duas fases, fazendo aparecer então, a figura do perito, oportunidade na qual o juiz passa também a ser funcionário do Estado (FILHO, 2008, p. 5).

A partir do século XI, começaram a reaparecer os primeiros vestígios da perícia, isso em decorrência do ressurgimento dos princípios do Direito Romano e da influência da Igreja.

No decorrer do tempo, entre o Direito Romano primitivo e os tempos atuais, toda espécie de provas já foi aceita no Direito. Como exemplo, temos as ordálias primitivas, quando os acusados recebiam a incumbência de provar suas inocências, enfrentando obstáculos superiores à própria capacidade de defesa da pessoa, acreditando-se que, por interferência de um ente superior, aqueles que não fossem culpados seriam salvos.

Tais tarefas, entretanto, eram impossíveis de ser concluídas sem que as pessoas sofressem fortes ferimentos ou até mesmo ser sucumbidas pela morte. Com a evolução do Direito, foram surgindo outras formas de esclarecimentos da verdade, como o juramento, que tinha validade apenas para o clero e altas autoridades, sobrepondo-se às provas de pessoas menos favorecidas pela sorte, por não pertencer àquele grupo. O duelo também era praticado entre o acusado e aquele especialmente selecionado para a incumbência, no intuito de, conseguida a vitória com as armas, estabelecer a verdade dos fatos ocorridos. Após a Idade Média e com o desenvolvimento jurídico ocidental, a figura do perito desvinculou-se da figura do árbitro. No mundo atual, as provas admitidas no Direito nada têm a ver com aquelas provas produzidas ou apresentadas no passado.

Superados os tenebrosos tempos da Idade Média, estruturou-se novamente, renascendo, um Direito mais positivo e consentâneo com o novo surto de desenvolvimento ocidental que se seguiu.

A partir do século XIII, em decorrência do desenvolvimento econômico verificado na Europa, observa-se aí também um desenvolvimento da perícia como instrumento de prova, principalmente na Grécia, França, Inglaterra e Itália (SANTOS, 1955, p. 11).

E, a partir do século XVII, criou-se definitivamente a figura do perito como auxiliar da justiça, bem como do perito extrajudicial, permitindo assim a especialidade do trabalho pericial (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006, p. 12; ALBERTO, 2007, p. 6).

### 2.1.2 Evolução histórica da perícia contábil no Brasil

As práticas periciais evidenciadas nos primórdios da civilização certamente não foram aplicadas no Brasil, pelo menos não se encontrou nenhum registro sobre tais fenômenos, até porque a História o revela como um país descoberto já na Era Moderna.

A atividade pericial encontra-se em construção no Brasil e pode-se dizer que aqui a Perícia Contábil remonta ao século XVIII, conforme se encontra claramente referenciado em Relatório datado de 19 de junho de 1779, do acervo do Arquivo Nacional do Rio de Janeiro. Neste documento, dirigido pelo Vice-rei Marquês do Lavradio, ao seu sucessor, Luís de

Vasconcelos e Sousa, há referência e destaque das funções contábeis e das perícias, consideradas de grande importância já no tempo do Brasil Colônia (SÁ, 2007, p. 13-14).

De forma regulamentar, pode-se considerar que a perícia se manifesta inicialmente no Brasil com o advento da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, que promulga o Código Comercial, no qual previa em seus dispositivos o juízo arbitral obrigatório<sup>8</sup> e a Perícia<sup>9</sup>.

De acordo com Gonçalves (1967, p. 280), “a bibliografia brasileira sobre o assunto ainda é reduzida. Coube ao saudoso contabilista João Luiz dos Santos publicar o primeiro trabalho sobre a matéria em nosso país. Sua obra denomina-se Perícia em contabilidade comercial, publicada no Rio de Janeiro em 1921.”

No Quadro 2.1 a seguir, é apresentada cronologia dos principais acontecimentos relacionados à perícia contábil no Brasil, que pode ser assim resumida:

**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil**

DATA	HISTÓRICO
19/06/1779	Primeiro vestígio da atividade pericial no Brasil em relatório do acervo do Arquivo Nacional do Rio de Janeiro. Neste documento, dirigido pelo Vice-rei Marquês do Lavradio, ao seu sucessor, Luís de Vasconcelos e Sousa, há referência e destaque das funções contábeis e das perícias, consideradas de grande importância já no tempo do Brasil Colônia.
25/06/1850	Aprovada a Lei nº 556 que promulga o Código Comercial no qual contém dispositivos sobre o juízo arbitral e a perícia.
30/12/1882	Decreto nº 8.821, que regulamenta a Lei nº 3.150, de 04/11/1882 que regula o estabelecimento de companhias e sociedades anônimas. A figura do perito aparece pela primeira vez em um dispositivo legal no artigo 104 deste decreto que prevê: “São obrigados os syndicos a proceder logo, por peritos designados pelo Juiz, ao inventario e balanço da sociedade, ou à verificação de um e outro, si já estiverem organizados.” Neste decreto ainda, o perito em contabilidade e avaliação de capital social, não judicial, foi denominado de “louvado”.
1884	Começa a funcionar a Academia de Comércio de Juiz de Fora (o primeiro estabelecimento de ensino comercial de iniciativa privada).

Continua na página seguinte

<sup>8</sup> Artigos nºs. 80, 95, 107, 111, 139, 201 e 772 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850).

<sup>9</sup> Artigos nºs. 750 e 772 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850).

**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil (continuação)**

DATA	HISTÓRICO
26/06/1884	O Prefeito do Distrito Federal sanciona o decreto nº 98 que cria o Instituto Comercial.
08/12/1900	Decreto Federal nº 727 reconhece oficialmente o diploma de Contador expedido pela Escola Politécnica e conferido aos alunos aprovados nas disciplinas que integravam o módulo de Escrituração Mercantil do Curso Preliminar, equivalente ao primeiro ano do curso de Engenharia.
09/01/1905	Torna-se de utilidade pública a Academia de Comércio do Rio e a Escola Prática de Comércio (Álvares Penteado).
27/05/1911	É promulgada em Portugal a Lei sobre peritos contabilistas, que criou duas câmaras de peritos contabilistas.
20/09/1916	Criação do Instituto Brasileiro de Contadores e aprovado regulamento, que dispõe sobre perícia contábil no artigo 2º, parágrafo 6º nestes termos: “(...) criar e manter o quadro de peritos contadores, formado exclusivamente pelos sócios de longa pátria, e reputação ilibada, que tenham obtido, mediante exame, o indispensável certificado”.
1917	Entra em vigor a lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 – Código Civil, pois as Ordenações Filipinas já não atendiam às necessidades da Colônia, tornando-se evidente que mudanças precisavam ocorrer na legislação que coordenava os procedimentos comerciais.
04/12/1918	Reconhecimento através do Decreto nº 3.588 do Instituto Brasileiro de Contadores como utilidade pública.
1921	Publicado no Rio de Janeiro o primeiro trabalho sobre perícia contábil em nosso país de autoria do contabilista João Luiz dos Santos. Sua obra denomina-se Perícia em contabilidade comercial.
.../08/1924	Realiza-se em São Paulo o 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade, destacando-se alguns trabalhos sobre perícia, inclusive, nesta oportunidade é ressaltada a necessidade de regulamentação da profissão contábil no Brasil.
1927	Ensaia-se o ensino da Perícia Contábil sendo criada uma cadeira na Escola Técnica Profissional, entregue ao saudoso Professor Joaquim Telles.
09/12/1929	Edição da Lei de Falências através do Decreto nº 5.746.
04/07/1930	É organizada a câmara de Peritos Contadores do Instituto Brasileiro de Contadores.
30/06/1931	Decreto nº 20.158, que regulamentou a profissão do Contador e organizou o ensino comercial.
08/02/1932	Decreto nº 21.033, que estabeleceu novas condições para o registro de Contadores e Guarda-Livros.

Continua na página seguinte

**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil (continuação)**

<b>DATA</b>	<b>HISTÓRICO</b>
1934	Críticas severas são realizadas aos trabalhos e ao comportamento dos peritos-contadores no âmbito judicial, no decorrer do III Congresso de Contabilidade, realizado na Escola de Comércio Álvares penteadado em São Paulo. As críticas incluem falta de conhecimento rudimentares da aritmética por parte dos guarda-livros e até mesmo dos contadores que prestavam serviços a importantes casas comerciais e serviam de peritos em exames judiciais. Cita ainda que, em seus trabalhos por vezes nada pesquisavam, por inépcia ou ignorância e, algumas vezes, por suborno.
22/03/1939	Decreto nº 1.168: dispôs que os peritos e funcionários do Imposto de Renda, mediante ordem escrita do diretor do Imposto e dos chefes de seções nos Estados, poderiam proceder ao exame de escrita comercial dos contribuintes, para verificarem a exatidão de suas declarações e seus balanços.
23/08/1939	Decreto-Lei nº 1.535: alterou a denominação do curso de Perito-Contador.
18/09/1939	Decreto-Lei nº 1.608: Código do Processo Civil. Aborda a perícia contábil em seus artigos 208 e 254, que disciplinam a perícia, a nomeação do perito pelo juiz e indicação pelas partes.
14/01/1943	O Decreto nº 24.337 dispõe sobre perícias contábeis no interesse da Fazenda Nacional.
28/12/1943	Os Decretos-Lei nºs 6.141, 6.142 e 14.373 estabeleceram condições para o registro dos Contadores e dos Guarda-Livros bem como regulamentaram a estrutura dos cursos de Formação do Ensino Comercial, que se constituíram na lei orgânica do ensino comercial em nosso país.
06 e 22/09/1945	Os Decretos-Lei nºs 7.938 e 7.988 trouxeram novas disposições para a execução da lei orgânica do Ensino Comercial e a criação do Curso Superior de Ciências Econômicas e Ciências Contábeis e Atuariais.
20/11/1945	O Decreto-Lei nº 8.191 dispôs sobre o Curso Comercial Básico e seus atuais alunos de terceiras e quartas séries.
27/05/1946	O Decreto-Lei nº 9.295 cria os Conselhos Federal e Regional, definindo as atribuições do Contador e do Técnico em Contabilidade onde se refere a Perícias Judiciais e Extrajudiciais em sua alínea “c” do artigo 25, imprimindo as primeiras atribuições de cunho legal do contador, ou seja, parametrização da perícia contábil.
03/09/1946	O Decreto-Lei nº 9.710 dá a nova redação ao Decreto-Lei nº 9.295/46.
1950	O V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Belo Horizonte aprova o primeiro Código de Ética Profissional do Contabilista.
31/03/1950	É dada garantia aos estudantes que concluírem curso de primeiro ciclo do ensino Comercial, Industrial ou Agrícola, o direito à matrícula nos cursos Clássico e Científico, através da Lei nº 1.076.
31/07/1951	A Lei nº 1.401 desdobra o Curso de Ciências Contábeis e Atuariais.

Continua na página seguinte

**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil (continuação)**

<b>DATA</b>	<b>HISTÓRICO</b>
12/03/1953	Disposição sobre o regime de equivalência entre diversos cursos de grau médio para efeito de matrícula no ciclo colegial e nos cursos superiores, através da Lei nº 1.821, com respectiva regulamentação do Decreto nº 34.330 de 21/10/1953.
02/07/1956	Disposição sobre a apostila de diploma de Técnico em Contabilidade conferido aos ex-alunos do antigo curso de Contador, mediante a prestação de exames de suficiência, através da Lei nº 2.811.
26/03/1957	Organização formal do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil.
28/04/1958	Dá nova denominação à profissão de Guarda-Livros, passando a mesma a integrar a categoria de Técnicos em Contabilidade da Lei nº 3.384.
13/12/1958	O CFC define as atribuições do Contador, onde cita entre outras a Auditoria de Balanços, a Auditoria Pública do Estado e a Auditoria de Contabilidade, de peças contábeis e Auditoria Analítica, através da Resolução CFC nº 107.
17/03/1964	Mais uma vez, uma lei federal trata de auditoria. O artigo 70, parágrafo 4º, prescreve que, “o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria (...)”.
14/07/1965	Pela primeira vez, a legislação faz referência ao auditor independente, estabelecendo a necessidade de sua intervenção nas demonstrações contábeis das empresas que operassem no mercado de capitais, através da Lei nº 4.728.
07/09/1965	O BACEN estabelece a obrigatoriedade de Auditoria, principalmente em Sociedades Anônimas a ser efetuada apenas por auditor registrado naquela autarquia, através da Resolução CMN nº 7 (revogada pela Resolução CMN nº 220).
25/02/1967	Nesta data foi determinado que o controle das atividades da Administração Federal deveria ser exercido em todos os órgãos, compreendendo particularmente: “(...) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da união pelos órgãos próprios dos sistemas de Contabilidade e auditoria”.
30/01/1968	Reconhecimento da auditoria através da Resolução nº 88 do BACEN, criando o registro de empresas de auditoria e de auditores independentes.
28/11/1968	Fixação de normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com escola média, através da Lei nº 5.540.
06/12/1968	Disposição sobre a apresentação e uso de documento de identificação, através da Lei nº 5.553.
13/10/1969	Disposição sobre o exercício da supervisão ministerial relativamente às entidades incumbidas da fiscalização do exercício de profissões liberais, através da Lei nº 968.

Continua na página seguinte

**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil (continuação)**

DATA	HISTÓRICO
17/10/1969	Reforço de modo definitivo, pela Constituição Federal aos trabalhos de auditoria na fiscalização dos dinheiros públicos, tendo o artigo 70 da mesma, determinado: “(...) a auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três poderes da união que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao tribunal de contas da União, a quem caberá realizar as inspeções necessárias; e no seu parágrafo 4º: O julgamento da regularidade das contas das administrações e demais responsáveis será baseada em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades, sem prejuízo das inspeções mencionadas no parágrafo anterior”.
21/10/1969	Disposição sobre a participação do Conselho Federal e dos Conselheiros Regionais de Contabilidade na elaboração do código de Ética Profissional dos Contabilistas, através do Decreto-Lei nº 1.040.
01/02/1970	Fixação por parte do Ministério da Fazenda dos Procedimentos de Auditoria para o Serviço Público Federal, através da Portaria GB nº 327.
20/08/1970	Estabelece o Decreto nº 67.090 as normas de controle interno e fixa procedimentos de auditoria para o Serviço Público Federal.
04/09/1970	Aprovação do Código de Ética Profissional do Contabilista, através da Resolução nº 290 do Conselho Federal de Contabilidade.
10/05/1972	Regulamentação das disposições da Lei nº 4.728, tornando obrigatória a auditoria de algumas peças contábeis, através da Resolução nº 220 do BACEN.
09 e 11/05/1972	Descrição das normas relativas ao registro dos Auditores do BACEN nº 178 e determinação das Normas Gerais de Auditoria e de Princípios e normas de Contabilidade, de compulsória observação pelos auditores independentes para atender ao previsto na Resolução BACEN nº 220, através da Circular BACEN nº 179.
14/01/1972	Criação do Cadastro Especial de auditores Independentes - CEAI, junto aos CRC's. Os requisitos para inscrição contrariavam as prerrogativas já conquistadas no Decreto-Lei nº 9.295, o que levou o CFC a revogá-la, através da Resolução nº 317.
14/04/1972	Aprovação das Normas e Procedimentos de Auditoria, (revogada pelas Resoluções CFC nº 700 e 701 de 01/06/1991), através da Resolução nº 321 do Conselho Federal de Contabilidade.
.../01/1974	Aprovação pelo IAIB dos Procedimentos de Auditoria para as sociedades seguradoras, através da Resolução nº 01.
07/05/1975	Dá valor de documento de identidade às carteiras expedidas pelos órgãos fiscalizadores do exercício profissional, através da Lei nº 6.206.

Continua na página seguinte

**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil (continuação)**

<b>DATA</b>	<b>HISTÓRICO</b>
15/12/1976	Edição da Lei das Sociedades por Ações, na qual ficou consolidada a obrigação de auditoria independente nas sociedades de capital aberto.
1978	As Leis Federais nºs 6.525 e 6.223/75 submeteram à fiscalização do Tribunal de Contas da União todas as entidades públicas com personalidade jurídica de direito privado, cujo capital pertença, exclusiva ou majoritariamente em ações ordinárias, que dão direito a voto, à União ou qualquer entidade da respectiva administração indireta, inclusive as fundações instituídas ou mantidas pelo poder público federal sem prejuízo do controle exercido pelo poder executivo.
26/01/1982	A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 529 dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.
26/01/1982	A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 530 aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
.../10/1982	Altera dispositivos da Lei nº 5.692, de 11/08/1971, referentes à profissionalização do ensino de 2º Grau.
30/12/1983	A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 563/83 aprova a norma que trata das Formalidades da Escrituração contábil.
29/07/1985	A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 597/85 aprova a norma que trata da Documentação Contábil e de nº 596/85 aprova a norma que trata da Retificação de Lançamentos.
20/01/1986	A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 612/85 aprova a norma que trata das contas de compensação.
21/11/1986	Libera as entidades fiscalizadoras do exercício profissional da supervisão ministerial.
24/04/1991	Edição das Normas Brasileiras de auditoria, Resoluções nºs 700 e 701.
25/07/1991	A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 711 substitui a resolução nº 529.
27/08/1991	As resoluções do Conselho Federal de Contabilidade nºs 684, 685 e 686/90 aprovam as normas que tratam, respectivamente da Escrituração das Filias, do Balancete e do Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis.
22/10/1992	Edição das Normas Brasileiras de Perícia Contábil pelo Conselho Federal de Contabilidade, resolução nºs 731, 733 e da Avaliação Patrimonial Resolução nº 734.
29/10/1999	Edição das normas técnicas sobre perícia, Resolução CFC nº 857/99, reformulando a NBC-P2 (Resolução nº 733/92) e Resolução CFC nº 858/99 reformulando a NBC-T13 (Resolução nº 731/92).
11/06/2002	Edição da NBC T 13 – IT 1 – Termo de Diligência (Resolução nº 938/02).

Continua na página seguinte



**Quadro 2.1 – Visão histórica da perícia contábil no Brasil (continuação)**

<b>DATA</b>	<b>HISTÓRICO</b>
11/06/2002	Edição da NBC T 13 - IT 2 Laudo e parecer de leigos (Resolução nº 939/02).
11/06/2002	Edição da NBC T 13 – IT 3 – Assinatura em Conjunto (Resolução nº 940/02).
01/10/2003	Edição da NBC T 13 - IT 4 - Laudo Pericial Contábil (Resolução nº 978/03)
28/11/2003	Edição da NBC T 13.7 - Parecer Pericial Contábil (Resolução nº 985/03).
22/04/2005	Edição da NBC T 13.2 - Planejamento da Perícia (Resolução nº 1.021/05).
22/09/2005	Edição da NBC T 13.6 - Laudo Pericial Contábil (Resolução nº 1.041/05), revogando a Resolução nº 978/03.
08/11/2005	Edição das normas NBC P 2.3 – Impedimento e suspeição (Resolução nº 1.050/05) e NBC P 2.6 – Responsabilidade e zelo (Resolução nº 1.051/05)
23/12/2005	Edição das normas NBC P 2.1 – Competência profissional (Resolução nº 1.056/05) e NBC P 2.4 – Honorários (Resolução nº 1.057/05)
18/12/2009	Edição da norma NBC TP 01 - Perícia Contábil (Resolução nº 1.243/09), revogando as Resoluções nºs 858/99, 938/02, 939/02, 940/02, 985/03, 1.021/05 e 1.041/05.
18/12/2009	Edição da norma NBC PP 01 – Perito Contábil (Resolução nº 1.244/09), revogando as Resoluções nºs 857/99, 1.050/05, 1.051/05, 1.056/05 e 1.057/05.

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Silva (1993).

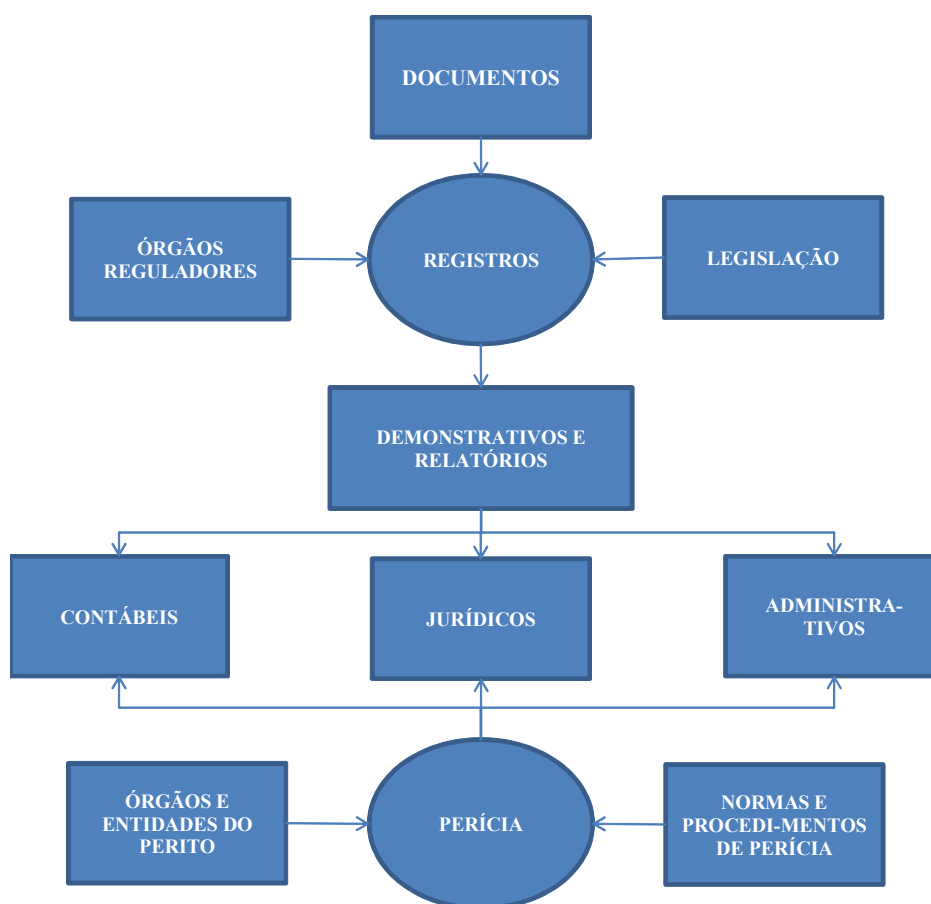
### 2.1.3 Valor informacional da contabilidade

Na sociedade, diversos interesses podem se opor às necessidades individuais. Conhecida a oposição de interesses, ocorre o litígio entre partes interessadas, onde cada um defende critérios próprios de acordo com a sua conveniência, surgindo então a necessidade de se fazer perícia.

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

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

Na Figura 2.1, pode-se observar o vínculo existente entre a contabilidade e a perícia, em que a primeira gera informações e a segunda é usuária dessas informações.



**Figura 2.1 - Vinculação entre a contabilidade e a perícia.**  
**Fonte: Elaborado pelo autor.**

Assim, todas as transações econômicas, amparadas por um documento, são registradas e evidenciadas nos demonstrativos e relatórios contábeis que, por sua vez, podem ser utilizados pelas áreas contábil, administrativa e jurídica para esclarecimento de diversas situações que ocorrem no âmbito organizacional. Dessa forma, a contabilidade, e por sua vez a perícia (contábil), cumprem uma de suas principais funções que é a de prover informações úteis aos

seus usuários. Mas, quem são os usuários ou *stakeholders* das informações geradas pela perícia, no caso, da perícia criminal?

### 2.1.3.1 Os stakeholders da perícia criminal

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

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

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

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

- f) **Agentes políticos:** são os agentes públicos que representam os cidadãos e autorizam, destinam recursos, fiscalizam e definem a jurisdição do serviço.

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

Ainda com base nesta categorização, foram mapeados os principais *stakeholders* da perícia criminal, conforme ilustra a Figura 2.2:

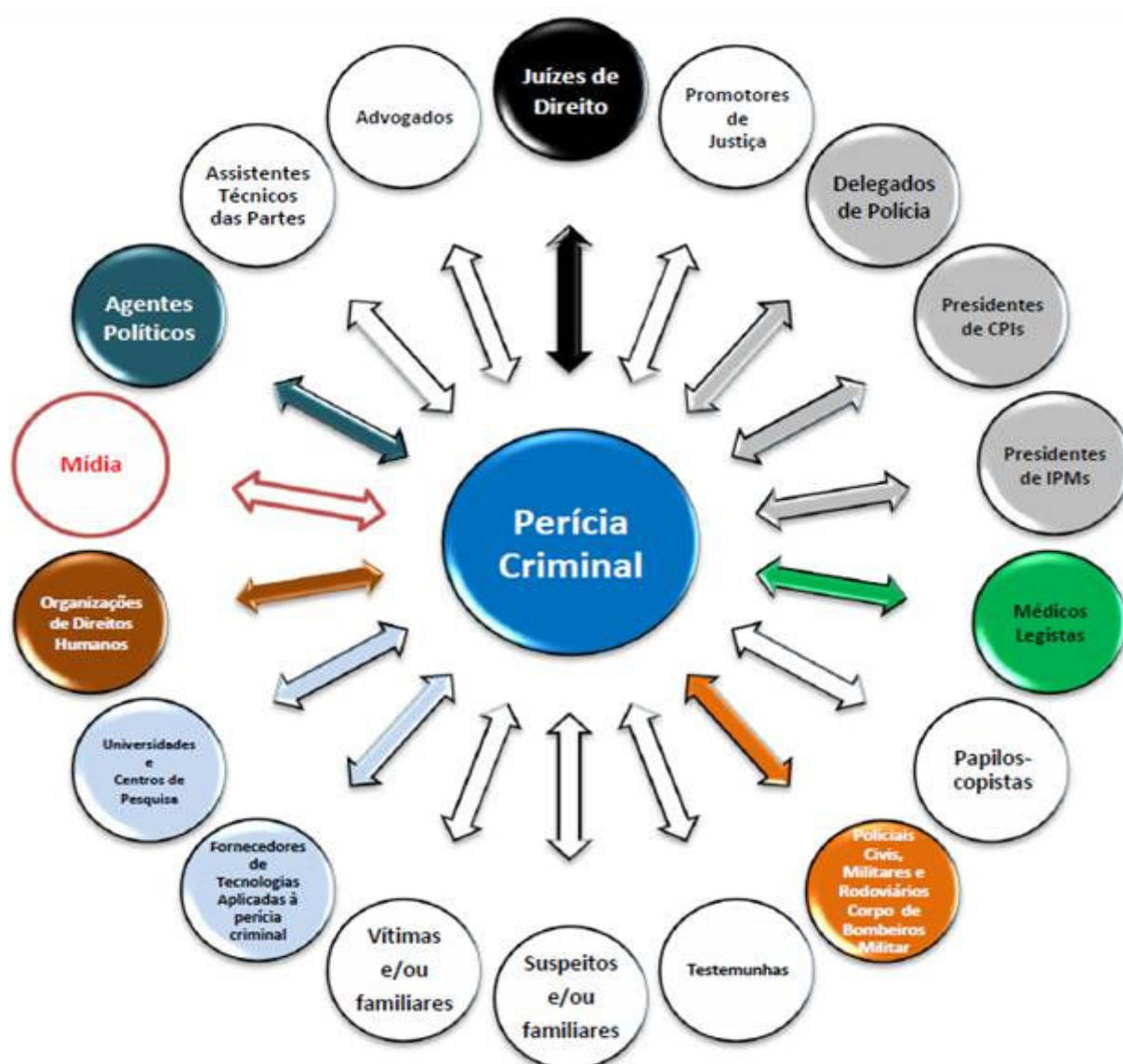


Figura 2.2 – A perícia criminal e seus principais *stakeholders* (Rodrigues, 2010, p. 118).

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

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

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

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

O destinatário final do serviço pericial criminal é o juiz, uma vez que o laudo pericial criminal é muito mais dirigido ao magistrado, não só porque os peritos são classificados como auxiliares da justiça<sup>10</sup>, mas porque a prova pericial criminal transcende o inquérito policial. Todas as demais provas produzidas no inquérito policial são refeitas fase judicial e, eventualmente, acrescentadas outras, exceto algumas (cautelares, não repetíveis e antecipadas)

---

<sup>10</sup> Art. 275 do Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941).

e entre elas, está a prova pericial produzida a partir do levantamento do local de crime. Esta prova não pode ser refeita, e sua ausência nas infrações penais que deixarem vestígios, é causa de nulidade do processo. A perícia “são os olhos do juiz” (de direito) e essencial para a fundamentação da sentença. Dessa forma, o juiz<sup>11</sup> é o cliente externo do serviço pericial criminal.

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

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

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

---

<sup>11</sup> No caso dos crimes tratados nessa pesquisa, o juiz é o denominado “singular”. No entanto, cabe esclarecer que, quando o crime é julgado pelo Tribunal do Júri, como é o caso dos crimes dolosos contra a vida (homicídio, instigação e auxílio ao suicídio, aborto e infanticídio), embora o juiz conduza o processo e aplique a pena, quem decide se o acusado é inocente ou culpado são os jurados, que funcionam como juízes nestes casos. Em ambos os casos, juiz singular ou júri, trata-se de clientes externos.

outras. Dessa forma, o relacionamento dos gestores públicos com os agentes políticos é de vital importância.

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

Outra demonstração da importância dos *stakeholders* para a atividade pericial criminal é o Governo Federal. Por meio da Secretaria Nacional de Segurança Pública – SENASP/MJ, financia ações nos órgãos periciais do país. Este financiamento vai desde a compra de máquinas fotográficas, até a aquisição de equipamentos mais complexos e custosos como robôs e microcomputadores de varredura, bem como reformas e construções de prédios para ampliar suas instalações. Em síntese, os agentes políticos são *stakeholders* considerados críticos para a prestação do serviço pericial.

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

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

inalterado da cena, e tão importante, que estes participantes podem ser considerados co-produtores do serviço pericial criminal.

Dando continuidade ao valor informacional da contabilidade, ela também possui outras importantes funções, e é com base nelas que se encontra o campo de estudos aqui investigado.

Segundo Magalhães e Lunkes (2008, p. 9-12), as funções da contabilidade podem ser classificadas em fundamentais e complementares, conforme Quadro 2.2 a seguir.

**Quadro 2.2 – Funções fundamentais e complementares da contabilidade**

<b>Funções</b>	<b>Fase</b>	<b>Operação</b>
<b>Fundamentais</b>	Escritural Expositiva Interpretativa	Registro Demonstrações Análise
	Administrativa	Planejamento contábil Gestão contábil Instrumental e métodos

<b>Funções</b>	<b>Fase</b>	<b>Aspecto/Enfoque</b>
<b>Complementares</b>	Revisora	Administrativo Técnico Psicológico Profissional
	Pericial	Legal Técnico Psicológico Social Profissional

Fonte: Magalhães e Lunkes (2008, p. 9).

Devido ao objeto de estudo dessa pesquisa, o enfoque será dado às funções complementares referentes à fase pericial.

Na função pericial, é comum recorrer ao conhecimento de contadores para que elucidem dúvidas dos demonstrativos e relatórios dos fatos documentados e/ou registrados para situações conflitantes cujos interesses das partes estejam em oposição. Dessa forma, o esclarecimento na esfera jurídica pode ser realizado pela perícia contábil, tem por objetivo orientar o magistrado e os litigantes.



A partir do próximo tópico, serão apresentados os conceitos de perícia contábil.

#### 2.1.4 Conceitos de perícia contábil

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

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

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

- Serres (1926, p. 711) – “informe, estudio o dictamen que los peritos emitan (oral o escrito), representa para quien lo há solicitado, ordenado o consentido, um conjunto de opiniones coordinadas o de descripciones ilustrativas, o de razonamientos de larga práctica o el resultado de la observación continuada (...) La opinión fundada de los peritos; la respuesta oral o escrita que esos especialistas proporcionam al juez de la causa en las cuestiones que se les someten a su resolución; el informe razonado que ellos emiten sobre algún punto planteado en el expediente, se llama dictamen y también pericia, vocablo este último que proviene del latín peritia, el que significa sabiduría, práctica, experiencia y habilidad em uma ciência o arte.”
- Santos (1928, p. 14; 1940, p. 2) – “Perícia contábil é o exame feito na contabilização de uma administração com o fim de determinar a regularidade ou irregularidade, ou a situação dos fatos ou somente certos fatos que à mesma administração se prendem. A perícia pode se estender ao estudo dos serviços contábeis a fim de dar-lhes organização ou aconselhar reformas. A perícia tem lugar: I – Por vontade ou consentimento do proprietário – voluntária; II – Por ordem judiciária – perícia

judicial.” Na terceira edição de sua obra, ele apresenta a seguinte definição: “Perícia contábil é o exame na contabilização de uma Administração com o fim de verificar a sua regularidade ou de esclarecer ou de estudar ou de resolver assuntos, que à mesma interessam ou que com a mesma se relacionam.”

- D’Áuria (1955, p. 21), “Perícia é o meio de prova admitido pela legislação ou parecer de entendido na matéria em julgamento.”
- Santos (1955, p. 2) – “É a prova pericial contábil como o meio jurídico pelo qual se chega à verdade, à certeza, sobre questões ou fatos contábeis objeto da causa. ;É o caminho trilhado com o objetivo de alcançar os meios afirmativos para os fatos contábeis alegados ou contestados. É também a ação de provar, de fazer a prova contábil.”
- Pacheco Júnior (1959, p. 16) – “A perícia tem por finalidade a demonstração de um fato que por dever do ofício nos cabe verificar e essa demonstração deve ser calçada na mais pura e genuína expressão da verdade.”
- Monteiro (1965, p. 15) – “a peritagem é a actividade do perito, o qual, segundo a definição lexicográfica, é a pessoa douta, instruída, versada, hábil e destra em qualquer ciência, técnica, arte ou outra matéria. À qualidade que lhe conferem os seus conhecimentos e experiência chama-se perícia.”
- Gonçalves (1968, p. 7; 1967, p. 269) – “Exame pericial ou perícia é o exame hábil de alguma coisa realizada por pessoa habilitada ou perito, para determinado fim, judicial ou extrajudicial.” E, acrescenta, que “perícia contábil é o exame hábil de qualquer peça de contabilidade, a vistoria e a avaliação de elementos patrimoniais (estoques, instalações) efetuado por perito-contador.”
- Martins (1968, p. 220; 1973, p. 180) – “A Revisão ou Perícia tem a incumbência de apurar a exatidão dos fatos registrados na Contabilidade. Limita-se ao exame parcial de uma peça ou setor, como poderão verificar o registro de todas as operações realizadas no decorrer do período em observação. A pesquisa procura alcançar a

exatidão técnica e formal, corroborada por uma documentação hábil e sujeita à verificação voluntária ou compulsória”. Em uma outra publicação cinco anos mais tarde, este autor define perícia contábil como sendo “o exame que se realiza na Contabilidade para o fim de verificar-se a correção dos registros procedidos.”

- Klein (1970, p. 39) – “exames técnicos e detalhados, feitos por pessoas especializadas e credenciadas a exames de documentos, bens de qualquer natureza; a exames na pessoa ou no objeto de direito; a exames de atos e fatos, de causa e efeito que originaram o evento, via de regra atendendo a quesitos formulados pelas partes ou pelo juiz.”
- Oliveira (1987, p. 3) – “A perícia é a medida que vem mostrar o fato, quando não haja meio de prova documental para mostrá-lo, ou quando se quer esclarecer circunstâncias, a respeito do mesmo, que não se achava perfeitamente definidas.” E continua, “A perícia importa sempre em exame que necessite de ser feitos por técnicos, isto é, por peritos ou pessoas hábeis e conhecedoras da matéria a que se refere.”
- Vaz (1993, p. 6) – “A perícia é uma especialização que requer um universo diversificado de conhecimentos, não bastando, apenas, a Contabilidade acadêmica, porque, na perícia, o perito precisa enxergar onde não há luz, ler o que não está escrito e encontrar o que não existir.” E acrescenta que, “tais ensinamentos não se aprende nas escolas. Só são assimilados na escola do trabalho diário e com o professor ‘tempo’”.
- Magalhães *et al.* (2004, p. 12) e Magalhães e Lunkes (2008, p. 4) – “A perícia, pela ótica mais ampla, pode ser entendida como qualquer trabalho de natureza específica, cujo rigor na execução seja profundo. Dessa maneira, pode haver perícia em qualquer área científica ou até em determinadas situações empíricas. Por outro lado, a natureza do processo é que a classificará, podendo ser de origem judicial, extrajudicial, administrativa ou operacional. Quanto à natureza dos fatos que a ensejam, pode ser classificada como criminal, contábil, médica, trabalhista etc.”

- Hoog e Petrenco (2005, p. 43-44) – “podemos conceituar a perícia como um serviço especializado, com bases científicas, contábeis, fiscais e societárias, à qual exige formação de nível superior, e deslinda questões judiciais e extrajudiciais.” E acrescenta, “É utilizada como elemento de prova, ou reveladora da verdade em assuntos fisco-contábeis e tem por finalidade a demonstração de um ato ou fato, a qual deve ser efetuada com o maior rigor possível e embasada na mais pura e genuína expressão da verdade.”
- Silva (2005, p. 43) – “A perícia, independente do ramo do saber, possui caráter científico e técnico. Deve estar vinculada a uma das áreas de humanas, exatas ou biológicas. Quando recai sobre o objeto da Contabilidade (patrimônio), denomina-se perícia contábil.”
- Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 16) – “perícia é uma diligência realizada ou executada por peritos, a fim de esclarecer ou evidenciar certos fatos objeto do litígio judicial ou por interesse extrajudicial.”
- Sá (2007, p. 14) – “Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.”
- Alberto (2007, p. 33) – “a perícia contábil é um instrumento técnico-científico de constatação, prova ou demonstração, quanto à veracidade de situações, coisas ou fatos oriundos das relações, efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades.”
- Moura (2007, p. 5) – “De modo amplo, entende-se por perícia um meio de prova, vez que através dessa prova se examinam e se verificam fatos da causa. Perícia, segundo o princípio da lei processual, é a medida que vem mostrar o fato, quando não haja meio de prova documental para revelá-lo, ou quando se quer esclarecer circunstâncias a respeito dele e que não se achem perfeitamente definidos. A Perícia designa a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se apurem, esclareçam, o

exame, a verificação acerca da verdade ou da realidade de certos fatos, por pessoas que tenham reconhecida habilidade ou experiência na matéria de que se trata. A perícia importa sempre em exame que tem de ser feito por técnicos, isto é, peritos ou pessoas hábeis e conhecedoras da matéria a que se refere.”

- Ornelas (2007, p. 33) – A perícia contábil inscreve-se num dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas.”
- Hoog (2008, p. 50) – “podemos conceituar a perícia como um serviço especializado, com bases científicas, contábeis, fiscais e societárias, à qual se exige formação de nível superior, e deslinda questões judiciais e extrajudiciais. É utilizada como elemento de prova, ou reveladora da verdade em assuntos fisco-contábeis, e tem por finalidade a demonstração de um fato ou ato, a qual deve ser efetuada com o maior rigor possível e embasada na mais pura e genuína expressão da verdade.”
- Filho (2008, p. 15) – “procuro definir Perícia porquanto sendo a diligência realizada, como meio de prova, por pessoa ou pessoas físicas, com a finalidade de apurar tecnicamente um fato, com o precípuo escopo de instrução de um procedimento.”
- Cabral (2010, p. 15) – “Perícia é uma diligência realizada ou executada por peritos, a fim de esclarecer ou evidenciar certos fatos, objeto de litígio judicial, ou por interesse extrajudicial. Significa, portanto, a investigação, o exame, a verificação da verdade, ou realidade de certos fatos, por pessoas que tenham habilitação profissional, reconhecida experiência quanto à matéria e ilibada idoneidade moral. Consiste a perícia na realização de exames, vistorias, avaliações, arbitramentos e investigações.”

Para finalizar, a definição do Conselho Federal de Contabilidade<sup>12</sup> sobre Perícia contábil, estabelece que “A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer

---

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

pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.”

No entanto, é no que se refere à prova científica (pericial ou técnica) que é possível verificar um dos reflexos e efeitos incontestáveis produzidos pelo desenvolvimento tecnológico e científico, que apesar de tornar a vida mais fácil, no entanto, trouxe também uma maior complexidade.

Esse meio de prova que recebe tratamento legal em nosso ordenamento jurídico, a prova pericial tem sua razão de ser devido à existência de conhecimentos considerados especiais que somente o perito possuiria. Caso o exame de determinada controvérsia pudesse ser feita pelo juiz, mediante inspeção, exame, acesso ou reconhecimento judicial, não haveria a necessidade de perícia, a não ser que tal exame se torne impossível, em virtude da falta de conhecimentos técnicos especializados por parte do juiz.

Surge, então a necessidade da perícia ser realizada. Mittermaier (1997, p. 151-152) busca arrolar as hipóteses de cabimento de realização de perícia da seguinte maneira:

1. Verificação de existência de um fato que demande ela própria um conhecimento técnico;
2. Diagnóstico da natureza ou qualidade de certos fatos;
3. A admissão de um fato como possível ou provável; e,
4. Investigação das conseqüências de determinados fatos.

Assim, numa pretensão do autor desta tese de sintetizar todas as definições apresentadas pelos autores pesquisados que tratam de perícia, é efetuada a seguinte conceituação de perícia, e, por conseguinte, de perícia contábil:

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

### 2.1.5 Classificação das perícias

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

#### 2.1.5.1 *Perícia judicial*

A perícia judicial é realizada dentro do aparato do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade das partes envolvidas ou por determinação do juiz presidente do feito. Assume forma solene porque é determinado por um magistrado e é processada, segundo regras legais específicas, em processo judicial, em juízo, surgindo sempre em litígios, em matéria a ser julgada que precisa ser esclarecida e é feita para dirimir dúvidas. Segundo suas finalidades, subdividem-se em meio de prova ou de arbitramento. Será prova quando, no processo de conhecimento ou liquidação de artigos, tiver de trazer a verdade real, demonstrável científica ou tecnicamente, para subsidiar a formação da convicção dos julgados. Será de arbitramento quando, determinada no processo de liquidação de sentença, tiver de quantificar, mediante critério técnico, a obrigação de dar (ALBERTO, 2007, p. 38; ZANNA, 2005, p. 53; SÁ, 2007, p. 19; KLEIN, 1970, p. 47; MAGALHÃES *et al.*, 2007, p. 23).

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

Na esfera judicial, as áreas onde o juiz exerce o seu poder jurisdicional são determinadas por varas. A vara tem o sentido e o alcance contábil jurídico de jurisdição da justiça. (HOOG, 2008, p. 213). Dessa forma, quanto à espécie, as perícias judiciais podem ser classificadas de acordo com as informações adicionais que podem apresentar ao magistrado, conforme Quadro 2.3 a seguir.

**Quadro 2.3 – Informações apresentadas na perícia**

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

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

#### 2.1.5.2 Perícia semijudicial

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



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

#### *2.1.5.3 Perícia extrajudicial*

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

#### *2.1.5.4 Perícia arbitral*

A perícia arbitral é aquela realizada dentro do processo arbitral (instância criada por vontade das partes). Não é enquadrada em nenhuma das anteriores por apresentar características peculiares, e de certa forma, híbrida, como se judicial e extrajudicial fosse. Quanto aos procedimentos, assemelha-se muito à perícia judicial, e quanto ao ambiente onde é realizada se assemelha à perícia extrajudicial. Subdivide-se em probante e decisória. Será probante quando funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsidiadora da convicção do árbitro. Será decisória quando seu agente ativo funciona como próprio árbitro da controvérsia. Citamos como exemplos: perícias como força probante, decisória, trabalhista, aluguel de imóvel para fins residenciais e comerciais etc. O perito deverá conhecer o processo e reportar-se diretamente ao árbitro ou ao tribunal arbitral, que é a autoridade designada para propor a solução do conflito. Também muda a forma de contratação, pois o contratado é o árbitro ou a câmara de arbitragem. Nesse caso, o juízo arbitral é uma forma de justiça privada. As partes,

ao contratarem tal juízo, assinam o termo de validação, segundo o qual não se podem socorrer do Judiciário se a sentença arbitral for contrária a seus interesses. Sua finalidade precípua é de dirimir controvérsias relativas a direitos patrimoniais (ALBERTO, 2007, p. 39; ZANNA, 2005, p. 54).

#### 2.1.6 Perícia *versus* auditoria

Perícia não é o mesmo que auditoria. Elas variam em causa, efeito, espaço, tempo e metodologia de trabalho (SÁ, 2007, p. 28-29). No entanto, estas especializações da Contabilidade possuem semelhanças e diferenças que estão resumidas nos Quadros 2.4 e 2.5, respectivamente, a seguir.

**Quadro 2.4 – Semelhanças entre perícia e auditoria**

<b>ITEM DE COMPARAÇÃO</b>	<b>PERÍCIA</b>	<b>AUDITORIA</b>
<b>Planejamento</b>	Prevê o tempo necessário para ser realizada, quantidade de horas, valor financeiro (quando aplicável), forma de pagamento (quando aplicável), metodologia etc.	Prevê tempo e equipe necessários para ser realizada, qualificação da equipe, incluindo auditores, gerentes e sócios; metodologia de trabalho, extensão e profundidade, produto final, valor financeiro e pagamento.
<b>Escopo do trabalho</b>	Para a execução da perícia, podemos utilizar qualquer meio de prova para confirmar os fatos alegados, como documentos, informações orais etc.	Registros contábeis, financeiros e patrimoniais, normas de controle interno, documentos, controles operacionalizados e demonstrações contábeis, normalmente por amostragem.
<b>Objetivo do trabalho</b>	Emissão de laudo pericial.	Emissão de parecer de auditoria, relatório de auditoria, assessoramento, orientação preventiva e corretiva.
<b>Usuário da informação</b>	As partes e a justiça.	Sócios, acionistas, administradores, credores, investidores, órgãos fiscalizadores e público em geral.
<b>Equipe de trabalho</b>	Somente o perito, que pode utilizar auxiliares sem função e sem responsabilidade no processo.	Auditores, gerentes, sócios e consultores. A auditoria é de responsabilidade de gerentes e sócios.

Fonte: Moraes e França (2000, p. 62).

Apresentam também diferenças que estão apresentados no Quadro 2.5 a seguir.

**Quadro 2.5 – Diferenças entre perícia e auditoria**

ITEM DE COMPARAÇÃO	PERÍCIA	AUDITORIA
<b>Escopo do trabalho</b>	Deve acompanhar o laudo pericial como anexo, para confirmar as conclusões do perito.	Constitui prova do auditor, não necessita de confirmação junto ao relatório ou ao parecer.
<b>Opinião pessoal</b>	É absoluta, necessária, detalhista e precisa.	É relativa, observa os aspectos mais relevantes e materiais.
<b>Duração do trabalho</b>	É efêmero. Tem data prevista para iniciar e para terminar.	É continuada. A programação é previamente definida e em período conveniente. É repetitiva.
<b>Relacionamento do trabalho</b>	Com as partes (autor e réu) e o juiz.	Com toda equipe do auditado que desenvolve o trabalho.
<b>Divulgação externa do resultado do trabalho</b>	Não é divulgado.	Na imprensa escrita, normalmente em jornal de grande circulação.
<b>Divulgação interna do trabalho</b>	Não é divulgado. Fica à disposição das partes na Justiça.	Normalmente o auditor faz reunião com a equipe do auditado ao final do trabalho, para colocá-la a par do resultado da auditoria, antes da entrega do relatório e do parecer.
<b>Local de realização do trabalho</b>	Normalmente no escritório do perito, na organização pública de lotação e em local de crime.	No escritório do auditado e do auditor.
<b>Método de pesquisa</b>	Global e amostragem.	Amostragem.
<b>Resultado da pesquisa</b>	Produção de prova: laudo pericial, informação técnica ou parecer técnico.	Revisão: emissão de opinião.
<b>Autoridade</b>	Tem autoridade disposta por lei concedida pelo juiz ou prevista em ordenamento jurídico próprio.	Não tem autoridade no processo da entidade auditada.

Fonte: Adaptado de Morais e França (2000, p. 63); Hoog e Petrenco (2003, p. 98); Sá (2007, p. 28-29).

Após a apresentação dos Quadros 2.4 e 2.5, pode-se concluir que a auditoria, por meio dos relatórios e do parecer, reporta-se, normalmente, a uma parte dos fatos e assume que as evidências e as provas encontradas representam a universalidade das provas. Por isso, o auditor deve assumir o risco por eventuais erros cometidos no seu trabalho, pois, no seu

parecer, emite opinião de que as demonstrações contábeis representam ou não, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da entidade auditada.

Já a perícia, ao inverso da auditoria, reporta-se a fatos ocorridos em um período determinado (abrangência da perícia) e não se utiliza de normas geralmente aceitas e sim de normas específicas. Seu resultado expressa, com fidedignidade, todos os aspectos envolvidos na produção da prova pericial. A prova encontrada é absoluta e o exame realizado é específico, minucioso e imparcial.

Em resumo deste tópico, destaca-se a conclusão apresentada por Hoog (2008, p. 130) da diferença entre perícia e auditoria: “a perícia prova e a auditoria é uma opinião.”

## **2.2 Laudo Pericial**

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

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

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

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

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

### 2.2.1 Conceito

O laudo pericial consiste no resultado da perícia judicial.

Conforme norma do CFC<sup>13</sup>, o laudo pericial contábil é o documento escrito, nos quais os peritos devem registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho.

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

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

Afirma Ornelas (2007, p. 93):

“O laudo pericial contábil é a peça técnica da lavra do perito nomeado. Pode ser elaborado em cumprimento à determinação judicial, arbitral, ou ainda por força de contratação. No primeiro caso, surge o laudo pericial contábil judicial. Nos demais, surge o laudo pericial contábil extrajudicial, um por solicitação de Tribunal Arbitral, outro em decorrência de contrato.”

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

Ornelas (2007, p. 32) afirma que:

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

### 2.2.2 Tipos de laudos

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

Para Hoog (2008, p. 194):

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

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

### 2.2.3 Estrutura

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

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

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

Quanto à estrutura, a norma do CFC<sup>14</sup> orienta que o laudo pericial contábil deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

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

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

### **2.3 Perito**

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

A definição de perito contábil adotada pelo CFC<sup>15</sup> é:

---

<sup>14</sup> Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 – Perícia Contábil, aprovada pela Resolução nº 1.243, de 10/12/2009.

<sup>15</sup> Norma Brasileira de Contabilidade NBC PP 01 – Perito Contábil, aprovada pela Resolução nº 1.244, de 10/12/2009



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

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

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

Segundo Hortal<sup>16</sup>, tem qualidade de peritos,

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

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

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

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

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

---

<sup>16</sup> Anotação de pé de página ao Cânon 1.574 do Padre Jesús Hortal (Código do Direito Canônico – Edições Loyola, 1983, p. 676-677).

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

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

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

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

O perito é um auxiliar do juiz. Os auxiliares do juízo se dividem em dois grupos: os ordinários e os eventuais. Os ordinários são: o escrivão e o oficial de justiça São eventuais: o perito, o depositário, a administrador e o intérprete (FILHO, 2008, p. 24). Este autor ressalta ainda, que é por esse motivo que se considera o juiz como o *peritus peritorium* (perito dos peritos), e assim sendo, não fica adstrito ao laudo<sup>17</sup>.

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

---

<sup>17</sup> Artigo 182 do Código de Processo Penal.

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

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

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

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

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

Ainda, ao perito oficial não basta ser idôneo, nem tampouco ter experiência técnica, deve possuir habilidades e capacidades específicas para somente assim, por serem lidadores por excelência da prova criminal, estar credenciado ao seu processamento, uma vez que, tal qual os juízes, é possuidor das mesmas suspeições e impedimentos<sup>18</sup>.

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

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

---

<sup>18</sup> Artigo 280 do Código de Processo Penal.

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

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

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

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

## **2.4 Prova**

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

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

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

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

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

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

#### 2.4.1 Prova - conceito

A palavra prova concretiza um instituto jurídico de imprescindível valor para que o Direito seja aplicado com seriedade, serenidade, responsabilidade e dentro dos preceitos de justiça, de justo. É ela um dos pilares de sustentação de um ordenamento jurídico.

É quase que inimaginável um processo judicial sem a presença da prova, dada a sua importância. Ora, em um processo da seara penal, o julgador precisa declarar a existência ou não de responsabilidade criminal e em seguida, fazer com que o Estado imponha ou não uma sanção penal ao eventual infrator.

O processo penal brasileiro, a seu tempo, está lastrado no princípio da verdade real ou material, em que são exigidos o fiel conhecimento do ocorrido onde a atividade probatória está livre de forma ou limites, exigindo ainda, a mais ampla investigação para fundamentação

da sentença, não podendo o juiz se satisfazer com a verdade formal (XAVIER de AQUINO e NALINI, 2000, p. 59). O instituto em comento é tratado pelos artigos 155 a 157 do Código de Processo Penal.

Assim, é imprescindível que o fato sob apuração seja reconstruído em todas as suas particularidades para que o Juiz, formando um retrospecto a fim de constituir seu convencimento, possa aplicar o Direito baseado nesta verdade real ou material.

Na concepção de Malcher (1999, p. 332), a produção de provas “não se desenvolve apenas em juízo, mas também, na fase policial, onde a autoridade documenta tudo aquilo que tenha interesse para a solução do conflito, quer investigando, quer preservando o fato no Auto de Prisão em Flagrante”.

Estes procedimentos – coleta de provas – por parte do Estado Juiz e de um acusado se concretiza e se procede desde o início da fase policial e perdura até o fim da instrução criminal, sendo que essa busca pela verdade, seja por parte do réu ou por parte do Estado lhe acusando, é a atividade que constitui a prova.

Silva (2001, p. 656) afirma que é palavra derivada do latim *proba*, de *probare*, significa:

“(...) (demonstrar, reconhecer, formar juízo de), entende-se assim, no sentido jurídico, a demonstração, que se faz, pelos meios legais, da existência ou veracidade de um fato material ou de um ato jurídico, em virtude da qual se concluir por sua existência ou se firma a certeza a respeito da existência do fato ou do demonstrado.

A prova consiste, pois, na demonstração de existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta.”

Por sua vez, Greco Filho (1998, p. 174) entende que a prova provém “do latim *probatio*, que emana do verbo *probare*, significando examinar, demonstrar, persuadir”.

Mirabete (2006b, p. 256) conceitua prova assim:

“Atendendo-se ao resultado obtido, ou ao menos tentado, “provar” é produzir um estado de certeza, na consciência e mente do juiz, para sua convicção, a respeito da existência ou inexistência de um fato, ou da verdade ou falsidade de uma afirmação sobre uma situação de fato, que se considera de interesse para uma decisão judicial ou a solução de um processo.”

A prova, em si, se reveste como luz esclarecedora da dúvida em face dos direitos disputados, neste caso, a liberdade de uma pessoa ante um fato praticado, por sua vez, tipificado na legislação penal e que em desfavor desta seja imputado. Nesse sentido, Tourinho Filho (1997, p. 221), afirma que:

“prova significa, de ordinário, os elementos produzidos pelas partes ou pelo próprio Juiz, visando a estabelecer dentro do processo, a existência de certos fatos. É o instrumento de verificação do *thema probandum*. Às vezes, emprega-se a palavra Prova com o sentido de ação de Provar. Na verdade, Provar significa fazer conhecer a outros uma verdade conhecida por nós. Nos a conhecemos; os outros não.”

Percebe-se, portanto, que a prova se constitui em um tema central no processo, da qual se busca a certeza para dirimir a lide, com o intuito persuasivo ao juiz. A prova é o elemento fundamental, o mecanismo de onde se extrai a verdade acerca de um fato, e assim, se possibilita a aplicação da justiça.

#### 2.4.2 Prova – natureza jurídica

Após sua conceituação, passa-se a abordar sobre a natureza jurídica que envolve a prova, a qual Malcher (1999, p. 332) se refere, atribuindo três sentidos à utilização da prova:

“no primeiro, para designar a atividade desenvolvida antes e no processo, pela autoridade, juiz e partes no sentido de reconstruir o fato, suas circunstâncias, conseqüências e motivos a fim de permitir uma perfeita aplicação pelo juiz das normas adequadas de direito material (direito penal) no segundo sentido para refletir os meios empregados nesta atividade reconstrutiva dos fatos, e no terceiro, para designar o resultado desta atividade submetido ao raciocínio crítico do juiz.”

Por esse entendimento, pode-se constatar que o julgador nada sabe sobre os fatos, daí, surge a necessidade de que os acontecimentos sejam reconstruídos por intermédio das provas. Na mesma esteira também disserta Martins (1996, p. 16) que a produção de provas “inicia-se na fase investigatória, ou seja, quando a autoridade policial passa a apurar o acontecimento por ter notícia do ocorrido, passando a integrar os futuros autos da ação penal, importantes elementos de convicção”.

Pode-se perceber também, que é através da prova que o Estado (Juiz de Direito) reúne os fatos, ou seja, coleciona os conhecimentos necessários para que possa conhecer a verdade e aplicar o Direito. Por essa razão, pode-se atribuir à prova características reconstitutivas dos fatos, ou seja, remontar um fato já ocorrido e se levantar suas peculiaridades para que a estas se aplique o Direito.

### 2.4.3 Objeto da prova

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

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

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

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

Para que se resolva uma ofensa e que já esteja sob apuração é necessário que se demonstre as causas, as circunstâncias e tudo mais sobre o fato para que se chegue à verdade e então se faça a devida justiça.

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

Cumprir ainda destacar que os fatos aceitos pelas partes, ou seja, os ditos incontroversos, também devem ser provados posto que o juiz penal não está obrigado a admitir o que as partes



afirmam, uma vez que lhe é dado indagar sobre tudo o que lhe pareça dúbio e suspeito (MARQUES, 2000, p. 274).

Não precisam ser provados conforme Mirabete (2006b, p. 257) acrescenta,

“os fatos axiomáticos (intuitivos), evidentes por si mesmos (...). Também independem de prova os fatos notórios (notória non e gente probatione) (...) cujo conhecimento integra a cultura normal, a informação dos indivíduos de determinado meio. (...) Também os fatos presumidos não precisam ser provados”.

A composição de uma prova se dá por tudo o que seja útil de forma direta ou indireta para a apuração da verdade. Dessa forma, o objeto da atividade probatório é constituído pela motivação e necessidade de se levar ao juiz a reconstrução do fato como realmente ocorreu.

#### 2.4.4 Finalidade da prova

O estudo da finalidade da prova é de relevante importância, uma vez que cumpre às partes o objeto da prova, ou seja, a produção de prova de suas alegações, enquanto que cabe ao magistrado analisá-las e valorá-las.

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

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

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

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

Conforme pode-se perceber, os envolvidos em um processo penal – inclusive o juiz – devem trazer a certeza ao julgador sobre o que alegam a fim de convencê-lo. Sobre este ponto de

vista, não foge à conclusão a fundamental importância da prova em um processo. Ela serve para demonstrar se o fato existiu, de que forma ocorreu.

Arrematando e confirmando o posicionamento doutrinário acerca da finalidade da prova, Aranha (2006, p. 5) sustenta seu ponto de vista sob a vertente de que a finalidade da prova conceitualmente é “o conjunto de meios idôneos visando a afirmação da existência positiva ou negativa de um fato, destinado a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade, a fim de gerar sua convicção quanto à existência ou inexistência dos fatos deduzidos em juízo”.

#### 2.4.5 Meios de prova

Para que determinado fato seja provado, deve-se haver um meio pela qual se o faça, ou seja, um caminho, um instrumento, uma atividade por intermédio da qual se produza a prova e conseqüentemente se chegue a uma verdade.

Estes instrumentos referenciados, por suas vezes elencados nos artigos 158 ao 250 do Código de Processo Penal<sup>19</sup>, constituem os meios de prova que Mirabete (2006b, p. 259) afirma serem “as coisas ou ações utilizadas para pesquisar ou demonstrar a verdade: depoimentos, perícias, reconhecimentos etc. Como no processo penal brasileiro vige o princípio da verdade real, não há limitação dos meios de prova”.

Denota-se daí que os meios de obtenção de prova traduzem as atividades, instrumentos, ações e tudo mais que possa mostrar uma verdade em um processo.

A norma processual (arts. 158 ao 250 do CPP) se refere aos meios tipificados de prova, porém essa enumeração não é taxativa, podendo servir de prova outros meios que não previstos na lei: filmagens, fotografias etc. São as chamadas provas inominadas.

---

<sup>19</sup> Perícias em geral, como exame de corpo de delito, o interrogatório do acusado, a oitiva do ofendido e testemunhas, reconhecimento de pessoas e coisas, confissão, acareação, prova documental, indiciária e a busca e apreensão.

Entretanto, segundo Mirabete (2006b, p. 259) a busca pelo princípio da verdade real ou material<sup>20</sup>, “que preside a atividade probatória do juiz, exige que os requisitos da prova em sentido objetivo se reduzam ao mínimo, de modo que as partes possam utilizar-se dos meios de prova com ampla liberdade”. E continua Mirabete (2006b, p. 259) alertando que “visando o processo penal o interesse público ou social de repressão ao crime, qualquer limitação à prova prejudica a obtenção da verdade real e, portanto, a justa aplicação da lei”.

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

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

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

Outras limitações são trazidas pelo Código de Processo Penal brasileiro. No artigo prevê que “No juízo penal, somente quanto ao estado das pessoas, serão observadas as restrições à prova estabelecidas na lei civil.” Neste artigo, determina-se a observação às mesmas formalidades previstas na legislação processual civil para a prova quanto ao estado das pessoas, exigindo-se as respectivas certidões, conforme o caso, de casamento, morte, etc.

Já no artigo 158 do CPP, prescreve que “quando a infração deixar vestígios, será indispensável o exame de corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.” Dessa forma, o exame de corpo de delito, na conformidade com o dispositivo

---

<sup>20</sup> Princípio que exige a mais ampla investigação para fundamentação da sentença, não podendo o juiz se satisfazer com a verdade formal.

supra, será exigido para infrações das quais restarem vestígios, não sendo possível suprir esta modalidade pela confissão do acusado.

De um modo geral, destaca-se que a produção de provas deve obedecer aos artigos da lei processual, não sendo possível, conforme se extrai do aparato legal supra referenciado, que se produza prova de qualquer modo ou a qualquer fase do processo. Deve-se sim, fazê-lo conforme impera a lei.

Sob este prisma, torna-se claro que no ordenamento processual brasileiro, mais precisamente na seara penal e no que se refere à produção de provas, é inadmissível a aplicação do adágio popular em que “os fins justificam os meios” e, uma vez inculcando na ocorrência desse adágio dá-se ensejo às provas proibidas ou inadmissíveis<sup>21</sup> que são constituídas pelas provas ilícitas ou ilegítimas.

#### *2.4.5.1 As provas ilícitas e ilegítimas*

Seguindo o entendimento de Mirabete (2006b, p. 260) acerca da prova ilícita, tem-se àquelas como as “que contraíam as normas de Direito Material, quer quanto ao meio ou quanto ao modo de obtenção; e ilegítimas, as que afrontam normas de Direito Processual, tanto na produção quanto na introdução da prova no processo”.

De outra forma, as provas ilícitas são aquelas em cuja obtenção há violação de norma de direito, ou seja, uma prova é obtida ilicitamente quando viola um direito que determinada pessoa tem protegido ou garantido, independentemente de um processo.

Assim, a prova ilícita fere amplamente a legislação e, desta forma, trazem prejuízo à outra pessoa. E caracterizam-se por afrontarem a processualística, isto é, as normas processuais quando de sua produção ou mesmo inserção ao processo. Ante uma prova ilegítima, portanto, se está diante de uma obstrução formal em um processo acarretando em nulidade.

---

<sup>21</sup> A prova é proibida toda vez que caracterizar violação de normas legais ou de princípios do ordenamento de natureza processual ou material.

Qualquer que seja a discussão acerca da utilização de provas ilícitas em um processo, o dispositivo constitucional já referido anteriormente, é imperativo e inflexível quando determina que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”<sup>22</sup> não importando quem a produziu, o Estado ou o particular.

Diferentemente das provas ilícitas, as provas ilegítimas são obtidas mediante uma violação, não de uma norma de direito material, mas de norma de direito processual.

Conforme Aranha (2006, p. 50), ilegítimo é tudo aquilo “a que faltam qualidades ou requisitos exigidos pela lei para ser por ela reconhecido ou posto sob sua proteção”.

Para Capez (2010, p. 261):

“Quando a norma afrontada tiver natureza processual, a prova vedada será chamada de ilegítima. Assim, se, por exemplo, um documento for juntado na fase das alegações finais, na primeira parte do procedimento do júri, tal prova não poderá ser aceita, considerando-se ilegítima, pois o art. 406, § 2º, do CPP proíbe a juntada de qualquer documento nessa fase do processo.”

Dessa forma, se a prova for produzida sem o amparo da lei processual não terá nenhum valor, uma vez que há a violação de um requisito exigido pela referida lei para que a prova seja colocada sob seu abrigo.

#### 2.4.5.2 Teoria dos frutos da árvore envenenada

Com o elenco de todas as normas supra, vê-se presente a regra do Direito americano *fruit of the poisonous tree*, ou seja, “frutos da árvore envenenada”<sup>23</sup>, e que se refere à nulidade das provas obtidas ilicitamente.

Ora, os frutos não sendo bons, ou seja, a prova carregada de ilegalidades impede, por via de imperativo constitucional, que tais provas sejam utilizadas pelo juiz para formar sua convicção ou ancorar-se nelas para julgar.

---

<sup>22</sup> A Constituição da República Federativa do Brasil não é uma mera carta de recomendações ao Direito pátrio e sim, a lei maior, reguladora de todas as outras que dela devem derivar.

<sup>23</sup> O vício da planta se transmite a todos os seus frutos.

## 2.4.6 Prova Pericial Penal: Especificidades e Valoração

### 2.4.6.1 A prova pericial

Notoriamente, ao existir uma lesão a um Direito, e mediante o acionamento do Estado, existirá um processo judicial correspondente para que esta lesão seja sanada, seja no que tange à vítima e sociedade, ou no que se refere à correção da atitude do agente ou mesmo no âmbito particular.

O processo que é formado por uma série de procedimentos, visa elucidar a acusação decorrente da lesão ao Direito. Sob esta apuração realizada no processo estão a existência do fato, a autoria, o *modus operandi* do agente, as circunstâncias, razões que o envolveram.

Para tanto, não deve pairar dúvidas acerca do ocorrido de modo que se possibilite ao julgador exarar sua sentença por intermédio de um processo.

A sentença, por sua vez, deve estar sustentada no convencimento motivado do juiz, porém, obedecidos aos princípios legais, fazendo desta forma, a justiça.

Entretanto, para que forme sua convicção, ao juiz devem ser apresentadas provas por via das quais se demonstre verdades acerca do fato. É comum que em um cotidiano em que vários crimes ocorrem, um deles não deixe vestígios materiais, ou que estes vestígios desapareçam antes da perícia. Por esta razão, o crime somente poderá ser comprovado por via da prova testemunhal da qual, eventualmente pode restar prejudicada, ou não corresponder à verdade.

Por outro lado, se vestígios restarem, entram em ação os exames e registros de forma que documentem por intermédio de estudos técnico-científicos o resultado do que foi apreciado.

Estes exames procedidos aos elementos materiais são chamados Perícia, e devem ser feitos por técnicos qualificados, os quais são denominados Peritos. Ambos, foram conceituados e dissertados no início do capítulo. No entanto, vale aqui ressaltar que o Código de Processo Penal dedicou espaço às Perícias<sup>24</sup>, determinando-lhes valor especial.

---

<sup>24</sup> Livro I, Título VII, Capítulo II – art. 158-184 do Código de Processo Penal brasileiro.

Cada vez mais acentuada em nosso ordenamento jurídico a prova pericial denota sua importância para o deslinde de controvérsias carecedoras de pareceres técnicos, com o escopo primordial de assegurar ao magistrado a segurança de informações acerca do objeto do conflito que se quer provar.

Este instrumento pode também determinar a forma pela qual se procedeu, o meio ou material utilizado para o resultado, além de serem realizadas em pessoas vivas ou cadáveres, objetos, animais e esqueletos.

Vários são os exames a serem requisitados pela autoridade policial e judiciária para que os delitos dos quais restaram vestígios sejam materializados.

Denotam-se entre eles o exame de corpo delito, utilizado para a apuração de lesões corporais, exame de conjunção carnal destinado aos crimes de natureza sexual, exame toxicológico, exame de dosagem alcoólica, exame cadavérico e de exumação de cadáver, realizado em cadáveres para estabelecer a causa da morte, exame grafotécnico e de resíduo gráfico, dentre outros.

Corpo de delito é a “materialidade do crime, isto é, a prova de sua existência (...) Exame de corpo de delito é a verificação da prova da existência do crime, feita por peritos, diretamente, ou por intermédio de outras evidências, quando os vestígios, ainda que materiais, desapareceram (NUCCI, 2006, p. 366).

Percebe-se o valor especial que nossa legislação atribui à perícia, dada a influência decisiva na convicção do juiz.

Já no que tange ao laudo, este resta da investigação realizada pelos peritos, que é documentada por uma peça escrita na qual descreve o material examinado, os resultados obtidos.

Nogueira (1990, p. 493) diz que seu valor “é inegável, visto que, tratando-se de peça técnica, é indispensável à livre convicção do juiz para julgar, já que lhe fornece elementos preciosos”. É nele que os peritos materializam o resultado do exame realizado relatando suas observações e

conclusões. O artigo 158 do CPP versa sobre a matéria o seguinte: “Quando a infração deixar vestígios, será indispensável o exame de corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.”

Ao examinar a norma referenciada, atribui-se que ao inexistir perícia a prova estará prejudicada, impondo nulidade ao processo.

Com base nisto, é sabido que a finalidade desta modalidade de prova é constituir a própria prova, que por sua vez, se caracteriza pelo elemento demonstrativo do fato, visando-se sempre a declaração de um Direito, seja do réu ou da sociedade.

A perícia então, além de estar adstrita à circunstância ou situação relevante ao processo, caracteriza-se por ser um meio de auxílio ao juiz durante a elucidação de fatos sob tutela jurisdicional do Estado dos quais o julgador não tem conhecimento técnico específico. Em regra, cabe à autoridade policial requerer a perícia, entretanto, ela ainda pode ser determinada pelo magistrado ou requerida pelas partes.

Vale destacar que na fase policial<sup>25</sup> embora possam requisitar perícias, as partes não estão legitimadas a apresentar quesitos, porém, poderão fazê-lo na fase judicial, em que o princípio do contraditório se sobrepõe, conforme diz Mirabete (2006b, p. 268), que pode se dar “por ocasião do oferecimento da denúncia ou da queixa, ou no prazo para a defesa prévia (art. 395), seja no final da instrução (art. 499)”.

Existe ainda a possibilidade de serem indeferidas com base no artigo 184 do CPP, caso não sejam indispensáveis ao esclarecimento da verdade.

Deve-se acrescentar que a prova pericial pode ser produzida nas citadas fases do processo judicial ou antes da sua instauração ou ainda na fase investigatória (policial) por se considerar que se a perícia não for realizada em determinado momento, os vestígios esvair-se-ão no tempo, desaparecendo e prejudicando a verdade.

---

<sup>25</sup> Isto porque o Inquérito Policial é peça meramente inquisitiva, não restando a possibilidade de contraditório.



Noronha (1991, p. 98) destaca que:

“A peculiaridade de ser uma função estatal destinada a fornecer dados instrutórios de ordem técnica e a proceder à verificação e formação do corpo de delito (...). A perícia realizada em qualquer fase do procedimento penal, é sempre ato instrutório emanado de órgão auxiliar da Justiça para a descoberta da verdade. Seu valor é o mesmo, quer se trate de perícia realizada em juízo, quer se cuide de exame pericial efetuado durante a fase preparatória do inquérito. A sua força probante deriva da capacidade técnica de quem elabora o laudo e o próprio conteúdo deste.”

Assim, é possível discernir que a prova pericial é diferente de outros meios de prova, podendo-se dizer que sua formação baseada em exames tem maior eficácia ao externar a verdade, conforme se estudará em título próprio que tratará especificamente de sua valoração.

Ainda no âmbito do interesse social e da justiça, ante a presunção de que o juiz de Direito não seja detentor de suficientes conhecimentos técnicos de várias áreas de que deva decidir, surge ao processo a necessidade técnica, atividade, por sua vez, desenvolvida por peritos.

Esses especialistas se manifestam por intermédio de laudos periciais e detêm formação e conhecimentos técnicos específicos e necessários para a apuração dos fatos e decisão da causa, agindo em auxílio ao juiz quando das questões que estejam fora de seu conhecimento profissional.

Sobre os peritos, foi abordado também em tópico específico no início deste capítulo. No entanto, cabe aqui também lembrar que, este profissional deve ter conhecimento técnico especializado, conduta ílibada e estranho às partes envolvidas no processo, posto que está sujeito à disciplina judiciária (CPP, art. 275) e às mesmas causas de suspeição dos juízes (CPP, art. 280). Pela vertente da responsabilidade penal do perito, este é considerado funcionário público (CP, art. 327).

Já no que atine à sua atuação, ao efetuar sua função, examinando pessoas ou coisas, o perito deve emitir seu laudo, que a seu tempo, comprovará uma verdade alegada no processo, seja a favor do réu ou do Estado.

#### 2.4.6.2 Avaliação das provas

- *Credibilidade da Perícia e o valor do laudo*

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

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

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

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

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

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

Como visto, nosso ordenamento jurídico abarca o princípio do livre convencimento do juiz, razão pela qual está ele, legitimado a aceitar ou rejeitar o laudo pericial, momento em que adota-se o sistema liberatório. Resta finalmente destacar que o juiz, carreado por toda uma

cultura jurídica e conhecimentos gerais, deva fundamentar as razões de sua divergência ao laudo.

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

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

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

A falsa perícia, por sua vez, não tem ocorrência frequente, entretanto, de forma perspicaz o Código Penal se posiciona para evitar que ocorram fatos dessa natureza. A perícia viciada colocará em risco o Direito alheio se acaso os peritos, cuja posição é dotada de total confiança do juiz, assim a produzirem, conforme preceitua o artigo 342: “Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade, como testemunha, perito, tradutor ou intérprete em processo judicial, policial ou administrativo, ou em juízo arbitral.”

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

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

- *O princípio do Livre Convencimento Motivado*

Antes de discorrer sobre o tema, cabe abordar algumas considerações sobre os fatos que desencadearão, num futuro processo judicial, a necessidade de se utilizar esse princípio.

Viu-se que um ordenamento jurídico tutela garantias fundamentais à existência e bem-estar dos indivíduos sob sua jurisdição de forma a constituir a paz social. Uma infração à norma

legal, ou seja, a ocorrência de um crime<sup>26</sup> em que se desobedece ao Direito alheio tira da inércia a máquina judicial do Estado originando um processo judicial. É durante o transcorrer deste processo e por via de provas que se materializa a reconstituição dos fatos para que, ao seu término, o magistrado decida se as circunstâncias que o constituíram caracterizam ou não o crime em suas nuances ora trazidas nos conceitos doutrinários. Obviamente, o Ministério Público e a defesa desenvolverão suas teses defendendo seus respectivos interesses antagônicos entre si trazendo à causa versões análogas. O magistrado, neste contexto, deverá alcançar a verdade em uma das vertentes e lastrear seu convencimento, devendo, contudo, estar ancorado sob a imparcialidade e justiça.

Neste momento é invocado o princípio do livre convencimento motivado do juiz, também conhecido como princípio da verdade real ou da livre convicção. Esta modalidade caracteriza-se em nosso ordenamento jurídico por afirmar que o magistrado decidirá livremente de acordo com sua consciência, sem, entretanto, fazê-lo de forma arbitrária. A previsão legal deste princípio está consagrada em nosso ordenamento jurídico no art. 157 do Código de Processo Penal, que por força de seu imperativo preceitua: “O juiz formará sua convicção<sup>27</sup> pela livre apreciação da prova.”

Ao abordar este princípio, é possível concluir e destacar que todas as provas estão expostas no mesmo patamar, carreadas do mesmo valor. Por tal assertiva, todas as provas dos autos devem ter apreciação conjunta pelo magistrado. Acrescentando, Jesus (1989, p. 670) apresenta destaque da exposição de motivos, que em seu item VII retrata:

“Todas as provas são relativas; nenhuma delas terá, *ex vi legis*, valor decisivo, ou necessariamente maior prestígio que outra. Se é certo que o juiz fica adstrito às provas constantes dos autos, não é menos certo que não ficará subordinado a nenhum critério apriorístico no apurar, através delas, a verdade material. O juiz criminal é, assim, restituído de sua própria consciência.”

Na mesma esteira, ao tempo em que ao juiz é garantido a liberdade para julgar, livrando-o do formalismo, deixa-o adstrito às provas existentes no processo, devendo calçar-se nestas para

---

<sup>26</sup> Crime é “o ilícito penal pode ser definido sob três aspectos diversos, obtendo-se assim o seu conceito *legal, material e formal*”. No conceito formal, “pela noção tridimensional, abraçada pelos penalistas de melhor dogmática, o crime passou a ser o fato típico, antijurídico e culpável”. (MAGGIO, 2002, p. 76).

<sup>27</sup> Convicção é o reconhecimento da verdade, seja em face da evidencia da prova ou de fatos que mostram a realidade inconfundível.

então julgar a causa. Por dedução, torna-se claro que o julgador não poderá fundamentar uma sentença em fatos inexistentes no processo.

Mirabete (2006b, p. 266) ensina que “seus domínios são exclusivamente os das provas do processo, porém, na eleição ou avaliação delas, ele é livre, guiando-se pela crítica sã e racional: a lógica, o raciocínio, a experiência etc., o conduzirão nesse exame e apreciação”.

Também na CRFB reza acerca da motivação e que a esta oferece sustentáculo, donde destaca-se o artigo 93, item IX: “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade.”

No mesmo direcionamento, também posicionado encontra-se o artigo 381, III do Código de Processo Penal, que estabelece:

“Art. 381 – A sentença conterá:  
III – a indicação dos motivos de fato e de direito em que se fundar a decisão.”

Eis a absoluta imperatividade que subordina o juiz à motivação de sua sentença ante a livre apreciação da prova.

Observadas as disposições do princípio da Verdade Real, detém o juiz liberdade de avaliação e convencimento amparando-se em qualquer das provas contidas nos autos, devendo, entretanto, motivar, ou seja, informar as razões que o convenceram.

#### *2.4.6.3 Valoração da Prova Pericial*

Cabe aqui demonstrar o valor probatório da prova pericial penal como subsídio para a fundamentação de convicção e decisão do juiz ao prolatar sua sentença.

Após instaurado um processo, este se findará com a produção de provas, momento a partir do qual, assiste ao magistrado o dever de a elas atribuir valor, posto que não pode declinar da jurisdição. Considerando a sua importância, vale atribuir destaque a esse momento processual, eis que, sem o qual, inútil seria garantir às partes seu Direito à produção probatória na busca por suas verdades e o consequente asseguramento de seus direitos. Ciente de que a prova se

reflete na reunião dos elementos aptos a convencer o julgador, faz-se breve alusão ao princípio estudado no subtítulo anterior (livre convencimento motivado), o qual se formaliza pela avaliação das provas carreadas nos autos processuais.

Sobre estas, Martins (1996, p. 107) adverte que,

“a fundamentação do magistrado mediante as provas carreadas nos autos revela seu convencimento e assim pode lavrar a sentença (condenatória ou absolutória<sup>28</sup>) mediante um juízo de certeza moral<sup>29</sup> acerca da verdade perseguida. Este juízo ou convencimento que se espera do magistrado acerca da prova é proveniente de seu vasto saber jurídico, experiência de vida, de seus valores, de sua sagacidade etc”.

Por sua vez, Mirabete (2006b, p. 266) assinala que,

“o juiz está adstrito às provas carreadas aos autos, não podendo fundamentar qualquer decisão em elementos estranhos a eles: o que não está nos autos não está no mundo (*quod non est in actis non est in mundo*). Seus domínios são exclusivamente os das provas no processo, porém, na eleição ou avaliação delas, ele é livre, guiando-se pela crítica sã e racional: a lógica, o raciocínio, a experiência etc., o conduzirão nesse exame e apreciação.”

Destaque-se, portanto, que para decidir a causa, o juiz não aplicará tão somente a técnica jurídica, mas certamente julgará amparado pelas características que envolvem sua estrutura de homem e cidadão. Nessa mesma linha, e enfatizando o lado pessoal e subjetivo adotado pelo magistrado, destaca-se a componente de personalidade que existe na convicção a ser formada, referindo-se à atividade cognitiva que se há de desenvolver, eivada de elementos ‘racionalmente não explicáveis’ e mesmo componentes ‘puramente emocionais’.

Obviamente, a citada atividade cognitiva será desencadeada de acordo com os valores e experiências adquiridas ao longo da vida do magistrado, mesmo antes de sê-lo.

Já sob outra ótica, obstante quanto à valoração probatória, não obstante à liberdade do juiz em formar sua convicção, e ao sistema da livre persuasão racional, num processo em que o Estado deve dar uma solução à lide havida é sabido que a avaliação de todas as provas trazidas são dotadas do mesmo valor.

---

<sup>28</sup> Diz-se absolutória, a sentença que não acolhe o pedido de condenação (MIRABETE, 2006a, p. 446).

<sup>29</sup> A certeza exigida é a certeza moral e não a certeza absoluta. A sentença condenatória criminal deve ser “moralmente certa” e não “absolutamente certa”, o que não seria possível. (ARANHA, 2006, p. 72).

Por outro lado, já que não existe distinção de valores, deduz-se que a convicção e decisão do magistrado podem ser sustentadas por todas as provas lícitas, eis que Demercian e Maluly (2005, p. 286), assinalam que “todos os métodos que não encontrem vedação nas regras de direito material e processual são plenamente aptos a conduzir à certeza moral, como critério da verdade para o juiz, ao entregar a prestação jurisdicional do Estado (...).”

Com essas premissas, as provas são avaliadas sob um conjunto e não individualmente. Desta avaliação, o juiz atribuirá a cada prova um maior ou menor valor, atividade da qual deriva sua convicção com o respectivo fundamento.

De modo antagônico à vertente que dá igual valor as provas carreadas aos autos, vale destacar que na prática, em tese, tal ocorrência é abordada sob outro prisma.

Essa adoção diferenciada de valores faz prevalecer o valor da perícia aos outros meios de prova existentes por várias razões, donde distingue-se principalmente o quesito segurança. Nesse sentido, Martins (1996, p. 41), destaca que:

“A prova pericial reveste-se de relevância, em virtude da evolução tecnológica, vez que atualmente se pode obter a confirmação da presença física do agente no local do fato, ou mesmo da autoria por exame de DNA, sendo possível confirmar-se a voz de um interlocutor em conversa telefônica acoplados a aparelhos sofisticados que medem a graduação das ondas vocais, enfim, existe todo um aparato técnico e tecnológico apto a dirimir dúvidas importantes em um processo.”

Por isso, considerando as vastas e incontáveis matérias que uma perícia pode abranger, quanto ao juiz presume-se não possua conhecimentos técnicos suficientes para realizar uma perícia ou questionar o laudo pericial, razão pela qual se exige um perito para tal. Nesse sentido, corrobora Mirabete (2006b, p. 267):

“não possuindo o juiz conhecimentos enciclopédicos e tendo de julgar causas das mais diversas, surge a necessidade de se recorrer a técnicos e especialistas, que, por meio de exames periciais, com suas descrições e afirmações relativas a fatos que exigem conhecimentos especiais, elucidam e auxiliam no julgamento.”

Vale lembrar aqui que o perito está sujeito à disciplina judiciária (art. 275 do CPP) e à mesma suspeição dos juízes (art. 280 do CPP). Por estas razões, presume-se, o perito não abrirá mão

de sua conduta para realizar um laudo fraudulento ou viciado por má fé, o que fortalece a segurança do magistrado em crer no laudo pericial.

A perícia será realizada em conformidade com o CPP, tendo como característica a transparência, honestidade e conhecimento técnico dos peritos acerca do fato apreciado. Estas razões ensejam que a perícia praticada de acordo com o mandamento legal e com peritos de conduta ilibada ou de confiança do magistrado seja honesta e transparente.

Nesse sentido, Aranha (2006, p. 156-157) assinalou que,

“(...) embora situada como uma prova nominada idêntica às demais, para nós, numa afirmativa arrojada, tem a perícia uma natureza jurídica toda especial que extravasa a condição de simples meio probatório, para atingir uma posição intermediária entre a prova e a sentença. (...) o perito emite um juízo de valor. Apurado o fato entra em conjecturas sobre o relacionamento entre ele e um princípio técnico-científico para, por meio da experiência, da probabilidade ou de uma constatação, fornecer o diagnóstico e, às vezes, o prognóstico (...) o que excede à simples condição de mera prova. (...) a perícia é sempre prospectiva enquanto as provas são retrospectivas.”

Este autor ainda complementa,

“(...) todas as provas serem objetivas, ao passo que a perícia é eminentemente subjetiva. O que caracteriza a perícia é a formulação de um juízo de valor, um julgamento técnico, artístico científico, ou a avaliação de um fato, elementos que importam na afirmativa de que, indiscutivelmente, tem o seu conteúdo subjetivo, o que contraria todas as outras provas. (...) a perícia não é um simples meio de prova, mas um *plus* em relação à prova, porém, um *minus* quanto ao *decisio*, portanto, em posição intermediária entre a prova e a sentença” (ARANHA, 2006, p. 156-157).

Assim, mesmo de forma subjetiva é inegável em contraposição à valoração das provas sob um conjunto, que o laudo pericial adote um caráter de segurança ao juiz.

Serve o laudo de sustentáculo da decisão, como amparo à convicção em razão da responsabilidade atribuída ao magistrado para que se manifeste em nome do Estado e da sociedade ao realizar a prestação jurisdicional.

Isto porque os outros meios de provas são suscetíveis à situações que possam prejudicá-las. É o caso da testemunha que tem medo de expor a verdade por coação de criminosos ou por má fé decorrente de interesse na causa.



Outros exemplos são facilmente elencados, onde se citam a testemunha, que mesmo de boa fé, sua memória ou sentido estejam prejudicados por fatores como o tempo decorrido do fato, deformidade física ou mesmo idade. Cita-se também, a prova contida em um documento que é suscetível a avarias ou torna-se inócuo pela situação material em que se encontram ou pela ação do tempo, traças, acondicionamento. A confissão sob coação, o indício viciado, etc.

Nesses casos, se presente estiver a perícia à luz das determinantes havidas no Direito processual penal, inicialmente esta deverá ser tratada de forma igual às outras provas, entretanto, é em seu íntimo que o juiz atribuirá, ante a dúvida, maior valor ao laudo.

Tal situação, somados ao elenco probatório presente no processo, implicará em uma sentença penal condenatória ou absolutória subsidiada pela prova pericial que, por sua vez, em tese, reveste-se de valor relevante em apoio à atividade judicante.

Ainda sobre a diferenciação de valores entre a perícia e outros meios de prova, Aranha (2006, p. 158) adverte que:

“Finalmente, quando aplicada, constitui um dos alicerces usados pelo juiz para a sentença. (...) Se a perícia tem como pressuposto a chamada de alguém com conhecimento técnico altamente especializado, desconhecido do juiz e das partes, seria um evidente contrassenso a sua rejeição quanto à conclusão, (...). Vale dizer, embora não vinculado aos peritos, o julgador somente poderá afastar as conclusões periciais ocorrendo erro ou dolo, pois se lhe fosse possível chegar às suas próprias conclusões a perícia seria evidentemente desnecessária. A conclusão da perícia fundamenta a decisão. A perícia é a lanterna que ilumina o caminho do juiz que, por não a ter quanto a um determinado fato, está na escuridão. A lente que corrige a visão que está deficiente pela falta de um conhecimento especial.”

Dessa forma, a fim de tentar elucidar as entrelinhas da difícil, mas majestosa função estatal judicante desenvolvida pelo magistrado, Tornaghi (1980, p. 272) esclarece:

“A grande aspiração do jurista, sobretudo em matéria criminal, é a justiça. O juiz, mais que qualquer outra pessoa, é quem a realiza. Isso, entretanto, não é fácil. Julgar não é apenas tarefa de ciência nem somente de arte, mas de religião, de execução de uma obra que só Deus pode efetuar perfeitamente. O ‘juízo é de Deus’, está dito no Deuteronômio (1, 17). ‘Que homem é suficientemente Deus para julgar outro?’ Uma coisa é certa: a missão do juiz é sobre-humana e ultrapassa os limites deste mundo. É, na verdade, uma tarefa religiosa. De todos os encargos cometidos às pobres criaturas, o mais difícil e mais espinhoso, o de maior responsabilidade moral, é o do juiz. Não lhe basta avaliar um fato, o que já não seria pouco; incumbe-lhe penetrar no

mais íntimo da alma, revolver os profundos e obscuros escaninhos da mente, por vezes não apenas sombrios, mas tenebrosos; importa-lhe conhecer e ponderar as taras e os defeitos herdados ao acusado pelos ancestrais; o temperamento e o caráter; as emoções, as paixões e tudo que pode influir na inteligência e na vontade; tem de fazer a síntese desses dados para chegar a uma noção sobre a personalidade. E ainda assim não pode estar seguro de haver conhecido o homem, o grau de liberdade interior com que agiu e, conseqüentemente a medida da responsabilidade”.

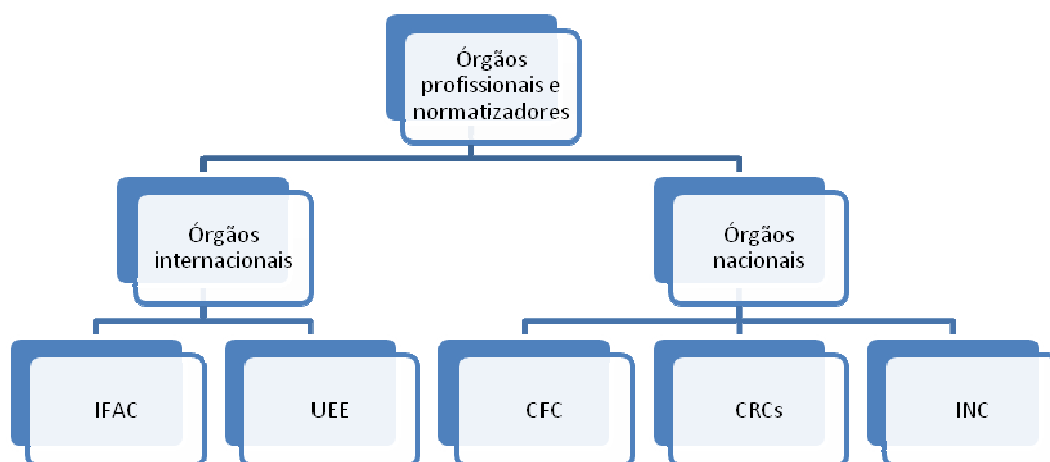
Finalizando, mesmo em um plano subjetivo entre o juiz e o processo no momento de emitir seu convencimento, em que aquele se envolve com as circunstâncias processuais, é a perícia o instrumento que somará na avaliação de provas para que o julgador se torne efetivamente convicto e fundamente sua decisão, promovendo com segurança a prestação jurisdicional do Estado Democrático de Direito e agindo sob lastro da justiça.

## 2.5 Legislação sobre a perícia contábil

### 2.5.1 Órgãos profissionais e normatizadores da perícia

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

Na Figura 2.3 a seguir, são apresentados os principais órgãos nacionais e internacionais que contribuem com a regulamentação da perícia.



**Figura 2.3 - Órgãos normatizadores da perícia.**  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

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

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

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

## 2.5.2 Normas brasileiras sobre as perícias

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **3 CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

Este capítulo apresenta uma revisão da literatura sobre as origens da Seguridade Social, as características do sistema de custeio no Brasil, como também dos crimes de apropriação indébita e de apropriação indébita previdenciária, sua evolução histórica por meio da legislação brasileira. Complementarmente, é analisada a distinção entre os crimes formais e materiais e as consequências penais e processuais que a classificação do crime de apropriação indébita previdenciária acarreta.

#### **3.1 Considerações iniciais: as origens da Seguridade Social**

A sociedade moderna se caracteriza pela vivência e a ideia do individualismo, que predomina em detrimento de qualquer interesse coletivo. Este fenômeno pode ser explicado pela história recente de nosso tempo, onde o Estado tem sob sua guarda e responsabilidade todos os indivíduos, e assim, cada um desses indivíduos acaba se sentindo desobrigado de qualquer prestação para com os demais. Assim, o Estado assume essa condição soberana que acaba desonerando os demais entes sociais.

Dessa forma, fica estabelecido um círculo vicioso por meio de uma lógica estéril, negativa e contraproducente para a vida social, que se verifica e se sustenta na grandiosidade das funções estatais e na relativização dos papéis individuais.

Nos dias de hoje ainda se pode ouvir pessoas que argumentam que têm o direito de sujar locais públicos, ou até mesmo justificam sua destruição sob determinadas situações, pois pagam impostos que financiam o Estado para cobrir os gastos com limpeza e manutenção públicas. Quantos deliberadamente cometem infrações de trânsito pois suportam, também de forma deliberada, caso ocorra, a aplicação da respectiva sanção. Pode-se afirmar que a ‘lei do silêncio’ seja uma das leis mais conhecidas e, na mesma proporção, a mais desrespeitada. Poucos desconhecem que das 22 às 7 horas não é permitido fazer barulho, mas... Há de se notar que a individualização cada vez mais intensa na forma de viver das pessoas, acaba por enfraquecer as relações entre elas. A pessoa que transgride determinada norma de conduta social, seja ela um ilícito civil ou até mesmo um crime, não tem a percepção de que, na realidade, está agindo contra um outro membro social que goza dos mesmos direitos.

Na realidade, quem acaba optando por estabelecer um comportamento desvirtuado, no fundo sabe que sua atitude é indesejável, mas, no entanto, enxerga como vítima o Estado e não o outro indivíduo. A explicação para este fenômeno é muito simples, pois, antes da ofensa ao direito de outra pessoa, o indivíduo transgressor percebe que sua postura fere e ofende um ordenamento jurídico. Assim, quem furta tem como primeira ideia cognitiva a transgressão da norma que caracteriza um comportamento contrário ao Estado, e não eventuais dissabores que causará ao proprietário do bem furtado. Dessa forma, essa escolha individual pelo comportamento desviado surge como um afronta ao Estado e não como um afronta ao igual.

Casagrande (2008, p. 10-11) informa que,

“A necessidade de instituição de programas de seguridade social, o que na prática significa a estatização da solidariedade, tem origem na incapacidade das comunidades em dar suporte às vicissitudes que cada um dos indivíduos enfrenta ao longo da vida (doenças, maternidade, desemprego, velhice, por exemplo). Nasceram, assim, os chamados sistemas de custeio, que procuram equacionar a arrecadação, poupança e repartição da riqueza, entre os quais se destaca o Bismarckiano e o Beveridgeano.”

A doutrina previdenciária aponta dois mecanismos de proteção, dois métodos diversos de recolhimento, administração e repartição dos valores. As concepções de custeio da seguridade atuam, basicamente, **entre gerações** (dos jovens, força de trabalho ativa, para os mais velhos) e **intragerações** (dos mais ricos aos mais pobres).

No Brasil atua um aparelho composto, pois segundo Jorge (2005, p. 27), “pode-se afirmar que o sistema previdenciário nacional opera sobre bases mistas, com elementos Bismarckianos<sup>30</sup> e Beveridgeanos<sup>31</sup>”.

Estrutura-se assim, um sistema de custeio social de proteção aos menos favorecidos que demanda financiamento público. Dessa forma, surge a necessidade de custeio dos programas de seguridade social, e com ela, a obrigação de contribuição financeira a esse custeio.

---

<sup>30</sup> A concepção Bismarckiana é originária de Otto Von Bismarck, a qual determinava um seguro-doença aos operários da indústria alemã, que era custeado pelo Estado, pelos trabalhadores e pelas empresas. A esta primeira experiência, de 1883, seguiu-se a instituição de seguros por acidente de trabalho em 1884 e invalidez e velhice em 1889.

<sup>31</sup> A concepção Beveridgeana é originária do Lord William Beveridge, um liberal inglês que instituiu como marco inicial o seguro-desemprego em 1911. Posteriormente, em 1942, o Relatório denominado *Social Insurance and Allied Services* trouxe as bases do sistema do *Welfare State*, adotado após a Segunda Grande Guerra Mundial por muitos países da Europa ocidental.

### 3.2 A Seguridade Social na Constituição Federal

Na nossa Constituição Federal, logo no artigo 1º os valores sociais do trabalho são mencionados como os fundamentos da República Federativa do Brasil. Logo em seguida, no artigo 3º é mencionado como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Nos artigos 6º e 7º, têm-se:

“Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

(...)

XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei;

(...)

XXIV - aposentadoria;

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;”

Com relação aos servidores públicos efetivos, dispõem os artigos 40 e 149:

“Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.



Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

(...)”

Como se pode perceber pela leitura desses artigos da nossa Constituição, o Brasil adota uma postura protetora, que busca completo abrigo e arrimo a todos os seus cidadãos. O custeio da seguridade social cabe a toda sociedade, pois além dos recursos oriundos dos entes públicos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a sociedade civil financia o sistema de seguridade social por meio das contribuições, estabelecidas pelo artigo 195:

“I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

Conforme adverte Casagrande (2008, p. 24), este artigo, de nº 195, “dá esteio à criminalização das condutas lesivas à arrecadação da seguridade social. É esse dispositivo que cria, constitucionalmente, a obrigação previdenciária e delimita, com maior precisão, quem são os sujeitos passivos de tal obrigação.”

Extrai-se, portanto, que a Constituição Federal, em seu objetivo de efetivar direitos e garantias fundamentais aptos a promover o estado de bem-estar social, buscou assegurar a igualdade, a solidariedade, a dignidade da pessoa humana e a redução das desigualdades sociais. Nesse sentido, para a consolidação da almejada solidariedade e proteção social constitucionalizou-se a chamada seguridade social, cujo conjunto de ações contempla a saúde pública, a assistência social e a Previdência Social (BARCELOS, 2010, p. 15).

Outrossim, o Direito Previdenciário é um ramo do Direito Público que denomina o conjunto de disposições legais que regulamentam a Seguridade Social, com o objetivo de sistematizar, analisar e interpretar as referidas disposições. Castro e Lazzari (2007, p. 51) define a Previdência Social como:

“[...] o ramo da atuação estatal que visa à proteção de todo indivíduo ocupado numa atividade laborativa remunerada, para proteção dos riscos decorrentes da perda ou redução, permanente ou temporária, das condições de obter seu próprio sustento. Eis a razão pela qual se dá o nome de seguro social ao vínculo estabelecido entre o segurado da Previdência e o ente segurador estatal.”

Assim, difere da Seguridade Social que é a denominação dada ao conjunto de ações sociais protetoras, de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, representado pela Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde, nos termos do artigo 194 da Constituição Federal. A Previdência Social é materializada no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que é uma autarquia federal e diz respeito ao sistema em que os trabalhadores e seus dependentes, mediante contribuições pecuniárias daqueles, são protegidos de eventos futuros que ocasionem a perda, parcial ou total, de sua capacidade laborativa e, conseqüentemente, tenham prejudicado seu sustento, tais como: morte, doença, invalidez, acidente, idade, desemprego involuntário, maternidade, reclusão, entre outros eventos contemplados pela lei (CASTRO e LAZZARI, 2007, p. 75).

Desse modo, a relação entre o Direito Penal e o Direito Previdenciário reside no fato daquele se dispor a tipificar e punir delitos que violem a legislação previdenciária, ante o seu caráter protetivo e social.

Ainda segundo Castro e Lazzari (2007, p. 81),

“Na ocorrência de prática de infração à legislação previdenciária, há que se observar se a conduta do agente caracteriza delito ou contravenção penal. Daí a importância da relação com o Direito Penal. Desse ramo obter-se-á a tipificação de condutas reprováveis sob o ponto de vista criminal, sujeitas à

sanção penal, cabendo ao estudioso do Direito Previdenciário ter delas noção.”

Dessa forma, há que se constatar a grande interferência do Direito Penal sobre o Direito Previdenciário. Primeiramente, porque o Direito Penal deve ser a *ultima ratio*, e, segundo, porque o Estado deve buscar o cumprimento da legislação previdenciária por mecanismos outros que não a Lei Penal, criminalizando as condutas, tendo em vista que a tipificação em nada contribui para a efetividade do Direito Previdenciário.

### **3.3 Crimes contra o Sistema Previdenciário Nacional**

Com base no Código Penal Brasileiro, os crimes contra o INSS se dividem basicamente em dois grupos:

- os crimes tidos como “comuns” praticados contra o INSS;
- os crimes específicos denominados:
  - apropriação indébita previdenciária;
  - sonegação de contribuição previdenciária.

De acordo com o objetivo traçado, esta pesquisa se concentra nos crimes específicos denominados de apropriação indébita previdenciária que será detalhadamente apresentado ao longo deste capítulo. No entanto, a título de complementação e entendimento dos tipos penais envolvendo os crimes praticados contra a Previdência Social, nos itens seguintes, serão apresentados de forma concisa e introdutória os demais crimes praticados contra a Previdência Social (INSS).

#### **3.3.1 Crimes “comuns”**

Estes crimes consistem basicamente em obter benefício ilegal por fraude, que cause prejuízo ao INSS, sendo o mais importante deles o de Estelionato, previsto no artigo 171º, § 3º do Código Penal que tipifica crimes contra entes de direito público.

Há outros crimes previstos ainda no Código Penal, no entanto, constituem apenas meios para se alcançar a finalidade da obtenção de vantagem ilegal sobre o INSS, e que acabam sendo consumidos pelo Estelionato ou sua tentativa, sendo eles:

- Falsificação de documento público (art. 297);
- Falsificação de documento particular (art. 298);
- Falsidade ideológica (art. 299);
- Uso de documento falso (art. 304); e,
- Falso testemunho ou falsa perícia (art. 342).

Estes crimes são crimes comuns previstos na Parte Especial do Código Penal, e por não se tratarem de crimes próprios, podem ser executados por qualquer indivíduo, seja ele funcionário público ou não, participe ou não.

Além destes, a Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, fez inserir no Código Penal os crimes próprios de servidores públicos, tenha ou não concurso com agentes externos ao órgão público, sendo eles:

- Inserção de dados falsos em sistema de informações (art. 313-A);
- Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações (art. 313-B), onde não se admite a forma culposa, fazendo-se necessário a comprovação da intenção do agente.

### 3.3.2 Crime de sonegação de contribuição previdenciária

A conduta da sonegação de contribuição previdenciária está tipificada no artigo 337-A, cujo texto legal reproduz-se a seguir:

“Art. 337-A - Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – (VETADO)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.”

Na construção normativa deste crime, há previsão de um resultado e também as formas pelas quais este resultado deve ser atingido, dessa forma, há determinação do resultado e as condutas a serem evitadas.

Segundo Salomão (2001), “todas essas condutas fraudulentas devem ter por escopo e consequência a supressão ou redução da quantia devida a título de contribuição social previdenciária, conforme claramente estabelecido no *caput* do artigo.”

Dessa forma, o resultado é a supressão ou redução de contribuição previdenciária e as respectivas condutas encontram-se enumeradas nos incisos de I a III, sendo indiferente se a contribuição sonegada refere-se à parte patronal ou à parte do empregado, sendo estes incisos analisados conforme se segue:

- O inciso I prevê como crime a omissão em folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária o segurado

empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

- Já o inciso II regulamenta a ocorrência do crime quando o empregador deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da sua contabilidade as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;
- O inciso III aduz que quem omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias também incorrerá nas penas previstas neste artigo.

O crime de sonegação de contribuição previdenciária, dessa forma, é material, uma vez que há a necessidade da verificação de resultado que é a frustração da arrecadação. No momento da ocorrência do fato gerador, surge a expectativa de recolhimento do tributo, que se não realizada, tem como resultado a diminuição da arrecadação para o INSS.

Com base no disposto no parágrafo único do artigo 18 do Código Penal<sup>32</sup>, o elemento subjetivo deste tipo é o dolo, por ausência de previsão legal em sentido contrário.

O sujeito ativo é o empregador ou tomador do serviço e não há dúvidas nesse sentido, pois a norma apresenta sua descrição.

Com relação ao sujeito passivo, Filho (2004, p. 121) afirma que “será sempre, o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, já que é a autarquia federal responsável pela fiscalização e arrecadação das contribuições sociais.”

Conforme dispõe o artigo 27, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991<sup>33</sup>, o objeto material do crime é a contribuição social previdenciária.

Como se pode perceber, o dispositivo legal prevê a reclusão de 2 a 5 anos e multa. Neste caso apenas fica facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a multa quando o

---

<sup>32</sup> O crime é doloso quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo (Inciso I, artigo 18 do Código Penal).

<sup>33</sup> Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Em síntese, a terminologia de **crime previdenciário** é aplicada aos crimes previstos nos artigos 168-A “Apropriação indébita previdenciária” e a este do artigo 337-A “Sonegação de contribuição previdenciária”, ambos incluídos no Código Penal pela lei 9.983/00, que são modalidades de crimes contra o sistema de arrecadação da Previdência Social. Trata-se de delitos fiscais, onde o bem jurídico tutelado é um crédito público de natureza fiscal.

Apresenta-se no item a seguir, estudo detalhado do crime de apropriação indébita previdenciária, objeto de estudo desta pesquisa.

### **3.4 Histórico do crime de apropriação indébita previdenciária na legislação nacional**

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

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

Por sua vez, o artigo 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais<sup>34</sup> citado pelo Decreto-Lei, tratava do crime de furto como se segue:

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

1. (...)

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

---

<sup>34</sup> Aprovada e adotada pelo Decreto nº 22.213, de 14 de dezembro de 1932.

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

Mais adiante, no ano de 1960, com o advento da Lei nº 3.807, de 26 de junho de 1960<sup>35</sup>, o crime de apropriação indébita previdenciária foi modificado, onde em tal dispositivo legal passou-se a descrever o preceito primário da conduta típica, no entanto, reportando-se à sanção prevista em outra lei penal. O artigo 86 desta lei previa:

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

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

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

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

“Art. 155 - Constituem crimes:

(...)

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

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

---

<sup>35</sup> Também conhecida como a Lei Orgânica da Previdência Social.



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

(...)

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

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

Vale mencionar, ainda, que o artigo 86 da já referida Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807/60), foi regulamentado pelo artigo 146 da antiga Consolidação das Leis da Previdência Social<sup>36</sup>, cuja redação era:

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

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

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

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

---

<sup>36</sup> Aprovada pelo Decreto nº 89.312, de 23 de janeiro de 1984.

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

(...)

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

(...)

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

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

“Art. 95 - Constitui crime:

(...)

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

(...)

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

Conforme previsto na Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986<sup>37</sup>, a pena prevista para o crime era de reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos e multa.

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

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

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

---

<sup>37</sup> Também conhecida como a Lei do Crime de Colarinho Branco.

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

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

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

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

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

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

### **3.5 Apropriação indébita previdenciária: uma evolução do crime de apropriação indébita**

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

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

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

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

I - em depósito necessário;

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assim, apropriar-se significa fazer sua coisa alheia. Necessário esclarecer que para a configuração da apropriação indébita deve existir a posse ou a detenção prévia e justa. De

acordo com Eisele (2001, p. 70) a apropriação indébita consiste na “violação fiduciária ou, na expressão tradicional, abuso de confiança, elaborado pelo Direito Francês e previsto originalmente no Código de 1971”.

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

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

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

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

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

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

Segundo Barcelos (2010, p. 46), “a apropriação indébita se consuma quando o agente dispõe da coisa alheia ou se recusa a devolvê-la. A tentativa só é admitida na hipótese de apropriação indébita propriamente dita, quando o agente é interrompido no momento em que se desfaz do bem.”

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

### **3.6 O crime de apropriação indébita previdenciária**

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

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

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

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

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

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

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

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

Agora, vamos separar o tipo objetivo do tipo subjetivo, pois os crimes dolosos se caracterizam pela coincidência entre o que o autor quis e o que ele realizou. Nesse contexto, para se configurar, sob o aspecto do injusto penal, um crime, há, incontestavelmente, necessidade de ocorrer fato típico e antijurídico (para outros, ainda, a culpabilidade; terceiros, averbe-se, acrescem a punibilidade).

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

França (2008) relata que,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Monteiro (2003, p. 32) adverte que,

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo França (2008),

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

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

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

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

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

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

Segundo Welzel *apud* (FRANÇA, 2008), “ao lado do dolo, como elemento genérico pessoal-subjetivo, que leva e forma a ação como um acontecer dirigido a um fim, aparecem no tipo,

frequentemente, elementos especiais pessoais-subjetivos, que dão um colorido ao conteúdo ético-social da ação em um sentido determinado.”

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

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

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

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

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

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

Com base nessa orientação, o crime de apropriação indébita previdenciária jamais se consumaria apenas com o não recolhimento das contribuições descontadas dos funcionários, sendo indispensável a existência do elemento subjetivo do tipo, atinente à vontade de se

apropriar indevidamente desses valores, muito embora, há grande divergência sobre a necessidade de dolo específico – o *animus rem sibi habendi* – para consumação do crime de apropriação indébita previdenciária.

### 3.7 Classificação dos crimes

Dentre as várias formas de classificação dos crimes propostas por Lana (2009, p. 28-29), neste estudo, interessa-nos a classificação quanto ao resultado que os crimes produzem, especificamente, a distinção entre os crimes materiais e os crimes formais. Para tanto, antes, faz-se necessária a análise do conceito e a amplitude do elemento do fato típico denominado resultado.

O resultado pode ser analisado sob dois pontos de vista distintos: natural ou normativo.

Segundo Pimentel (1975, p 27), o resultado natural ou naturalístico pode ser definido como “alguma coisa que realmente se verifica no mundo exterior e que é considerada relevante para o Direito Penal.”

O conceito de resultado normativo se refere a algo que não obrigatoriamente será visível, perceptível. Ainda o mesmo autor caracteriza o resultado normativo como aquele que “se perfaz com a simples infração da lei. Na infração da norma, na violação do direito, já se encontra o resultado”. Resumidamente, qualquer que seja a ação delituosa, sempre haverá um resultado jurídico consistente na própria violação da lei, na lesão efetiva ou potencial de um bem ou de um interesse juridicamente tutelados.

Segundo Lana (2009, p. 31), a compreensão do conceito de resultado – naturalístico ou normativo,

“torna-se essencial para o correto entendimento e correta classificação do crime previdenciário como sendo material ou formal. Pois, somente com tal definição é possível afirmar se o resultado faz ou não parte integrante da conduta e como isso afeta a consumação do crime.”

Ainda o mesmo autor destaca que “o crime material é aquele cujo resultado deve efetivamente causar um dano externo e cronologicamente distinto da conduta.”

O crime material ou de resultado descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para sua consumação é indispensável a produção de um dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação do mundo exterior por ela operada. A não ocorrência do resultado caracteriza a tentativa. Nos crimes materiais a ação e o resultado são cronologicamente distintos (BITENCOURT, 2008, p. 213-214).

Dessa forma, Mirabete (2006a, p. 123) afirma que “no crime material há necessidade de um resultado externo à ação, descrito em lei, e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta.”

Conclui Pimentel (1975, p. 39) que,

“o crime material, portanto, é aquele em que a descrição feita no preceito primário da norma inclui, como elemento essencial do fato típico, a produção de um determinado resultado. É o crime de dano por excelência. O efeito lesivo deve-se concretizar em uma exteriorização destacada da ação.”

O crime formal, em sentido oposto, é aquele onde não é possível a separação cronológica entre a conduta e o resultado.

Bitencourt (2008, p. 213-214) define que, “o crime formal também descreve um resultado, que, contudo, não precisa verificar-se para ocorrer a consumação. Basta a ação do agente e a vontade de concretizá-lo, configuradoras do dano principal, isto é, do *eventus periculi* (ameaça, injúria verbal).”

Assim, nos crimes formais, Mirabete (2006a, p. 123) informa que “não há necessidade de realização daquilo que é pretendido pelo agente, e o resultado jurídico previsto no tipo ocorre ao mesmo tempo em que se desenrola a conduta, havendo separação lógica e não cronológica entre conduta e o resultado.”

Dessa forma, a distinção entre os crimes materiais e os crimes formais reside no momento da realização do resultado. Pois, nos crimes materiais este resultado ocorrerá posteriormente à conduta, sendo separável desta. Por sua vez, nos crimes formais este mesmo resultado ocorrerá junto à conduta, sendo impossível separá-los. De outra forma, em tais delitos, o

resultado, de que depende a existência do crime, se realiza no mesmo tempo que a conduta, de tal sorte que a ideia de resultado é inseparável de seu conceito.

Vale ressaltar, que na doutrina encontra-se ainda uma terceira modalidade de crime: os crimes de mera conduta. Pimentel (1975, p. 64) os define como “aquele em que a ação ou omissão bastam para constituir o elemento material (objetivo) da figura típica penal”.

Para os que consideram sua existência, eles constituem uma categoria autônoma e independente, não podendo ser classificados juntamente com crimes formais.

A justificativa para essa segregação é manifestada pelo fato de que enquanto os crimes formais são crimes de resultado, os crimes de mera conduta não o são, pois nestes não há resultado algum a cogitar, pois a razão de punir está na mera conduta, em si mesmo danosa ou perigosa (PIMENTEL, 1975, p. 64).

De forma categórica para a distinção entre os crimes materiais e formais, Teles (2006, p. 195) contribui da seguinte maneira:

“Material ou crime de resultado é o crime cujo tipo legal de crime contém a descrição de uma conduta e de um resultado, e que somente se consuma com a produção do resultado.

(...)

Formal é o crime cujo tipo descreve a conduta, menciona um resultado, mas não exige que esta ocorra para sua consumação. São chamados de crimes de consumação antecipada ou com resultado cortado.”

Dessa forma, pode-se concluir que a ocorrência de um resultado naturalístico, em momento separado da conduta, nos crimes formais, não é imprescindível para que haja sua consumação, enquanto que nos crimes materiais, sua ausência impede a sua efetivação.

### **3.8 O crime de apropriação indébita previdenciária: formal ou material?**

#### **3.8.1 O crime de apropriação indébita previdenciária como crime formal**

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

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

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

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

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

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

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

Ao classificar o tipo penal dessa maneira, tem-se como importante consequência a desnecessidade do encerramento do processo administrativo fiscal, pois seria suficiente a



simples omissão, não tendo que se falar em lançamento definitivo do crédito tributário. Igualmente, não seria necessária a inversão da posse, dano efetivo à previdência e nem ânimo de apropriação por parte do responsável tributário.

Em uma das decisões<sup>38</sup> proferidas sobre o assunto pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, foi decidido que se trataria de crime formal, não exigindo “para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano para a previdência, restando caracterizado com a simples supressão ou redução do desconto da contribuição”.

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

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

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

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

---

<sup>38</sup> Habeas Corpus nº 86.783, cuja publicação ocorreu em 03/03/2008.

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

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

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

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

### 3.8.2 O crime de apropriação indébita previdenciária como crime material

Ocorre que, no ano de 2008, o Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento de um Agravo Regimental<sup>39</sup> apresentado junto aos autos de um Inquérito do estado de Goiás sob o n.º 2537, em decisão unânime, adotou entendimento diverso sobre o assunto, pois decidiu se tratar o crime de apropriação indébita previdenciária como crime omissivo **material**, sendo indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva. Foi consignado, ainda, que o bem jurídico protegido é o patrimônio da Previdência Social, conforme já tratado anteriormente.

---

<sup>39</sup> Agravo Regimental apresentado em junto ao Inquérito nº 2.537-2 procedente do estado de Goiás, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio de Mello, votada em 10/03/2008 pela Plenária do STF.

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

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

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

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

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

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

Nessa linha, considera-se que o mero desconto dos valores ou a mera ausência de repasse das contribuições descontadas ao INSS, não denotam a ocorrência do crime de forma imediata (formal), porque se faz necessária a verificação se o valor descontado foi ou não repassado ao

INSS, como também, se o valor desses descontos lançados contabilmente nos livros e documentos fiscais é de fato devido.

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

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

Daí, somente após esta verificação é que se poderia afirmar se houve cometimento do referido crime.

Pela definição jurídica, por essa linha de raciocínio, por não ser um crime cujo resultado se confunde com a própria conduta (característica dos crimes formais), pode-se deduzir o crime de apropriação indébita ser material, na mesma esteira da decisão do STF.

A partir desse posicionamento do STF considerando o crime de apropriação indébita previdenciária como material, outras cortes começaram a modificar seus julgados, alinhado-se ao novo entendimento do STF<sup>40</sup>.

Dessa forma, pode-se considerar que o crime em comento passou a adquirir natureza material com respaldo jurisprudencial. Esse novo posicionamento, ao seu turno, traz algumas consequências à tipificação da conduta quanto à sua persecução penal, que serão tratadas a seguir.

---

<sup>40</sup> Supremo Tribunal de Justiça: Habeas-corpus nº 96.348-BA (Relatora Ministra Laurita Vaz – DJU 04/08/2008) e Tribunal Federal Regional da 1ª Região: Habeas-corpus nº 2008.01.00.022849-5/MG (Relatora Juíza Federal Rosimayre Gonçalves de Carvalho).

### 3.8.3 Consequências penais e processuais

#### *3.8.3.1 Da necessidade de exaurimento da via administrativa*

Levando-se em consideração a natureza tributária da contribuição previdenciária, esta sujeita-se ao processo administrativo tributário, fundamentado no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, bem como, no Código Tributário Nacional e na legislação infraconstitucional. No âmbito federal, o Decreto nº 70.235/1972 é o diploma legal que regula o procedimento administrativo e todos os seus requisitos.

Atualmente, o procedimento de fiscalização somente se inicia com a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, pois, segundo Torres (2005, p. 232), visa “dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária.”

Assim, a fiscalização tem como objetivo auferir se houve ou não o nascimento da obrigação tributária, a qual se deu após a ocorrência do fato gerador especificado em lei, não satisfeita espontaneamente pelo contribuinte, tornando a dita obrigação apta a ser exigida pelo fisco, com conseqüente lançamento do tributo e instauração do processo administrativo tributário.

Desse modo, o contencioso processual tributário somente se verificará quando formalizado o conflito de interesse mediante o lançamento do tributo, ensejando o início do processo administrativo tributário. Por outras palavras, após o lançamento e a formalização da pretensão fiscal do Estado abre-se ao contribuinte a oportunidade de apresentar sua defesa e, somente após esta é que o processo administrativo está definitivamente instaurado.

Após o transcurso do processo administrativo cabe ao agente fiscal verificar no decorrer de sua atividade fiscalizatória, a ocorrência de uma obrigação tributária não satisfeita, formalizar o lançamento por meio de lavratura de um Auto de Infração (anteriormente denominada de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD)<sup>41</sup>. E, sendo devida a contribuição, ocorre a inscrição do débito em dívida ativa, ou seja, sua constituição definitiva, motivo pelo qual se entende que somente a partir desse momento é que a contribuição previdenciária torna-se devida.

---

<sup>41</sup> De acordo com o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72.

Nesse sentido Souza (1997) esclarece que,

“Parece nítida a existência de uma questão prejudicial. Não é o juiz criminal que vai afirmar a existência de tributos ou contribuições reduzidos ou suprimidos. Somente a autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, poderá fazê-lo. E assim o fará após o término do procedimento administrativo. A existência ou não de supressão ou redução de tributos ou contribuições é elementar do tipo, no sentido de ser o resultado punível, é a própria tipicidade. Sem ação típica não há de se falar na existência de crime.”

Dessa forma, dar início à uma Ação Penal, com fundamento no art. 168-A do CP, sem o esgotamento da esfera administrativa, a qual apurará a existência do débito, configura, além de desperdício de energia, recursos e uso indevido da máquina estatal, viola ainda a dignidade do réu que corre o risco de ter restrita sua liberdade. Ademais, faz-se necessário que a contribuição previdenciária seja uma obrigação certa, líquida e exigível. Nesse sentido, pode-se dizer que a obrigação somente será certa quando não sujeita a qualquer alteração, tais como em sua base de cálculo, fato gerador, alíquota etc. Desse modo, sem que haja o prévio esgotamento da esfera administrativa, com a confirmação da existência do débito previdenciário, não há como se afirmar pela certeza, liquidez e exigibilidade da contribuição previdenciária por meio da ação penal, sob pena de incorrer em fato atípico, bem como, em constrangimento ilegal por ausência de justa causa (MONTEIRO, 2003, p. 114).

A Ação Penal somente se justifica quando a materialidade delitiva já previamente constituída é certa e robusta. Segundo Gomes (2001, p. 105-106):

“(…) duas conclusões parecem inarredáveis: Primeira: o processo administrativo-fiscal em que se discute a existência ou exigibilidade do crédito tributário ou previdenciário é (obrigatoriamente) uma questão prejudicial frente ao processo penal, devendo implicar a suspensão deste último. [...] Segunda: o pagamento do tributo ou contribuição devido, após encerrado o processo administrativo-fiscal mas dentro do prazo legal, ainda que depois do recebimento da denúncia (a *posteriori*, portanto), também deve ter força extintiva da punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95, aplicado analogicamente.”

Portanto, não há que se falar em instauração da Ação Penal para apuração de crime de apropriação indébita previdenciária sem o prévio esgotamento da esfera administrativa. Esta discussão foi reacendida pela citada decisão do STF, onde se ressalta que este posicionamento é recente (março de 2008). Anteriormente a doutrina e jurisprudência entendiam que era desnecessário o esgotamento da via administrativa para a instauração do inquérito policial e

propositura da ação penal, com fulcro no princípio da independência das instâncias administrativa e penal.

### *3.8.3.2 Princípio da insignificância penal*

Embora algumas condutas estejam tipificadas como crimes, a doutrina e a jurisprudência consideram a aplicabilidade do princípio da insignificância, dessa forma, devem ser excluídas da incidência da norma penal, aquelas condutas que não firam o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal. Assim, não seria razoável movimentar todo o aparato administrativo e judicial para ultimar uma persecução criminal para penalizar uma conduta que não configura uma mácula relevante ao patrimônio da vítima da conduta tipificada pelo Direito Penal.

Nesse sentido, segundo Mestieri (2002, p. 138),

“A ausência de tipicidade pela insignificância do suporte fático (crime de bagatela) é a hipótese mais interessante. Sendo certo que a sanção penal deva ser usada apenas quando a rebeldia individual contra o mandamento normativo geral não possa ser obviada de outro modo (princípio da intervenção mínima), é necessário entender-se que não será qualquer violação formal do tipo que deva ensejar o reconhecimento da tipicidade.”

Toledo (1985, p. 133) elucida que o princípio da insignificância penal emerge porque “o direito penal, por sua natureza fragmentária, só vai até onde seja necessário para a proteção do bem jurídico. Não se deve ocupar de bagatelas.” Não se deve perder de vista, portanto, que as normas penais não incidem sobre todas e quaisquer condutas supostamente típicas. No exemplo de um furto de um bem que represente financeiramente uma bagatela ou ninharia, não devem restar dúvidas de que o bem jurídico tutelado (patrimônio) não é lesado de forma relevante pela conduta da agente. Assim, o furtador não pode ser penalizado, pois, na esteira do princípio da insignificância sua conduta não se subsume ao tipo legal.

Essas condutas típicas tidas como ínfimas que, nada ou pouco violem bens jurídicos igualmente relevantes, são excluídas da sanção penal por esse princípio. Nesse sentido, esclarece Prado (2002, p. 124),

“(...) enquanto manifestação contrária ao uso excessivo da sanção criminal, devem ser tidas como atípicas as ações ou omissões que afetem infimamente

a um bem jurídico-penal. A irrelevante lesão do bem jurídico protegido não justifica a imposição de uma pena, devendo excluir-se a tipicidade em caso de danos de pouca importância.”

Na mesma esteira, aduz Capez (2010, p. 14-15),

“(…) tal princípio funda-se no conhecido brocardo de *minimis non curat protetor*. (...) Segundo tal princípio, o Direito Penal não deve preocupar-se com bagatelas, do mesmo modo que não podem ser admitidos tipos incriminadores que descrevam condutas incapazes de lesar o bem jurídico. A tipicidade penal exige um mínimo de lesividade ao bem jurídico protegido, pois é inconcebível que o legislador tenha imaginado inserir em um tipo penal condutas totalmente inofensivas ou incapazes de lesar o interesse protegido. (...) razão pela qual os danos de nenhuma monta devem ser considerados fatos atípicos. (...) O princípio da insignificância não é aplicado no plano abstrato. (...) Tal princípio deverá ser verificado em cada caso concreto, de acordo com as suas especificidades.”

Por sua vez, Lopes (1997, p. 34) salienta a importância do princípio da insignificância jurídico no direito penal, assim, “o princípio da insignificância vem à luz em decorrência de uma especial maneira de se exigir a composição do tipo penal, a ser preenchido, doravante, não apenas por aspectos formais, mas também, e essencialmente, por elementos objetivos que levem à percepção da utilidade e da justiça de imposição de pena criminal ao agente.”

O mesmo autor ressaltou a procedência do princípio da insignificância, aduzindo que “só haverá de se falar em preservação do princípio da proporcionalidade da sanção penal, correspondendo a gravidade da sanção à gravidade do delito, se, para as infrações desprovidas de conteúdo lesivo, houver a possibilidade de se afastar a incidência da pena.”

Em síntese, o princípio da insignificância penal deve ser observado sempre, em todos os crimes tipificados no Código Penal ou na legislação especial, pois, não se deve punir o agente que não lesa de forma relevante o objeto jurídico tutelado pelo Direito Penal.

Visto isto, é salutar desvendar quais são os vetores que possibilitam identificar que em determinadas situações a tipicidade do crime não é observável em decorrência da aplicação do princípio da insignificância penal.



Assim, quanto ao crime de apropriação indébita previdenciária, deve-se ter como vetor identificador da insignificância o disposto no artigo 1º, da Lei nº 9.441, de 14 de março de 1997, *in verbis*:

“Art. 1º - Fica extinto todo e qualquer crédito do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS oriundo de contribuições sociais por ele arrecadadas ou decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, cujo valor:

I - total das inscrições em Dívida Ativa, efetuadas até 30 de novembro de 1996, relativamente a um mesmo devedor, seja igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais);”

Além desta lei, temos o artigo 4º da Portaria MPAS nº 4.943, de 04 de janeiro de 1999, atualizada pelo artigo 5º da Portaria MPS nº 1.013, de julho de 2003, que determina o seguinte:

“Art. 4º - A Dívida Ativa do INSS de valor até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), considerada por devedor, não será ajuizada, exceto quando, em face do mesmo devedor, existirem outras dívidas que somadas superem esse montante.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos créditos originários de crime, que serão ajuizados independentemente de seu valor.”

Neste sentido, não devem restar dúvidas de que o Estado não possui interesse em promover a execução fiscal contra os devedores fiscais, sempre que o valor inscrito na Dívida Ativa do INSS for igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Quanto ao parágrafo único do dispositivo supracitado, é importante esclarecer que o mesmo se encontra em desconformidade com a Lei nº 9.441, de 14 de março de 1997 e, portanto, em decorrência da hierarquia das normas jurídicas, é evidentemente ilegal tal distinção.

Enfim, no crime de apropriação indébita previdenciária o vetor que identifica o que o Estado entende por bagatela ou ninharia é o valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Destarte, sempre que o valor do débito fiscal subjacente ao crime em tela for igual ou inferior a R\$ 5.000,00 deve-se reconhecer a descaracterização da tipicidade penal em seu aspecto material, graças à aplicação do princípio da insignificância penal.

O Princípio da Insignificância tem grande aplicação dentro dos crimes de apropriação indébita previdenciária, pois se o valor indevidamente apropriado pelo agente é irrisório, incapaz de afetar negativamente o patrimônio público das receitas previdenciárias, pode-se dizer, então

que o fato é insignificante para a esfera penal, sendo, portanto, atípico. Nesse sentido, a Lei Previdenciária estabelece, de forma administrativa um valor mínimo para que seja ajuizada uma ação fiscal. Assim, considerando-se esse patamar, qualquer valor igual ou inferior a ele é reputado insignificante (BARCELOS, 2010, p. 40).

A conclusão é a de que, se ao Estado não interessa movimentar os mecanismos administrativos e judiciais para a cobrança de determinados valores, com muito mais razão, não deve interessar-se pela aplicação de sanção penal relativa a um fato de similar insignificância. Portanto, nas hipóteses em que o valor do débito fiscal é igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (Dívida Ativa do INSS), há evidente falta de interesse do Estado em punir o infrator, razão pela qual o Poder Judiciário deve, nestas hipóteses, reconhecer a exclusão da tipicidade.

No entanto, há uma regra no final do processo quando o juiz poderá conceder ao réu um perdão judicial em determinadas circunstâncias. Nesse sentido, no parágrafo 3º do artigo 168- A dispõe:

“§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.”

Quanto a esta regra do valor mínimo previsto para a concessão do perdão judicial, o juiz pode deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a multa, quando o valor das contribuições previdenciárias devidas foi inferior ao montante mínimo estipulado para ajuizamento de uma ação de cobrança fiscal.

### *3.8.3.3 Dificuldades financeiras e a inexigibilidade de conduta diversa*

A dificuldade financeira é uma das questões passíveis de extinguir a punibilidade do agente nos crimes de apropriação indébita previdenciária. Assim, já existe o entendimento de que a

culpabilidade é afastada pela excludente de inexigibilidade de conduta diversa, pelo fato do acusado não realizar os pagamentos previdenciários, por enfrentar grave crise financeira.

Nesse sentido, a total carência de recursos da empresa exclui o crime, seja pelo reconhecimento da ausência de dolo do devedor ou por não ser exigida outra conduta.

No entanto, para a realização do crime em tela é necessária a disponibilidade efetiva da importância bruta para o pagamento do salário, do qual deve ser retirada uma parte para a Previdência Social, uma vez que não se pode descontar do nada a quantia para repasse. O simples fato contábil de descontar do salário bruto o repasse à Previdência Social não caracteriza o crime, se o empresário, na verdade, só dispõe do líquido a ser entregue ao empregado, sem poder contar com o restante que foi contabilizado somente para apuração do líquido e fixação do *quantum* do desconto para repasse futuro.

Nesse aspecto, afirmam Castro e Lazzari (2007, p. 376-377) que,

“Exclui-se a culpabilidade quando o agente não pode agir de modo diferente, ou seja, não lhe era socialmente exigível atuar conforme a Lei. A inexigibilidade de conduta diversa tem sido reconhecida pelos tribunais como forma de afastar a culpabilidade nos crimes de omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias, quando caracterizado nos autos o estado de insolvência ou dificuldades financeiras capazes de autorizar o comportamento contrário ao exigido pela norma legal. Nesse sentido: ‘O contribuinte só se exime do recolhimento das contribuições de lei em prejuízo da receita pública em casos excepcionalíssimos, quando a prova documental é incontestável e amplamente demonstrativa das dificuldades financeiras da empresa’. (ACR n. 96.0453492-0/SC, TRF da 4ª Região, 1ª Turma, rel. Juiz Gilson Dipp, DJU, de 1.7.98, p.635). As dificuldades financeiras afastam a culpabilidade do agente quando não só os bens da empresa encontram-se onerados, mas, também, os dos sócios gerentes, diretores ou administradores responsáveis pela gestão da empresa. Não basta a mera alegação de dificuldades financeiras, deve o acusado produzir provas contundentes de tal estado.”

Estes autores continuam,

“No que tange à comprovação das dificuldades financeiras, verifica-se, na prática, que os acusados em processo criminal desta natureza buscam a realização de perícia técnica contábil, para que reste demonstrada a impossibilidade de caixa para efetuar os recolhimentos devidos e, por consequência, seja reconhecida a causa supralegal da inexigibilidade de conduta diversa. A verdade é que referida prova é usada, muitas vezes, para dilatar a instrução processual, uma vez que, na maioria dos casos, cingir-se-ia a ratificar as dificuldades facilmente demonstradas por meio de documentos contábeis. A tese das dificuldades financeiras, reside na culpabilidade do agente (reprovação social do comportamento humano). E,

para que o magistrado reconheça a impossibilidade de as obrigações fiscais terem sido cumpridas pelos gestores da empresa, na forma legal, e, com isso, exclua-os de pena, basta, como regra, a análise da prova documental.”

Donde se pode concluir que se não houve desconto, senão contabilmente, se não houve recolhimento retirado do salário bruto, não há de se falar em falta de repasse e muito menos em crime. Ademais, o simples ato de deixar de pagar, não incide em crime, pois, inadimplência não é fato típico.

Outro argumento nesse direcionamento é o de que a conjuntura econômica e social, além da elevada carga tributária do país, coloca muitas empresas em grandes dificuldades financeiras, principalmente as pequenas empresas, o que leva ao não repasse das contribuições previdenciárias, pois se privilegia a continuidade da atividade empresarial. Nesse sentido, quando demonstrado que não houve o dolo, mas sim uma imperiosa necessidade, de forma a não se poder exigir o sacrifício de outros bens jurídicos de igual importância, entre eles a própria sobrevivência dos funcionários, que dependem dos salários para a manutenção presente própria e de suas famílias, não há que se falar em punição pelo art. 168-A do CP, por inexigibilidade de conduta diversa.

Não se pode exigir um comportamento de acordo com a norma jurídica quando em circunstâncias desfavoráveis.

Desse modo, pode-se dizer que a crise financeira enfrentada pela empresa é uma espécie de estado de necessidade. As situações e condutas efetivadas durante esse período devem ser analisadas sob esta perspectiva, suspendendo-se a antijuridicidade do art. 168-A do CP, quando presente a inexigibilidade de conduta diversa.

De acordo com Capez (2010), o estado de necessidade pode ser entendido como:

“(...) causa de exclusão da ilicitude da conduta de quem, não tendo o dever legal de enfrentar uma situação de perigo atual, a qual não provocou por sua vontade, sacrifica um bem jurídico ameaçado por esse perigo para salvar outro, próprio ou alheio, cuja perda não era razoável exigir. No estado de necessidade existem dois ou mais bens jurídicos postos em perigo, de modo que a preservação de um depende da destruição dos demais. Como o agente não criou a situação de ameaça, pode escolher, dentro de um critério de razoabilidade ditado pelo senso comum, qual o salvo.”

Evidentemente, diante de uma situação financeira desfavorável, a empresa deverá optar, pelos critérios da razoabilidade, entre sacrificar a fonte alimentícia presente de seus funcionários e famílias ou a futura, representada pelas contribuições previdenciárias, colocando em risco o próprio exercício da atividade empresarial.

Portanto, afasta-se a punibilidade prevista no art. 168-A quando fica provado cabalmente que a empresa enfrentou dificuldades financeiras de tal monta que chegou a afetar a própria vida pessoal dos dirigentes, pois não há como se exigir conduta diversa. A continuidade da atividade econômica é igualmente importante para o Estado, eis que gera renda e empregos.

Segundo Baltazar Junior (2011, p. 53), “admite-se a comprovação das dificuldades financeiras mediante juntada de documentos:

- a) A existência de títulos protestados;
- b) Ações de execução;
- c) Reclamações trabalhistas;
- d) Venda de bens da empresa ou dos sócios;
- e) Existência de outros débitos tributários;
- f) Pedidos de falência ou autofalência;
- g) Desativação da empresa ou de filiais;
- h) Atraso no pagamento de salários;
- i) Perda de contratos com clientes;
- j) Inadimplência ou atrasos dos clientes;
- k) Ações de despejo.”

#### ***3.8.3.4 Considerações finais***

Em resumo, após o encerramento da ação fiscal o referido documento é remetido ao Ministério Público Federal, o qual tem denunciado criminalmente os sócios proprietários das empresas fiscalizadas, por deixarem de recolher ao INSS, na época própria, a contribuição descontada dos empregados, caracterizando assim, a prática da conduta penal.

Por sua vez, ao defenderem-se na justiça federal, os advogados das empresas têm alegado inexigibilidade de conduta diversa diante de estado de necessidade na prática dos chamados

crimes previdenciários, tese que tem sido admitida por parte de nossas Cortes de Justiça e nossa doutrina penal mais abalizada.

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

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

Resumidamente, se pode concluir que a adoção de uma ou outra corrente<sup>42</sup> apresenta as seguintes implicações:

**Quadro 3.1 – Comparação entre as correntes.**

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

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

<sup>42</sup> Há duas correntes: a que considera o crime de apropriação indébita previdenciária como material (Tese igualitária, pois empresta à apropriação indébita previdenciária tratamento análogo ao da sonegação) e a que considera o crime de apropriação indébita previdenciária como formal (Tese diferenciadora).



## 4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo apresenta a metodologia adotada, destacando a classificação do tipo de pesquisa, a escolha do método, explicitando os critérios utilizados para definição da escolha dos laudos contábeis que serviram de base para as análises e descrevendo os procedimentos adotados na coleta e tratamentos dos laudos. São destacadas, ainda, limitações próprias da metodologia utilizada.

### 4.1 Fundamentação metodológica

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Campomar (1991, p. 95) adverte que,

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

## 4.2 Tipo de pesquisa

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

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

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

Por se tratar de um tema que ainda é base de muitas discussões devido à sua complexidade e não haver um consenso entre os próprios doutrinadores e na atual jurisprudência, visa-se

contribuir para a fundamentação teórica do assunto e uma uniformidade de entendimento da controvérsia objeto desta pesquisa.

Quanto aos meios, este estudo foi bibliográfico e documental. Bibliográfico, porque para a fundamentação teórica do estudo ou revisão da literatura (pesquisa bibliográfica) tem o seu papel bem definido como fundamento que orienta a pesquisa e é um componente indispensável a qualquer tipo de pesquisa. Ancorando-se nesse entendimento, foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica prévia para justificar os limites e contribuições da própria pesquisa, acompanhada da intenção de situar o objeto central do estudo (a relação do tipo penal com o seu conjunto de exames periciais probatórios, donde também pode-se deduzir que há relação da variação do próprio tipo penal, no caso, do crime de apropriação indébita previdenciária ser considerado como material a partir da decisão do STF em março de 2008) em relação à questão teórica formulada (qual a variação ocorrida no conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária depois da decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008). Além disso, toda a fundamentação teórica apresentada ao longo dos capítulos 2 e 3, foi realizada por meio dessa pesquisa bibliográfica. O estudo foi, também, documental, porque se valeu de documentos internos (laudos periciais criminais contábeis) ao Departamento de Polícia Federal, que dizem respeito ao objeto deste estudo.

Dessa forma, as noções apresentadas embasam a presente pesquisa e conduzem o referencial metodológico a ser empregado para a coleta e análise de dados, cujo objetivo constitui-se em analisar os laudos periciais criminais contábeis emitidos pela criminalística do Departamento de Polícia Federal com o objetivo de investigar qual a variação ocorrida no conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária depois da decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008.

### **4.3 Universo e amostra**

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

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

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

A amostra intencional dos laudos foi composta, então, por todos os laudos periciais criminais do tipo de exame contábil que se referiam ao crime de apropriação indébita previdenciária, emitidos desde o início do SISCRIM, sendo considerada a data de 01 de junho de 2006, até 31 de dezembro de 2010.

#### **4.4 Coleta de dados (laudos)**

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

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

#### **4.5 Tratamento dos dados**

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

#### **4.6 Limitações do método**

Em relação à limitação da pesquisa, considerando que o SISCRIM teve sua implementação a partir de junho de 2006, o período compreendido para seleção dos laudos examinados nesta pesquisa foi de 01 de junho de 2006 e 31 de dezembro de 2010.

No próximo capítulo estão apresentados, inicialmente, o percurso percorrido para o exame dos laudos periciais e em seguida, os resultados de suas análises.

## 5 A PESQUISA: ANÁLISE DOS LAUDOS CONTÁBEIS

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

### 5.1 Considerações iniciais

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

- 1º. No Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística – SISCRIM, foi consultado o relatório de produção de laudos da área contábil/financeira do período compreendido entre 01 de junho de 2006 e 31 de dezembro de 2010 que apresentaram classificação definida sobre a natureza do seu exame (subtítulo), gerando um total de 5.102 laudos, distribuídos da seguinte forma, conforme Tabela 5.1:

**Tabela 5.1 – Total de laudos periciais criminais contábeis emitidos no período compreendido entre 01 de junho de 2006 e 31 de dezembro de 2010**

Subtítulo dos laudos	2006	2007	2008	2009	2010	Totais
Contabilidade Societária (Inclui : Empresarial)	5	45	37	42	70	199
Entidade Pública (Inclui : Convênios e contratos)	3	162	245	342	531	1.283
Fiscal/Tributário	1	149	122	107	81	460
Instituição Financeira	2	27	31	18	15	93
Previdenciário	4	31	24	17	11	87
Mercado Financeiro/de Capitais	-	3	6	5	3	17
Confrontos fiscais e financeiros (Evolução patrimonial e movimentação financeira)	294	616	745	527	781	2.963
<b>Totais</b>	<b>309</b>	<b>1.033</b>	<b>1.210</b>	<b>1.058</b>	<b>1.492</b>	<b>5.102</b>

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



2º. Ainda no SISCRIM, em relação ao total de 87 laudos com o subtítulo ‘previdenciário’, foi consultado o “*link*” de cada um destes laudos para obtenção dos respectivos arquivos. Destes 87 laudos, em 4 deles, os arquivos não foram disponibilizados por motivos de falta ou falha na indexação dos mesmos no sistema e, em 11 deles, os laudos se referiam a outros exames ligados à Previdência Social (sonegação previdenciária, atualização e questionamento de benefício concedido, seguro-desemprego, análise e apuração de diferenças de auditorias do INSS), dessa forma, a amostra constitui-se de 72 laudos, que foram agrupados em dois grupos e que apresenta a concentração da emissão dos laudos analisados por estado da federação, conforme Tabela 5.2 a seguir:

**Tabela 5.2 – Quantidade de laudos por período (emissão) e por estado emissor**

Estado	Quantidade de laudos		Totais	%
	01 de junho de 2006 a 10 de março de 2008	11 de março de 2008 a 31 de dezembro de 2010		
SP	9	13	22	30,6%
RJ	2	8	10	13,9%
MG	5	3	8	11,1%
AL	5	2	7	9,7%
MT	4	3	7	9,7%
BA	2	3	5	6,9%
PE	3	1	4	5,6%
CE	1	3	4	5,6%
SE	2	-	2	2,8%
RS	1	1	2	2,8%
DF	-	1	1	1,4%
<b>Totais</b>	<b>34</b>	<b>38</b>	<b>72</b>	<b>100%</b>
<b>%</b>	<b>47%</b>	<b>53%</b>	<b>100%</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A divisão por períodos foi efetuada tendo como referência: o início do funcionamento do SISCRIM em 01/06/2006 e a decisão do STF em 10/03/2008 que passou a considerar o crime de apropriação indébita previdenciária como material.

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

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

3º. Para análise destes 72 laudos, conforme descrito no capítulo anterior, utilizou-se a metodologia de análise de conteúdo por meio das unidades de análise apresentadas no Quadro 5.1 a seguir:

**Quadro 5.1 – Unidades de análise dos laudos contábeis**

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

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

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

### **Sujeito ativo**

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

### **Sujeito passivo**

1. É a União, pois, desde a criação da Receita Federal do Brasil, o INSS deixou de ser o órgão de arrecadação e passou a ter apenas a incumbência de pagamento dos benefícios.
2. O segurado poderá ser vítima, secundariamente, sempre que a falta do recolhimento das contribuições lhe trouxer diminuição no valor dos benefícios previdenciários. No caso do segurado empregado, o valor das contribuições será considerado, ainda que

não recolhido, desde que comprovado o valor do salário contribuição no período considerado para o cálculo. No caso dos demais segurados, em relação aos quais os valores somente serão considerados quando efetivamente recolhidos pela empresa (Lei nº 8.213, de 24/07/1991 – Lei dos Benefícios da Previdência Social – LBPS).

### **Tipo objetivo**

#### . Pagamento de salário

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

#### . Constituição definitiva do débito

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

#### . Desnecessidade de fraude

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

#### . Apropriação

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

#### . Objeto material

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

#### **Tipo subjetivo**

#### . Dolo

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

#### . Ânimo de apropriação

1. A orientação majoritária é no sentido de que não se exige, para a configuração do crime o ânimo de apropriação.
2. No âmbito do STJ, passou a afirmar que o crime de apropriação indébita previdenciária não se esgota somente no deixar de recolher, o que significa, que além da existência do débito, deve ser analisada a intenção específica ou vontade deliberada de pretender algum benefício com a supressão ou redução do tributo, já que o agente 'podia e devia' realizar o recolhimento.
3. Na admissão que o tipo exige a comprovação do ânimo para sua configuração, este restaria descaracterizado pelo fato do contribuinte declarar ao fisco a existência do débito, bem como pelo recolhimento posterior, ainda que fora do prazo, ou ainda, se houver pedido de parcelamento.

4. No caso da apropriação indébita previdenciária, se os agentes responsáveis, que tinham o poder de determinar os recolhimentos das contribuições, foram notificados judicialmente, e findo o prazo fatal ali marcado, não pediram parcelamento integral, nem recolheram o *quantum debeat* ou o *quantum* da apropriação indébita, caracterizando-se assim, a recusa infundada, sem a presença de uma justa causa elisiva do dolo, e consumando-se assim, pela recusa, o delito, o *animus habendi rem sibi*.

## **Culpabilidade**

### **. Dificuldades financeiras**

1. A omissão no recolhimento pode ser motivada por dificuldades financeiras da empresa.
2. A dificuldade financeira deve ser demonstrada com documentos pelos quais se possa evidenciar que não decorreram elas de mera inabilidade, imprudência ou temeridade na condução dos negócios, e, principalmente, tem de resultar de um conjunto de circunstâncias imprevisíveis que tenham comprometido ou ameaçado inclusive o patrimônio pessoal do sócio-gerente ou administrador.
3. No caso de dificuldades financeiras, o que se espera é que o administrador promova o saneamento da empresa, seja injetando recursos próprios, procurando créditos, diminuindo o quadro de pessoal, racionalizando despesas. E, para manter a empresa funcionando, irá privilegiar o pagamento dos empregados e dos fornecedores essenciais. Poderá ainda, utilizar outros recursos como o crédito bancário e mesmo a descapitalização da empresa pela venda de bens. Nessa situação transitória é que a omissão no recolhimento das contribuições poderá ser exculpada pelas dificuldades financeiras.
4. A omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias deverá ser o último recurso de que lança mão o empresário.

5. Deverá ser verificada também, a situação pessoal dos sócios ou acionistas, pois há casos nos quais a empresa está mal, mas o empresário está bem, revelando aumento de patrimônio pessoal no período dos fatos.
  6. Verificação das declarações de renda dos acusados.
  7. Poderá ser considerado o montante das retiradas frente ao valor não recolhido e à situação da empresa.
  8. Admite-se a comprovação das dificuldades mediante juntada de documentos que comprovem, dentre outras:
    - a. Existência de títulos protestados;
    - b. Ações em execução;
    - c. Reclamações trabalhistas;
    - d. Venda de bens da empresa e dos sócios
    - e. Existência de outros débitos tributários;
    - f. Pedidos de falência e autofalência
    - g. Desativação da empresa ou de filiais;
    - h. Atraso no pagamento de salários;
    - i. Perda de contratos com clientes;
    - j. Inadimplência ou atrasos dos clientes;
    - k. Ações de despejo;
    - l. Greve;
    - m. Perda de fornecedor;
    - n. Enchentes e inundações;
    - o. Incêndio;
    - p. Concorrência desleal comprovada.
- 4º. Foi efetuada a leitura e análise dos 72 laudos “decompondo-os” nas seguintes partes: quesitos (quando existentes), o objetivo os exames, os documentos examinados pelos peritos criminais federais, os exames propriamente ditos e as respostas aos quesitos ou as conclusões.

- 5°. Nessa “decomposição” dos 72 laudos, foi identificado que, no capítulo do laudo destinado à descrição dos exames realizados, havia a referência direta para o quesito correspondente onde constava a descrição dos exames. Também o inverso foi identificado, onde a resposta aos exames constava referência ao tópico ou capítulo do laudo onde se encontravam a descrição detalhada dos exames realizados que, assim, embasaram a respectiva resposta. Dessa forma, foi decidido reunir essas duas partes do laudo: **Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões** em uma só unidade de análise.
- 6°. Para a identificação do conjunto probatório reunindo os exames periciais realizados pela perícia criminal federal para a materialização do crime de apropriação indébita previdenciária, foi focada a parte dos laudos “Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões”. Essa decisão encontra respaldo no fato de que é aí, nesta parte do laudo pericial, onde os peritos criminais federais encontram a “liberdade” de fazerem seus comentários e observações, muito embora, sejam influenciados, ou até mesmo direcionados, pelo conteúdo dos “Quesitos”.
- 7°. Essa análise de conteúdo dos laudos contábeis teve como objetivo buscar identificar se houve variação do conjunto probatório por meio dos exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária, tendo como parâmetro a decisão do STF em 10 de março de 2008, que deu suporte à tese apresentada por este estudo.



## 5.2 Laudos periciais criminais federais contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária emitidos entre 01 de junho de 2006 e 10 de março de 2008

### 5.2.1 Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões

**Quadro 5.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis**

Descrição	Laudos nº
a. Comparação mensal/anual dos descontos de INSS sobre a Folha de Pagamento com o Faturamento ou Receita Líquida	3760/2006 (SP); 1687/2007 (SP); 599/2007 (RJ) <sup>43</sup> ; 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 5572/2007 (SP)
b. Comparação da disponibilidade financeira e o débito previdenciário ou indicação de existência de disponibilidade para fazer frente aos repasses não realizados	1008/2006 (BA); 1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 115/2007 (CE); 044/2007 (SE); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 959/2007 (MT); 2235/2007 (MG) <sup>44</sup> ; 3092/2007 (MG); 3134/2007; 376/2007 (AL); 2396/2007 (RS) <sup>45</sup> ; 421/2007 (AL); 163/2008 (RJ)

Continua na página seguinte

<sup>43</sup> Em uma das respostas apresentadas, os peritos signatários do laudo efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “No que se refere ao repasse dos valores descontados dos funcionários à Previdência Social, no qual **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora**, em contrapartida ao pagamento de outras obrigações, tais como: pagamento de fornecedores e de despesas administrativas, gerais, financeiras e tributárias, não cabe à perícia avaliar aspectos de cunho gerencial/administrativo adotados pelo administrador dos recursos, tais como a preferência pelo pagamento de um ou outro credor, em face da subjetividade do assunto e tendo em vista que não há normativo legal que estabeleça prioridades de pagamento.” (Grifo não consta do original).

<sup>44</sup> Neste laudo, em uma das respostas, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “Quando tais valores não são desembolsados para o correspondente pagamento à Previdência Social, esses permanecem disponíveis na empresa, permitindo que ela os utilize de forma diversa de sua finalidade. No caso em questão, os valores não recolhidos foram utilizados para pagamentos de fornecedores, pró-labore, distribuição de dividendos, concessão de empréstimos a empresas ligadas e a parentes, entre outros.

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

<sup>45</sup> Neste laudo, nas conclusões dos exames realizados, o peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários: (*in verbis*): “Diante do exposto, os peritos concluem que a [empresa] realmente efetuou o desconto em folha de pagamento das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, e não as recolheu à previdência no prazo e forma legal ou convencional, considerado o período analisado [...], utilizando esses valores no pagamento de outras obrigações. **Que nesse período, a [empresa] apresentou situação de falta de disponibilidade de recursos financeiros suficientes para a liquidação das suas obrigações tributárias, sem prejuízo do pagamento das obrigações com pessoal, com fornecedores de medicamentos e com prestadores de serviços hospitalares.** E concluem, por fim, que o não recebimento de valores por parte dos devedores da Instituição e, principalmente, a estrutura deficitária da relação custo/receita foram os principais fatores da situação de insolvência financeira apresentada pela entidade, no período analisado.” (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis (continuação)**

<b>Descrição</b>	<b>Laudo nº</b>
c. Análise dos indicadores econômicos, financeiros (Análise de Balanço) – Liquidez, atividade (ciclo financeiro <sup>46</sup> ), estrutura, endividamento, lucratividade, rentabilidade e de solvência.	3760/2006 (SP); 1008/2006 (BA); 4781/2006 (SP) <sup>47</sup> ; 1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 1687/2007 (SP); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 959/2007 (MT); 2235/2007 (MG); 3134/2007 (MG); 4369/2007 (SP); 376/2007 (AL); 4700/2007 (SP); 383/2007 (AL); 2396/2007 (RS); 5572/2007 (SP); 273/2008 (MT)
d. Análise horizontal e vertical (Análise de Balanço e do Resultado)	3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 5572/2007 (SP); 273/2008 (MT)
e. Análise das contas de disponibilidades (caixa e bancos) da empresa	453/2007 (MG); 115/2007 (CE); 044/2007 (SE); 143/2007 (SE); 3134/2007 (MG); 2396/2007 (RS); 421/2007 (AL); 273/2008 (MT); 202/2008 (BA)
f. Análise da movimentação da conta de Contas a receber	3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 4369/2007 (SP); 376/2007 (AL); 2396/2007 (RS); 453/2007 (MG) <sup>48</sup>
g. Análise da movimentação da conta de Fornecedores	3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 4369/2007 (SP); 2396/2007 (RS)
h. Análise da movimentação das contas de impostos, taxas e contribuições a pagar (Passivo)	4781/2006 (SP); 297/2007 (MG); 044/2007 (SE); 4369/2007 (SP) <sup>49</sup> ; 376/2007 (AL); 4700/2007 (SP); 2396/2007 (RS)

Continua na página seguinte

<sup>46</sup> Ciclo financeiro é representado em número de dias e corresponde ao resultado da seguinte equação = PMR + PME – PMP, onde PMR (Prazo médio de recebimentos de clientes); PME (Prazo médio de estocagem) e PMP (Prazo médio de pagamentos de fornecedores).

<sup>47</sup> O Laudo nº 4781/2006 (SP) foi elaborado exclusivamente para responder aos quesitos apresentados pela Defesa, os quais foram apresentados após a feitura do laudo anterior que respondeu aos quesitos apresentados pelo Juiz da respectiva vara, que não fez parte do universo desta pesquisa.

<sup>48</sup> O Laudo nº 453/2007 (MG) também foi elaborado exclusivamente para responder aos quesitos apresentados pela Defesa, os quais foram apresentados após a feitura do laudo anterior que respondeu aos quesitos apresentados pelo Juiz da respectiva vara, que não fez parte desta pesquisa.

<sup>49</sup> Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram a resposta a este questionamento (*in verbis*): “*Levando-se em consideração o objeto desse processo, que é o de apuração de eventual prática de delito de apropriação indébita previdenciária, os Peritos consideram que, independente das respostas apresentadas neste Laudo aos quesitos formulados pela Defesa, a inexistência do Auto de Infração – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) produzido pelos Fiscais de Contribuições Previdenciárias do INSS, s.m.j., prejudica a caracterização formal e material da recusa do agente, sem o qual não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita, uma vez que a finalidade dessa notificação é marcar o prazo para que o agente recolha o débito apurado, onde não ocorrendo até o termo final, caracterizará a recusa e consumará o delito. Dessa forma, os Peritos consideram que, se em algum momento foi efetuada autuação com a produção de uma NFLD, este documento se constitui peça fundamental para complementar as respostas apresentadas por estes Peritos neste Laudo.*” (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis (continuação)**

<b>Descrição</b>	<b>Laudos n°</b>
i. Levantamento dos valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social – demonstrados nas folhas de pagamento, recibos de salários/férias, termos de rescisão de contratos de trabalho ou NFLDs, incluindo o período (competência)	1008/2006 (BA); 1765/2006 (RJ); 043/2007 (PE); 297/2007 (MG); 115/2007 (CE); 044/2007 (SE); 637/2007 (MT); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 959/2007 (MT); 2235/2007 (MG); 3092/2007 (MG) <sup>50</sup> ; 3134/2007 (MG) <sup>51</sup> ; 4196/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 5572/2007 (SP); 273/2008 (MT)
j. Levantamento dos valores pagos a título de remuneração dos sócios ( <i>pro-labore</i> ) ou outros tipos de transferências ou pagamentos	1008/2006 (BA); 1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 453/2007 (MG); 044/2007 (SE); 1687/2007 (SP); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 2235/2007 (MG); 3092/2007 (MG); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 163/2008 (RJ); 202/2008 (BA)
k. Levantamento dos valores pagos a fornecedores, empréstimos bancários, outros encargos e impostos e outras contas diversas, tais como: contas de água, energia elétrica e de telecomunicações	1008/2006 (BA); 3760/2006 (SP); 4781/2006 (SP); 043/2007 (PE); 297/2007 (MG); 044/2007 (SE); 1687/2007 (SP); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 3092/2007 (MG); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 202/2008 (BA)
l. Análise da representatividade das vendas canceladas em relação à receita bruta ou análise da evolução do resultado	4781/2006 (SP); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE)
m. Análise de conformidade da documentação contábil (Livros contábeis e documentação suporte) em relação à legislação contábil e comercial	1765/2006 (RJ); 040/2007 (PE); 297/2007 (MG); 044/2007 (SE); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 143/2007 (SE); 3134/2007 (MG); 4700/2007 (SP); 163/2008 (RJ)
n. Análise das Declarações de Imposto de Renda da empresa (Evolução patrimonial e financeira)	040/2007 (PE); 453/2007 (MG); 334/2007 (MT); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 163/2008 (RJ)

Continua na página seguinte

<sup>50</sup> Em uma das respostas apresentadas, os peritos signatários do laudo efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “O pagamento das contribuições previdenciárias (INSS) devidas pelo clube correspondem a valores devidos por eles à Previdência Social. **A empresa tem a obrigação de realizar o desconto e o devido recolhimento desses valores à Previdência, apresentando, portanto, posse momentânea de recursos de terceiros.** Os registros e documentos contábeis mostram o efetivo desconto das parcelas devidas pelos segurados empregados. Quando tais valores não são desembolsados para o correspondente pagamento à Previdência Social, esses permanecem disponíveis na entidade, permitindo que ela os utilize de forma diversa de sua finalidade, tais como pagamento a fornecedores, compras de bens para ativo imobilizado, pagamento de aluguéis, entre outros.” (Grifo não consta do original).

<sup>51</sup> Em uma das respostas apresentadas, os peritos signatários do laudo efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “**A empresa tem a obrigação de realizar o desconto e o devido recolhimento desses valores à Previdência, apresentando, portanto, posse momentânea de recursos de terceiros.** Quando tais valores não são desembolsados para o correspondente pagamento à Previdência Social, esses permanecem disponíveis na empresa, permitindo que ela os utilize de forma diversa de sua finalidade. No caso em questão, os valores não recolhidos foram utilizados para pagamentos de fornecedores, pró-labore, despesas de comunicação, fretes e compras de mercadorias, entre outros.” (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.2 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis (continuação)**

<b>Descrição</b>	<b>Laudos n°</b>
o. Análise das Declarações de Imposto de Renda dos sócios/administradores da empresa (Evolução patrimonial e financeira)	040/2007 (PE); 043/2007 (PE); 453/2007 (MG); 334/2007 (MT); 1687/2007 (SP); 153/2007 (AL); 2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 383/2007 (AL); 163/2008 (RJ)
p. Indicação do quadro societário da empresa ou composição da diretoria ou conselho fiscal ou de responsável(is) pela empresa ou ainda indicação do contador	1008/2006 (BA); 297/2007 (MG); 334/2007 (MT); 637/2007 (MT); 143/2007 (SE); 2235/2007 (MG); 4196/2007 (SP); 383/2007 (AL)
q. Análise das despesas não dedutíveis	599/2007 (RJ) <sup>52</sup>
r. Análise dos investimentos e desinvestimentos no ativo imobilizado	2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 4369/2007 (SP); 2396/2007 (RS); 421/2007 (AL); 273/2008 (MT)
s. Análise do quadro de funcionários (quantidade)	2400/2007 (SP); 2585/2007 (SP); 4369/2007 (SP); 4700/2007 (SP)
t. Análise das transações com Partes relacionadas	2235/2007 (MG); 376/2007 (AL)
u. Análise da evolução das contas do Patrimônio líquido	376/2007 (AL); 2396/2007 (RS)
v. Outros dados julgados úteis	4781/2006 (SP) <sup>53</sup>

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 5.2.2 Enquadramento dos Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis nas unidades de análises

Para o enquadramento dos exames periciais realizados e descritos no Quadro 5.2, foram analisados a natureza e o objetivo de cada um deles, buscando relacioná-los a cada uma das unidades de análises identificadas no Quadro 5.1. O resultado dessa análise resultou na seguinte distribuição apresentada no Quadro 5.3:

<sup>52</sup> O Laudo n° 599/2007 (RJ) foi um laudo complementar do Laudo n° 1684/2006 que não fez parte do universo desta pesquisa.

<sup>53</sup> Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Levando-se em consideração o objeto desse processo, que é o de apuração de eventual prática de delito de apropriação indébita previdenciária, os Peritos consideram que, independente das respostas apresentadas neste Laudo aos quesitos formulados pela Defesa, a **inexistência do Auto de Infração – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) produzido pelos Fiscais de Contribuições Previdenciárias do INSS, s.m.j., prejudica a caracterização formal e material da recusa do agente, sem o qual não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita, uma vez que a finalidade dessa notificação é marcar o prazo para que o agente recolha o débito apurado, onde não ocorrendo até o termo final, caracterizará a recusa e consumará o delito. Dessa forma, os Peritos consideram que, se em algum momento foi efetuada autuação com a produção de uma NFLD, este documento se constitui peça fundamental para complementar as respostas apresentadas por estes Peritos neste Laudo.**” (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.3 – Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 34 laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise**

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

\* As letras correspondem à ordem alfabética dos exames periciais constantes do Quadro 5.2  
Fonte: Elaborado pelo autor.

### 5.3 Laudos periciais criminais federais contábeis referentes ao crime de apropriação indébita previdenciária emitidos entre 11 de março de 2008 e 31 de dezembro de 2010

#### 5.3.1 Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões

**Quadro 5.4 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis**

Descrição	Laudos n°
a. Comparação mensal/anual dos descontos de INSS sobre a Folha de Pagamento com o Faturamento ou Receita Líquida ou Resultado operacional	1144/2008 (RJ); 1514/2008 (RS); 3878/2008 (SP); 228/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 2484/2009 (SP); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP) <sup>54</sup> ; 195/2010 (MG)
b. Comparação anual dos descontos de INSS sobre a Folha de Pagamento com os rendimentos líquidos declarados pelos sócios ou com os <i>pro-labores</i> recebidos	1144/2008 (RJ); 5710/2008 (SP); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP); 1717/2010 (RJ)

Continua na página seguinte

<sup>54</sup> Neste laudo, nas conclusões apresentadas, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “[...] os valores a título de contribuição previdenciária descontada dos empregados não são custos da empresa, sendo valores retidos dos funcionários para posterior repasse aos cofres públicos da receita previdenciária, atuando a empresa como mera intermediária arrecadadora. Assim, esse repasse não impacta nos resultados (lucro ou prejuízo) da empresa, ao qual alega estar incorrendo em prejuízos durante os períodos questionados”. (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.4 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis (continuação)**

Descrição	Laudos n°
c. Análise da evolução da receita do desempenho operacional e do resultado dos exercícios da empresa	867/2008 (PE); 632/2008 (CE) <sup>55</sup> ; 228/2008 (SP); 2399/2008 (RJ); 1954/2009 (SP); 2002/2009 (RJ); 141/2009 (SP); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE); 1717/2010 (RJ)
d. Análise do endividamento da empresa e o seu perfil	867/2008 (PE); 039/2010 (SP); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE)
e. Análise dos indicadores econômicos, financeiros (Análise de Balanço) – Liquidez, atividade (ciclo financeiro <sup>56</sup> ), estrutura, endividamento, lucratividade, rentabilidade e de solvência.	867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 2146/2008 (MT); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 5801/2008 (SP); 323/2009 (SP); 192/2009 (AL); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE); 1717/2010 (RJ)
f. Análise horizontal e vertical (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado)	228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 2002/2009 (RJ); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA)
g. Análise da movimentação da conta de Contas a receber	867/2008 (PE)
h. Análise dos pagamentos efetuados a título de Previdência Social	5801/2008 (SP); 527/2009 (MG); 1954/2009 (SP); 192/2009 (AL); 978/2009 (BA); 141/2009 (SP)
i. Levantamento e análise dos pagamentos dos salários	978/2009 (BA); 141/2009 (SP); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ) <sup>57</sup>
j. Verificar o registro contábil dos valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social nas folhas de pagamento	1514/2008 (RS); 951/2008 (BA); 508/2010 (CE)

Continua na página seguinte

<sup>55</sup> Neste laudo, em uma das respostas, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “[...], a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social”. (Grifo não consta do original).

<sup>56</sup> Ciclo financeiro é representado em número de dias e corresponde ao resultado da seguinte equação = PMR + PME – PMP, onde PMR (Prazo médio de recebimentos); PME (Prazo médio de estocagem) e PMP (Prazo médio de pagamentos).

<sup>57</sup> Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram os seguintes comentários (*in verbis*): “Quanto ao conceito de retenção o perito desconhece o significado financeiro específico do vocábulo “financeiro”, entendendo que deva ser aplicado o significado geral (“semântico”, ou seja, o de “guardar em seu poder o que é de outrem”). Outrossim, o não pagamento seria uma forma de retenção tal como o desconto. No caso em tela teria havido dupla retenção: a primeira, a do salário dos empregados e, a segunda, a da parcela do INSS sobre o salário dos empregados”. (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.4 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis (continuação)**

Descrição	Laudos n°
k. Levantamento dos valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social – demonstrados nas folhas de pagamento, recibos de salários/férias e termos de rescisão de contratos de trabalho ou nas NFLD's	585/2008 (MT); 1144/2008 (RJ) <sup>58</sup> ; 1514/2008 (RS); 3878/2008 (SP); 632/2008 (CE); 2146/2008 (MT) <sup>59</sup> ; 228/2008 (SP); 951/2008 (BA); 5388/2008 (SP); 790/2008 (CE); 2314/2008 (RJ); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 527/2009 (MG); 192/2009 (AL); 2484/2009 (SP); 2022/2009 (MG); 978/2009 (BA); 141/2009 (SP); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE) <sup>60</sup> ; 195/2010 (MG); 433/2010 (AL)
l. Levantamento dos valores pagos a título de remuneração dos sócios ( <i>pro-labore</i> ) ou outros tipos de transferências ou pagamentos	1514/2008 (RS); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 192/2009 (AL); 2002/2009 (RJ); 1800/2009 (MT); 268/2010 (BA); 1898/2010 (SP); 729/2010 (RJ); 195/2010 (MG)
m. Levantamento dos valores pagos a fornecedores, empréstimos bancários, outros encargos e impostos e outras contas diversas, tais como: contas de água, energia elétrica e de telecomunicações	632/2008 (CE); 5801/2008 (SP); 1800/2009 (MT); 141/2009 (SP); 729/2010 (RJ)

Continua na página seguinte

<sup>58</sup> Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “A contribuição previdenciária devida ao INSS, incidente sobre o salário dos funcionários, é composta de duas partes, as quais têm, resumidamente, o seguinte tratamento técnico-contábil: [...]. A segunda, objeto deste processo, é descontada pela empresa dos salários dos funcionários. Por conseguinte, o custo deste encargo é dos empregados. Esta parcela é usualmente contabilizada na rubrica “INSS a Recolher” em contrapartida com a rubrica representativa dos Gastos com salários e ordenados, configurando a dedução do salário pago ao funcionário. Portanto, neste caso, **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social.**” (Grifo não consta do original).

<sup>59</sup> Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Considerando a principal razão dos prejuízos da empresa, qual seja, o alto custo dos serviços prestados, que representaram, em 2001, 96% da Receita Operacional Bruta, **é de se considerar que os administradores da empresa tivessem que priorizar os dispêndios, se com a execução do serviço ou com as demais obrigações, que incluem, inclusive, as despesas administrativas, necessárias à continuidade operacional da empresa.**” E acrescenta: “A DRE da empresa aponta como principais despesas os custos operacionais e as despesas administrativas - **essenciais para a prestação do serviço e para a consequente continuidade operacional da empresa - que já seriam suficientes para consumir toda a receita da empresa no período.**” (Grifo não consta do original).

<sup>60</sup> Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “A cota do segurado (objeto de processos de apropriação indébita) refere-se à parcela custeada pelos empregados, descontada dos seus salários. É parcela deduzida da conta “Salários a Pagar”, tendo como contrapartida, também, a conta contábil “INSS a Recolher”. **A empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários (segurados) à Previdência Social.**” E acrescenta: “[...] a empresa pode recolher apenas a parcela referente à cota do empregado segurado a fim de não ser configurada apropriação indébita de recursos, descontados dos salários, a serem recolhidos aos cofres da Previdência Social”. (Grifo não consta do original).

**Quadro 5.4 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis (continuação)**

<b>Descrição</b>	<b>Laudos n°</b>
n. Análise da movimentação das contas de impostos, taxas e contribuições a pagar (Passivo)	323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 1800/2009 (MT); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ)
o. Análise das contas de disponibilidades (caixa, bancos e aplicações financeiras de curto prazo) da empresa	1514/2008 (RS); 632/2008 (CE); 2146/2008 (MT); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 790/2008 (CE); 192/2009 (AL); 2022/2009 (MG); 1800/2009 (MT); 729/2010 (RJ); 508/2010 (CE)
p. Análise de conformidade da documentação contábil (Livros contábeis e documentação suporte) em relação à legislação contábil e comercial	1851/2008 (RJ); 370/2009 (DF); 195/2010 (MG); 1717/2010 (RJ)
q. Comparação da disponibilidade financeira e o débito previdenciário ou indicação de existência de disponibilidade para fazer frente aos repasses não realizados	1851/2008 (RJ); 632/2008 (CE); 2146/2008 (MT); 228/2008 (SP) <sup>61</sup> ; 790/2008 (CE); 5710/2008 (SP); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 2484/2009 (SP); 1800/2009 (MT); 039/2010 (SP); 1898/2010 (SP); 508/2010 (CE); 195/2010 (MG) <sup>62</sup>
r. Análise das Declarações de Imposto de Renda da empresa (Evolução patrimonial e financeira)	1144/2008 (RJ); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 2002/2009 (RJ); 228/2008 (SP); 5388/2008 (SP); 5710/2008 (SP); 2022/2009 (MG); 268/2010 (BA); 729/2010 (RJ)
s. Análise das Declarações de Imposto de Renda dos administradores da empresa (Evolução patrimonial e financeira)	1144/2008 (RJ); 867/2008 (PE); 1851/2008 (RJ); 323/2009 (SP); 370/2009 (DF); 2002/2009 (RJ); 039/2010 (SP); 268/2010 (BA); 2022/2009 (MG)

Continua na página seguinte

<sup>61</sup> Neste laudo, no decorrer dos exames, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “[...]verificam os Peritos que a [empresa] teria caixa disponível para fazer frente aos descontos previdenciários consignados nas NFLD’s nos exercícios de 1995, 1996, 1997 e 1999. Já nos exercícios de 1998, 2000, 2001 e 2002 a [empresa] não dispunha de recursos suficientes para fazer frente a esta obrigação sem deixar de honrar outros compromissos relacionados à sua atividade fim.” (Grifo não consta do original).

<sup>62</sup> Neste laudo, em resposta aos quesitos, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “Uma condição financeira desfavorável na empresa pode ter inúmeras razões que não constam de sua contabilidade, como, por exemplo, má utilização dos recursos disponíveis, condições adversas de crédito e de mercado, planejamento equivocado etc. Todas elas ligadas à capacidade gerencial dos gestores. Assim, o fato determinante para o não recolhimento de tributos não pode ser apontado por meio dos quocientes calculados na análise dos demonstrativos. Tais quocientes não permitem concluir de forma técnica que o não recolhimento das contribuições previdenciárias deveu-se às dificuldades financeiras,  **muito menos em se tratando daquelas contribuições custeadas pelos empregados, as quais deveriam apenas ser repassadas à Previdência pela empresa que as arrecadou. Contudo, caso seja alegado um fato específico ocorrido na empresa e que este tenha sido registrado nos livros contábeis, a perícia procederá então aos exames nos livros para se constatar, de forma objetiva e técnica, a ocorrência de tal fato. Inexistindo um fato específico, mas apenas a alegação vaga de “dificuldades financeiras”, não há como se avaliar por meio de exames periciais que a empresa deixou de cumprir determinado compromisso em razão de uma instabilidade financeira ao longo de certo período.**” (Grifo não consta do original).



**Quadro 5.4 – Resumo sintético dos exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis (continuação)**

Descrição	Laudos n°
t. Indicação do quadro societário da empresa ou composição da diretoria ou conselho fiscal ou de responsável(is) pela empresa ou ainda indicação do contador	1144/2008 (RJ); 2314/2008 (RJ); 2022/2009 (MG)
u. Análise da evolução dos gastos com pessoal	1954/2009 (SP); 1800/2009 (MT) <sup>63</sup> ; 141/2009 (SP)
v. Análise dos investimentos e desinvestimentos no ativo imobilizado	1514/2008 (RS); 632/2008 (CE); 5388/2008 (SP); 5801/2008 (SP); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 2022/2009 (MG); 2002/2009 (RJ); 729/2010 (RJ)
w. Análise da evolução do quadro de funcionários (quantidade) e registro	585/2008 (MT); 867/2008 (PE); 5801/2008 (SP); 323/2009 (SP); 1954/2009 (SP); 1800/2009 (MT); 141/2009 (SP); 729/2010 (RJ)
x. Análise das transações com Partes relacionadas	867/2008 (PE)
y. Análise do setor da empresa e a sua legislação tributária	867/2008 (PE)
z. Levantamento mensal da retenção de INSS sobre Notas Fiscais de Prestação de Serviços e comparação dessas retenções com os valores descontados dos empregados e não recolhidos à Previdência Social nas folhas de pagamento	6845/2009 (SP) <sup>64 65</sup>
aa. Outros dados julgados úteis	790/2008 (CE) <sup>66</sup> ; 5801/2008 (SP) <sup>67</sup>

Fonte: Elaborado pelo autor.

<sup>63</sup> Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “[...] **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social.**” (Grifo não consta do original).

<sup>64</sup> Este laudo foi o único caso que se enquadrou no inciso II do parágrafo 1º do artigo 168-A do Código Penal, que prevê: “Nas mesmas penas incorre quem deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços.”

<sup>65</sup> O exame deste laudo refere-se à apuração de eventual prática de apropriação indébita previdenciária, no entanto, a empresa possuía créditos a serem compensados no seu recolhimento, originado nas retenções sobre as suas emissões de notas fiscais de prestação de serviços. Vale ressaltar, que a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias retidas sobre as notas fiscais de serviços é da empresa contratante. Dessa forma, a falta de recolhimento, no prazo legal, das importâncias retidas configura, em tese, crime contra a Previdência Social, no caso, cometido pela empresa tomadora do serviço prestado.

<sup>66</sup> Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “[...] **a empresa tem o papel de mera intermediária arrecadadora, devendo apenas repassar os valores descontados dos funcionários à Previdência Social.**” (Grifo não consta do original).

<sup>67</sup> Neste laudo, os peritos criminais federais signatários efetuaram as seguintes considerações (*in verbis*): “**Quanto à questão de ordem de prioridades entre os pagamentos efetuados aos credores (incluindo os encargos sociais descontados dos empregados), trata-se de assunto de ordem gerencial dos administradores da empresa e as análises efetuadas não têm como objetivo identificar a natureza das despesas e gastos incorridos na manutenção das atividades da empresa, considerando se seriam necessários ou não, dessa forma, os Peritos não têm condições de identificar a causa determinante da situação financeira da empresa.**”

5.3.2 Enquadramento dos Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis nas unidades de análises

Para o enquadramento dos exames periciais realizados e descritos no Quadro 5.4, foram analisados a natureza e o objetivo de cada um deles, buscando relacioná-los a cada uma das unidades de análises identificadas no Quadro 5.1. O resultado dessa análise resultou na seguinte distribuição apresentada no Quadro 5.5:

**Quadro 5.5 – Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos 38 laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise**

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

\* As letras correspondem à ordem alfabética dos exames periciais constantes do Quadro 5.2

Fonte: Elaborado pelo autor.

#### **5.4 Comparação dos enquadramentos dos Exames periciais realizados e Respostas aos quesitos ou conclusões apresentados nos laudos contábeis distribuídos pelas respectivas unidades de análise**

Baseados nos enquadramentos dos exames periciais em relação às unidades de análise apresentados nos Quadros 5.3 e 5.5, no Quadro 5.6 a seguir, é apresentada comparação entre os exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária.

Devido à descrição dos exames periciais não serem necessariamente iguais, conforme pode-se perceber pelas descrições apresentadas nos Quadros 5.2 e 5.4, teve-se o cuidado de analisar a natureza e o objetivo de cada um deles, buscando identificar a semelhança entre os exames.

**Quadro 5.6 – Comparação entre os Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões distribuídos pelas respectivas unidades de análise apresentados nos laudos contábeis emitidos antes e depois da decisão do STF**

Unidade de análise	Exames periciais realizados e respostas aos quesitos ou conclusões*	
	Nos 34 laudos emitidos antes da decisão do STF	Nos 38 laudos emitidos depois da decisão do STF
1. Sujeito ativo	p.	t., z.
2. Sujeito passivo	i.	k.
3. Tipo objetivo		
3.1 Pagamento de salário	i.	i., k.
3.2 Constituição definitiva do débito	i., v.	k.
3.3 Desnecessidade de fraude	m.	j., p.
3.4 Apropriação	j., n., o., r., u.	b., l., r., s., v.
3.5 Objeto material	p.	h., t., z.
4. Tipo subjetivo		
4.1 Tipo doloso	k., g.	h., j., m., n., aa.
4.2 Ânimo de apropriação	b., e., n.	b., h., o., q., r., aa.
5. Culpabilidade	a., b., c., d., e., f. g., h., j., k., l., n., o., r., s., t., u.	a., c., d., e., f., l., m., n., o., q., r., s., u., v., w., x., y.

\* As letras correspondem à ordem alfabética dos exames periciais constantes dos Quadros 5.2 e 5.5  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

Por meio de observação e análise comparativa simples da quantidade de exames realizados nos dois períodos, de antemão, pode-se verificar uma quantidade ligeiramente superior de exames periciais realizados no período após a decisão do STF. Praticamente, em todas as unidades de análise, pode-se verificar um acréscimo dos exames periciais realizados neste período após a decisão do STF, com destaque para as unidades 1., 3.1, 3.3, 3.5, 4.1 e 4.2..

Vale ressaltar que, as unidades de análise 3.2, 3.4 e 4.2, são específicas ao argumento de que o crime de apropriação indébita previdenciária é material. No entanto, pode-se verificar a realização de exames alinhados com esse argumento também no período anterior à decisão do STF.

Assim, pode-se concluir que os exames periciais realizados na unidade de análise 4.2, que tratam de comprovar o ânimo do agente, representou o acréscimo verificado nos exames entre os períodos, por se tratar de uma unidade de análise pertencente à interpretação do crime em comento como material.

Analisando-se os exames realizados propriamente ditos referentes a esta unidade de análise, com base no Quadro 5.6, em conjunto com os Quadros 5.2 e 5.4, pode-se fazer as seguintes considerações:

- Os exames descritos sob as letras b., e. e n. (na 2ª coluna do Quadro 5.6) são equivalentes aos exames descritos sob as letras q., o. e r. (na 3ª coluna do Quadro 5.6), respectivamente;
- Restaram os exames descritos sob as letras b., h. e aa. (na 3ª coluna do Quadro 5.6), que representam os exames adicionais realizados no período após a decisão do STF.

### 5.5 Considerações finais

Retomando a questão de pesquisa, para confirmar ou não, a tese de que, variando-se o tipo penal, há variação do conjunto probatório por meio dos exames periciais realizados para materializar tal tipo, no caso em tela, o crime de apropriação indébita previdenciária, em outras palavras, o que se intenta verificar é que se a decisão do STF, que modificou o entendimento deste tipo penal, considerando-o não como crime formal, mas como omissivo material, provocou alteração também no conjunto probatório desse tipo por meio dos exames periciais contábeis realizados nos laudos emitidos pela perícia criminal federal, foi efetuada a comparação constante do Quadro 5.6, donde se pode concluir pela confirmação da tese defendida nesta pesquisa.

Assim, como para cada tipo penal, há um conjunto de exames periciais que evidenciam a materialidade do crime, comprova-se, pelo resultado das análises efetuadas nos laudos periciais criminais contábeis emitidos pela perícia criminal federal, que se variando o próprio tipo penal, no caso, o crime de apropriação indébita previdenciária, há variação do conjunto probatório por meio dos exames periciais realizados para materializar tal tipo.

Uma **primeira** consideração a ser efetuada é o fato de que sendo o crime de apropriação indébita previdenciária formal, como os tribunais brasileiros vinham entendendo, a prova da materialidade desses crimes poderia ser feita pela autuação e notificação fiscalizatória, sendo

desnecessária a realização de perícia<sup>68</sup>. No entanto, a leitura dos quesitos formulados por todos os ‘quesitantes’: Ministério Público Federal, Defesa, presidente do inquérito policial (Delegado de Polícia Federal) e juízes, há a presença de quesitos que buscavam, por meio da realização de exames periciais pela perícia criminal federal da Polícia Federal, identificar se houve a inversão da posse pelos responsáveis na empresa pelo recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos funcionários e não recolhidas à Previdência Social (apropriação), bem como o ânimo de apropriação, quesitos genuinamente que requeriam exames que consideram o crime em comento material.

Dessa forma, se supunha inicialmente, que os exames periciais realizados estivessem produzindo provas periciais alinhadas com essa forma de entendimento do delito, o que não se verificou na prática, uma vez que, mesmo antes da decisão do STF em 10 de março de 2008, que apresentou novo entendimento do crime em comento ser do tipo material, já se verificava que o serviço pericial criminal, que dá suporte aos magistrados em suas decisões e aos demais clientes da perícia em suas solicitações de exames nas fases anteriores, produzia laudos periciais criminais com o entendimento diverso.

Ato contínuo, a **segunda** consideração é o fato de que, uma vez que a Corte Suprema toma uma decisão em direção do reconhecimento do crime em comento como sendo material, ainda que seus efeitos não se tornassem obrigatórios pelas demais cortes inferiores e houvesse se instalado a controvérsia, se supunha inicialmente, que os exames periciais realizados passassem a produzir provas periciais alinhadas com essa nova forma de entendimento do delito, sendo essa suposição confirmada na prática, o que também se pode concluir que a decisão do STF em 10 de março de 2008, apenas ratificou e reconheceu um entendimento que já vinha sendo aplicado na prática, quer seja pela quesitação, quer seja pelo serviço pericial criminal federal, mas que não encontrava eco nos tribunais.

Outra conclusão que se pode fazer em relação aos resultados das análises dos 72 laudos é que não há um entendimento uniformizado da perícia criminal federal em relação ao assunto. A maioria dos laudos reconhece o crime em comento como material, mas há uma parcela dos laudos que trata o referido crime como formal, de acordo com os seguintes comentários efetuados pelos peritos criminais federais em seus laudos:

---

<sup>68</sup> Apelação criminal nº 2005.72.04.006878-3/SC – Relator: Desembargador Luiz Fernando Wowk Penteadó e Habeas Corpus nº 2007.04.00.022930-7/PR – Relator: Desembargador Elcio Pinheiro de Casto.

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

- Que os valores a título de contribuição previdenciária descontada dos empregados não são custos da empresa, sendo valores retidos dos funcionários para posterior repasse aos cofres públicos da receita previdenciária, atuando a empresa como mera intermediária arrecadadora (LAUDOS nºs 632/2008 – CE, 1144/2008 – RJ, 709/2008 – CE, 1800/2009 – MT, 195/2010 – MG, 508/2010 – CE e 1898/2010 – SP);
- Na nota de rodapé nº 62 constante da página 167, os peritos consideraram que uma condição financeira desfavorável na empresa pode ter inúmeras razões que não constam de sua contabilidade, como, por exemplo, má utilização dos recursos disponíveis, condições adversas de crédito e de mercado, planejamento equivocado etc., e que todas elas estão ligadas à capacidade gerencial dos gestores. Ainda, não consideram as dificuldades financeiras como motivo explicativo para o não recolhimento das contribuições previdenciárias, uma vez que estas deveriam apenas ser repassadas à Previdência pela empresa que as arrecadou. Contudo, caso seja alegado um fato específico ocorrido na empresa e que este tenha sido registrado nos livros contábeis, a perícia então procederá aos exames nos livros para constatar, de forma objetiva e técnica, a ocorrência de tal fato. Inexistindo um fato específico, mas apenas a alegação vaga de “dificuldades financeiras”, não há como se avaliar por meio de exames periciais que a empresa deixou de cumprir determinado compromisso em razão de uma instabilidade financeira ao longo de certo período (LAUDO nº 195/2010 – MG). No entanto, fica clara a posição dos peritos que não basta apenas ‘deixar de recolher’ as contribuições previdenciárias descontadas.

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

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

- Na nota de rodapé nº 53 constante da página 163, está clara a posição dos peritos criminais federais quando alegam que “a inexistência do Auto de Infração – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) produzido pelos Fiscais de Contribuições Previdenciárias do INSS, s.m.j., prejudica a caracterização formal e material da recusa do agente, sem o qual não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita (...)”. (LAUDO nº 4781/2006 – SP);
- A empresa tem a obrigação de realizar o desconto e o devido recolhimento desses valores à Previdência, apresentando, portanto, posse momentânea de recursos de terceiros (LAUDOS nº s 3092/2007 – MG e 3134/2007 – MG).
- Questionados os peritos criminais federais, se baseado nas declarações das testemunhas arroladas pela defesa (empregados da empresa) de que os salários não eram pagos nas épocas próprias, regularmente, ou que recebiam percentuais, poder-se-ia dizer se financeiramente o conceito de retenção se aplica àquilo que não foi pago, responderam, conforme apresentado na nota de rodapé nº 57 constante da página 165, que, quanto ao conceito de retenção desconheciam o significado financeiro específico do vocábulo “financeiro”, entendendo que deva ser aplicado o significado geral (“semântico”, ou seja, o de “guardar em seu poder o que é de outrem”). Outrossim, O não pagamento seria uma forma de retenção tal como o desconto. No caso em tela teria havido dupla retenção: a primeira, a do salário dos empregados e, a segunda, a da parcela do INSS sobre o salário dos empregados (LAUDO nº 729/2010 – RJ). Verifica-se, assim, que os peritos consideraram a mesma natureza para o valor não pago dos salários e o valor da contribuição previdenciária descontada e não recolhida ao INSS;
- Na nota de rodapé nº 59 constante da página 166, está clara a posição dos peritos criminais federais quando alegam que “considerando a principal razão dos prejuízos da empresa, qual seja, o alto custo dos serviços prestados, que representaram, em 2001, 96% da Receita Operacional Bruta, **é de se considerar que os administradores da empresa tivessem que priorizar os dispêndios, se com a execução do serviço ou com as demais obrigações**, que incluem, inclusive, as despesas administrativas, **necessárias à continuidade operacional da empresa.**” E acrescentam: “A DRE da empresa aponta como principais despesas os custos operacionais e as despesas

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

- Ainda nessa linha de raciocínio, na nota de rodapé nº 61 constante da página 167, os peritos afirmam que a empresa “**não dispunha de recursos suficientes para fazer frente a esta obrigação sem deixar de honrar outros compromissos relacionados à sua atividade fim**” (LAUDO nº 228/2008 – SP).





## 6 CONCLUSÕES E OPORTUNIDADES PARA PESQUISAS FUTURAS

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

Inicialmente, conforme extensa pesquisa bibliográfica apresentada ao final do capítulo 1, o estudo de laudos periciais criminais sobre questões contábeis é campo praticamente inexplorado no Brasil.

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

Conforme explicado no capítulo 1, esta tese de doutorado teve por objetivo investigar, por meio dos laudos contábeis emitidos pela perícia criminal federal que tratam do crime de apropriação indébita previdenciária, se houve variação no conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização deste crime depois da decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008.

Isto porque com essa decisão, houve uma mudança de paradigma do STF quando passou a considerar o crime de apropriação indébita previdenciária como material (alteração do tipo penal) e, por sua vez, do seu conjunto probatório.

A tensão na esfera contábil que reside na área de perícia contábil é que a inquietação sobre esse posicionamento surgiu quando em 10 de março de 2008, o Supremo Tribunal Federal emitiu decisão que mudou a forma de entendimento sobre esse tipo penal, passando a

considerá-lo como material, e não como formal, conforme era o entendimento majoritário até então.

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

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

A metodologia foi apresentada no capítulo 4 e norteou a pesquisa empírica realizada no capítulo 5, quando foram analisados os laudos contábeis emitidos pela criminalística da Polícia Federal referentes ao exame pericial do crime de apropriação indébita previdenciária, para verificar a natureza das provas utilizadas nestes exames periciais, e, por conseguinte, o conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita. Foi um total de 72 laudos analisados divididos em dois grupos a partir de sua data de emissão: 1º) laudos contábeis emitidos de 01 de junho de 2006 (data em que se implantou o sistema<sup>69</sup> de gestão da criminalística na Polícia Federal) a 10 de março de 2008 (data da decisão do STF), perfazendo um total de 34 laudos;

---

<sup>69</sup> Sistema Nacional de Gestão de Atividades de Criminalística (ou apenas Sistema de Criminalística – SISCRIM).

e, 2º) laudos contábeis emitidos de 11 de março de 2008 a 31 de dezembro de 2010 (data limite do escopo da pesquisa), perfazendo um total de 38 laudos.

Então, como resposta à situação-problema formulada no capítulo 2: *O conjunto de exames periciais contábeis realizados pela perícia criminal federal para materialização do crime de apropriação indébita previdenciária sofreu variação após a decisão do Supremo Tribunal Federal em março de 2008? Qual?*; se pode responder que, sim, com base nas análises efetuadas e descritas no capítulo 5, houve uma quantidade ligeiramente superior de exames periciais realizados no período após a decisão do STF. Praticamente, em todas as unidades de análise, pôde-se verificar um acréscimo dos exames periciais realizados neste período após a decisão do STF, com destaque para as unidades 1., 3.1, 3.3, 3.5, 4.1 e 4.2..

Para responder a segunda parte do problema de pesquisa, considerou-se que, dentre as unidades de análise destacadas, a unidade de análise 4.2 é específica ao argumento de que o crime de apropriação indébita previdenciária é material, que tratam de comprovar o ânimo do agente. Dessa forma, foi considerada como a que representou o acréscimo verificado nos exames entre os períodos, por se tratar de uma unidade de análise pertencente à interpretação do crime em comento como material.

Com base nestes resultados, a tese inicial foi confirmada, uma vez que se esperava que havendo variação do tipo penal, haveria variação também do seu conjunto de exames periciais realizados para sua comprovação.

Pelos resultados das análises, se pode concluir também que a decisão do STF em 10 de março de 2008, apenas ratificou e reconheceu um entendimento que já vinha sendo aplicado na prática, quer seja pela quesitação, quer seja pelo serviço pericial criminal federal, uma vez que foi verificada a realização de exames periciais alinhados com seu argumento também no período anterior à decisão do STF.

Outra conclusão que se pode fazer em relação aos resultados das análises dos 72 laudos é que não há um entendimento uniformizado da perícia criminal federal em relação ao assunto. A maioria dos laudos reconhece o crime em comento como material, mas há uma parcela dos laudos que trata o referido crime como formal. Este fato pode ter influência significativa na

produção da prova pericial, que não foi aqui pesquisada, tornando-se numa oportunidade de pesquisa.

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

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

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

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

## REFERÊNCIAS

ACERO, Misael Tirado. Verdade, Prova e Indagação no mundo do Direito e da Sociedade. **Prolegómenos – Derechos y Valores**, v. XIV, n. 27, p. 22-26, Julio-Diciembre, 2011.

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

ALMEIDA, Camilo Lélis dos Santos. **Princípios da prova no processo penal**. São Paulo, 2001. 188p. Dissertação (Mestrado em Direito Processual Penal) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

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

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

ARANHA, Adalberto Jose Q. T. de Camargo. **Da prova no processo penal**. – 7. ed. – São Paulo : Saraiva, 2006.

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

ARENHART, Sérgio Cruz. **A Verdade e a Prova no Processo Civil**. Disponível em: <<http://www.cenajus.org/moodle/mod/forum/discuss.php?d=224>>. Acesso em: 15/11/2011.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BENEISH, Messod Daniel; NICHOLS, Craig; LEE, Charles M.C.. **To Catch a Thief: Can Forensic Accounting Help Predict Stock Returns?** (July 27, 2011). Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1903593>>. Acesso em: 03/11/2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: Parte geral**. Volume 1. São Paulo : Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Código Penal Comentado**. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004.

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

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

BONIFÁCIO, Miguel Ângelo Nunes. **Personalidade no Direito Penal: uma abordagem interdisciplinar**. Rio de Janeiro, 2007. 142p. Dissertação (mestrado) – Programa de Mestrado em Direito da Universidade Cândido Mendes.

BRAGA, Pedro. **Crime e Sociedade**. Brasília : Senado Federal, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. **Código do Processo Penal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del3689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2011.

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

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/Analisemensalnov11.pdf>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

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

BRUNO, Aníbal. **Curso de Direito da Seguridade Social**. São Paulo : LTr, 2005.

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

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

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

\_\_\_\_\_. **A responsabilidade social do perito contador frente às fraudes**. Anais... Salvador, BA : XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, vol. II, 1992.

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

\_\_\_\_\_. **A influência do laudo pericial contábil na decisão dos Juizes em processos nas varas cíveis**. Disponível em: <<http://www.urisantiago.br/nadri/artigos/A%20INFLU%CANCIA%20DO%20LAUDO%20PERICIAL.pdf>> Acesso em: 15 dez 2010.

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

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



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

CARDOSO, Ubirajara Lino; PEREIRA, Mozart Dagoberto Giovanini. **Os desafios da perícia contábil.** Anais... Canela, RS : VII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 1999.

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

CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Por dentro das fraudes: como são feitas, como denunciá-las e como evitá-las.** São Paulo : Lex, 2007.

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

CASTRO, Antonio Carlos de; FERREIRA, Gentil Ayres. **A perícia contábil nos tribunais.** Rio de Janeiro : [s.n.], 2004.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário.** – 8. ed. – Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

CATHCART, Adilson Silveira. **O Estado e a Prova Pericial em Matéria Criminal: A Impunidade e a Violência.** Florianópolis, 1998. 53p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina.

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

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

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial.** São Paulo : Atlas, 2010.

COPPOLA, Doreen R. Demystifying Financial Fraud: Forensic Accountants Gain in Popularity. **Alaska Business Monthly**, v. 22, n. 5, May, 2006.

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

COSTA, Vladimir Morcillo da. **Prova pericial no processo penal: motivação e controle das decisões judiciais**. Rio de Janeiro, 2010. 163p. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

CRUMBLEY, D. Larry; KRATCHMAN, Stanley H.; SMITH, L. Murphy. **Sherlock Holmes and Forensic Accounting**. Disponível em: <<http://acct.tamu.edu/kratchman/holmes.htm>>. Acesso em: 03/11/2011.

\_\_\_\_\_. ; RUSSELL, Keith A.. So You Want to Be an Expert Witness. **Journal of Accountancy**, p. 23-30, October, 2004.

\_\_\_\_\_. Forensic accounting: older than you think. **Journal of Forensic Accounting**, v. 11, n. 2, p. 181-202, 2001.

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

CUNHA, Domingos Sávio Alves da. **Fraudes contábeis: um estudo sobre a fragilidade dos métodos de controles estabelecidos pelo Governo Federal nas empresas brasileiras**. Salvador, 2005. 104p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa da Fundação Visconde de Cairú.

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

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

DAVIS, Charles; FARRELL, Ramona; OGILBY, Suzanne. **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant**. New York, NY : AICPA, 2009.

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

DEMERCIAN, Pedro Henrique; MALULY, Jorge Assaf. **Curso de processo penal**. – 3. ed. – São Paulo : Forense, 2005.

DE JESUS, Fernando. **Perícia e investigação de fraude**. – 2. ed. – Goiânia : AB, 2000.

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

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

\_\_\_\_\_. Litigation Support and the Forensic Accountant: Assembling a Defensible Report. **The Forensic Examiner**, p. 82-85, Smmer 2008b.

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

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

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

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

ELMORE, Robert C.. Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. **Advances in Accounting Education**, v. 6, p.193-231, 2004.

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

FACHONE, Patrícia de Cássia Valério. **Ciência e Justiça: a institucionalização da Ciência Forense no Brasil**. Campinas, 2008. 176p. Dissertação (Mestrado em Política Científica e Tecnológica) – Instituto de Geociências da Universidade Estadual de Campinas.

FERNANDES, Antonio Scarance; ALMEIDA, José Raul Gavião de; MORAES, Maurício Zanoide de, (coordenadores). **Provas no processo penal – estudo comparado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

FIGUEIREDO, Sandoval Nunes. A perícia contábil e a competência profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXII, n.º 142, p. 41-47, jul/ago 2003.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito Penal Tributário**. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 1997.

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

FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide, (organizadores). **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

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

FILKER, José; MEDEIROS JÚNIOR, Joaquim da Rocha. **A perícia judicial: como redigir laudos e argumentar dialeticamente**. São Paulo: Pini, 1996.

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

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

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

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

GARDYASZ, Joe. Certified Fraud Examiners Combine Accounting, Investigative Skills. **Des Moines Business Record**, July 25, p. 3, 2005.

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

GOLDEN, Thomas W.; SKALAK, Steven L.; CLAYTON, Mona M.. **A guide to forensic accounting investigation.** New Jersey : John Wiley & Sons, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001.

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

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

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

GRAY, O. Ronald; MOUSSALLI, Stephanie D. Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective. **Journal of Business Issues**, n. 2, p. 15-25, 2006.

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

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Penal: Parte Especial**, volume III. – 6. ed. – Rio de Janeiro : Impetus, 2009b.

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

GRIPPO, Frank J.; IBEX, J. W.. Introduction to forensic accounting. **National Public Accountant**, v. 4, p. 4–8, 2003.

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

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F.. **Teoria da Contabilidade.** Trad. Antonio Zoratto Sanvicente – 5. ed. – São Paulo : Atlas, 1999.

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

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

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

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

HOPWOOD, William S.; LEINER, Jay J.; YOUNG, George R.. **Forensic Accounting and Fraud Examination**. – 2. ed. – New York : McGraw-Hill Irwin, 2012.

HOUCK, Max. M.; KRANACHER, Mary-Jo.; MORRIS, Bonnie; RILEY Jr., Richard A.; ROBERTSON, James; WELLS, Joseph T.. Forensic Accounting as an Investigative Tool. **The CPA Journal**, v. 76. n. 8, p. 68-70, 2006.

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

IBÁÑEZ, Perfecto Andrés. **Valoração da prova e sentença penal**. Trad. Lédio Rosa de Andrade. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. – 7. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_ ; LOPES, Alexsandro Broedel, (coordenadores). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo : Atlas, 2004.

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

\_\_\_\_\_. **Código de Processo Penal anotado**. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 1989.

JIMÉNEZ, Raquel López. **La prueba em el Juicio por jurado**. Madrid, 2000. 253p. Tesis (Doctorado en Derecho Procesal) – Departamento de Derecho Penal, Procesal e História de Derecho de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de la Universidad Carlos III de Madrid.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. **Teoria geral do direito previdenciário**. Rio de Janeiro : Lúmen Júris, 2005.

JÚNIOR, Hamilton da Cunha Iribure. **A liberdade na avaliação da prova penal**. São Paulo, 2005. 323p. Dissertação (Mestrado em Direito Processual Penal) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

JÚNIOR, Idalberto José das Neves; COSTA, Brenna Sâmmya Alves. **Perícia patrimonial: aderência das diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis, ciências econômicas e administração de empresas para o desenvolvimento de perícias**. Anais... Florianópolis, SC : 4º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2011.

\_\_\_\_\_ ; OLIVEIRA, Diego Silva de. **A relevância do trabalho de perícia contábil desenvolvida por assistente técnico nas ações revisionais de contratos: uma análise documental dos processos da Caixa Econômica Federal - CEF.** Anais... São Paulo, SP : 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2010.

\_\_\_\_\_ ; FELIX, Catyucia Andrade. Proposição de Núcleo de Práticas de Perícia Contábil na Universidade Católica De Brasília – UCB, a partir das Experiências em cursos de Direito. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, Julio-Diciembre, 2009.

\_\_\_\_\_ ; COSTA, Viviane Alves; PEREIRA, Carlos Daniel Schneider Pereira. **Perícia Contábil e o trabalho desenvolvido pelo Analista do Departamento de Cálculos e Perícias da Advocacia Geral da União.** Anais... São Paulo, SP : 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2008.

\_\_\_\_\_ ; SILVA, Silvana Alves da. **Proposições ao Ensino da Perícia Contábil no Distrito Federal.** Anais... São Paulo, SP : 4º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2007.

\_\_\_\_\_ ; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. **Perícia Federal Criminal Contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado.** Anais... São Paulo, SP : 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007.

\_\_\_\_\_ ; RIVAS, Ivonne Ivette Vergara. A qualidade do laudo pericial contábil e sua influência na decisão de magistrados nas comarcas localizadas no Distrito Federal e na cidade de Fortaleza. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXVI, n.º 168, p. 75-94, nov./dez. 2007.

\_\_\_\_\_ ; BRITO, Cristiane Pereira. A competência profissional de peritos contadores no desenvolvimento da prova pericial contábil no âmbito do Ministério Público do Distrito federal e Territórios. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXVI, n.º 165, p. 56-63, mai./jun. 2007.

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

JÚNIOR, Luiz Roberto Duran Leitão; SLOMSKI, Vilma Geni; MENDONÇA, Janete De Fátima; PELEIAS, Ivam Ricardo. **A Informação Contábil no âmbito da Magistratura: A Percepção de Juízes sobre o papel do Laudo Pericial no Processo de Tomada de Decisão Judicial.** Anais... São Paulo, SP : 7º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2010.

JÚNIOR, Wilson Pires Belfort. **A qualidade do laudo pericial contábil em função da quesitação apresentada.** Anais... Olinda, PE : V Convenção dos Contabilistas de Pernambuco, 2000.

KAHAN, Stuart. Sherlock Holmes Enters Accounting. **Accounting Today**, v. 20, n. 8, p. 32-37, 2006.

KASUM, Abubakar Sadiq. The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies: A Study from Nigeria (April 15, 2009). **The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility**, June 11-13, 2009. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1384242>>. Acesso em: 03/11/2011.

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

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

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

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

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

KRANACHER, Mary-Jo; Riley Jr., Richard A.; WELLS, Joseph T.. **Forensic Accounting and Fraud Examination**. New Jersey : John Wiley & Sons, 2011.

KRSTIĆ, Jovan. The Role of Forensic Accountants in detecting Frauds in Financial Statements. **Economics and Organization**, v. 6, n. 3, p. 295-302, 2009.

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

LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES, Luciano Santos. **A relação entre o tipo legal de crime e a ilicitude: uma análise do tipo total de injusto**. Belo Horizonte, 2010. 246p. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, 2010.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Princípio da Insignificância no Direito Penal**. São Paulo : Saraiva, 1997.

LUNARDI, Soraya Gasparetto; DIMOULIS, Dimitri. A verdade e a justice constituem finalidades do processo judicial? **Revista Sequencia**, n. 55, p. 175-194, dez. 2007.

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

MADURO, Flávio Mirza. **Prova pericial: em busca de um novo paradigma**. Rio de Janeiro, 2007. 177p. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Gama Filho.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias... | et al. |. **Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_; LUNKES, Irtes Cristina. **Perícia Contábil nos Processos Cível e Trabalhista: o valor informacional da contabilidade para o sistema judiciário**. – São Paulo : Atlas, 2008.

MAGGIO, Vicente de Paula Rodrigues. **Direito penal: parte geral**. – 3. ed. ver. atual. e ampl. – Bauru : Édipro, 2002.

MALATESTA, Nicola Framarino dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. Trad. J. Alves de Sá. Campinas, SP : Servanda, 2009.

MALCHER, José Lisboa da Gama. **Manual de processo penal brasileiro**. – v. 1 – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1999.

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2000.

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

MARTINS, Eliseu; SILVA, Amado Francisco; RICARDINO, Álvaro. **Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de contabilidade do estado de São Paulo**. R. Cont. Fin., USP, São Paulo, n. 42, p. 113 – 122, Set./Dez. 2006.

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

MARTINS, Jorge Henrique Schaefer. **Prova Criminal: Retrospectiva Histórica, modalidades, valoração, incluindo comentários sobre a Lei 9.296/96**. – Curitiba : Juruá, 1996.

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

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



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

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

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

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

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

MENEZES, Agadeilton Gomes Lacerda de *et alli*. **Jornada específica em criminalística: perícias financeiras**. – 2. ed. – Brasília : Academia Nacional de Polícia, 2006.

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

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

MESSMER, M. Exploring options in forensic accounting. **National Public Accountant**, v. 5, p. 9–20, December, 2003.

MESTIERI, João. **Manual de direito penal**. volume I. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO DE GESTÃO (MPOG). **Boletim Estatístico de Pessoal**. Brasília : MP, vol. 17, n. 183, Julho/2011.

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

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

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

MITTERMAIER, Carl Joseph Anton. **Tratado da prova em matéria criminal**. Trad. Herbert Wüntzel Heinrich. Campinas : Bookseller, 1997.

MONTANDON, Mabelle Martinez. **Avaliação de empresas em perícias judiciais contábeis: um estudo de casos**. Rio de Janeiro, 2006. 125p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

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

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

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

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

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

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

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

\_\_\_\_\_. **Perícia contábil e normas profissionais de perito contábil**. Anais... Fortaleza, CE : XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, vol. II, 1999.

MURPHY, Erin. The New Forensics: Criminal Justice, False Certainty, and the Second Generation of Scientific. **California Law Review**, vol. 95, n. 3, p. 721-797, Jun., 2007.

NATIONAL INSTITUTE OF JUSTICE. **Education and training in fraud and forensic accounting: A guide for the educated institutions, stakeholder organizations, faculty and students**. (NCJRS Publication No. NIJ 21-7589). Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 2005.

NEUMANN, Regina Aparecida. **Perícia Contábil nas tomadas de decisões dos magistrados nos processos de falência e concordatas nas varas cíveis da região do Grande ABC**. São Paulo, 2004. 211p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado.

NEVES, Antônio Gomes das. **Curso básico de perícia contábil**. São Paulo : LTr, 2000.

NEVES, Getúlio Marcos Pereira. Valoração da prova e livre convicção do juiz . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 401, 12 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5583>>. Acesso em 15 mai 2011.

NIGRINI, Mark J.. **Forensic Analytics: Methods and Techniques for Forensic Accounting Investigations**. New Jersey : John Wiley & Sons, 2011.

NOGUEIRA, Marcelo Francisco. **O processo da comunicação pericial judicial contábil: abordagem em relação aos ruídos**. São Paulo, 2006. 270p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

NOGUEIRA, Paulo Lúcio. **Curso completo de processo penal**. – 4. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo : Saraiva, 1990.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal**. – 25. ed. – São Paulo : Saraiva, 1991.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Provas no processo penal**. – 2. ed. rev., atual. e ampl. com a obra “O valor da confissão como meio de prova no processo penal” – São Paulo : Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_. **Código de processo penal comentado**. – 5. ed. – São Paulo : Revista dos Tribunais, 2006.

OKOYE, Emma I.; AKAMOBI, Nddika L. The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support. **The Nigerian Academy Forum**, v. 17, n. 1, p. 39-44, November, 2009.

\_\_\_\_\_; AKENBOR, Cletus O.. Forensic Accounting in Developing Economies: Problems and Prospects. **The University Advanced Research Journal**, issue 1, p. 1-13, July-September, 2009.

OLIVEIRA, Ivo Malhães. **Teoria e prática das perícias judiciais**. Rio de Janeiro : [s.n.], 1987.

OLIVEIRA, João Luiz Moreira. **A importância da perícia na investigação criminal**. Brasília, 2005. 95p. Monografia (Especialização em Gestão de Políticas de Segurança Pública) – Academia Nacional de Polícia e Fundação Getúlio Vargas.

OLIVEIRA, M. M.; ROCHA, Joseilton Silveira. **O Uso de Atividades Lúdico-Pedagógicas no Ensino da Perícia Contábil**. Anais... Florianópolis, SC : 2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2008.

OLIVEIRA, Max William Coelho Moreira de. **Avaliação da gestão de conhecimento no Centro de Criminalística**. Niterói, 2009. 80p. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Centro Tecnológico da Universidade Federal Fluminense.

OLIVEIRA NETO, Carlos Elmano de; MERCANDALE, Iolanda. **Roteiro Prático de Perícia Contábil Judicial: Legislação, Modelos, Índices Oficiais**. – 2. ed. – São Paulo: Oliveira Mendes, 2000.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.

PACHECO JUNIOR, José Hygino. **Manual prático de perícias contábeis**. Rio de Janeiro : [s.n.], 1959.

PALOMBO, Valdez Luiz; OLIVEIRA, Hélvio de; PALOMBO, Vilder Francisco. **A perícia como instrumento de defesa da sociedade e geradora de prova incisiva para a punibilidade dos fraudadores**. Anais... Salvador, BA : XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, vol. II, 1992.

PEARSON, Timothy A.; SINGLETON Tommie W. Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment. **Issues in Accounting Education**, vol. 23, n. 4, p. 545–559, November, 2008.

PEDUZZI, Pedro. O dia nacional do perito criminal. **Perícia Federal**, ano VII, número 25, setembro/2006 a maio/2007.

PELEIAS, Ivam Ricardo; ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de; HENRIQUE, Marcelo Henrique; WEFFORT, Elionor Farah Jriege. **Análise das Condições de Ensino de Perícia Contábil em Cursos de Ciências Contábeis na Grande São Paulo**. Anais... São Paulo, SP : III Congresso IAAER-ANPCONT, 2009.

PEREIRA, Antônio Carlos. **Perícia contábil: conteúdo programático e propostas metodológicas**. São Paulo, 2006. 236p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

PETERSON, B. K.; REIDER, B. P.. An examination of forensic courses: content and learning activities. **Journal of Forensic Accounting**, v. 2, n.1, p. 25-42, 2001.

PETRENCO, Solange Aparecida. **Contabilidade e seu valor probante**. – 2. ed. rev. e atual. – Curitiba : Juruá, 2009.

PIERANGELI, José Henrique. **Códigos Penais do Brasil: evolução histórica**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2005.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crimes de mera conduta**. – 3. ed. – São Paulo : Revista dos Tribunais, 1975.

PIRES, Marco Antônio Amaral. **O papel do laudo pericial contábil na decisão judicial**. Salvador, 2005. 166p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa da Fundação Visconde de Cairú.

\_\_\_\_\_. Perícia Contábil: Reflexões sobre seu verdadeiro significado e importância. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília : CFC, nº 121, jan./fev., 2000.

PODVAL, Roberto; MANDEL, Paula Khan. Crime de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983, de 17.2.2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 65, p. 106-122, fev. 2001.

POHLMANN; Marcelo Coletto. Até onde caminham juntos a contabilidade e o direito? **Caderno de Estudos**. São Paulo : FIPECAFI, nº 1, outubro, 1989.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: parte especial: arts. 1º ao 120. v 1.** – 3. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van. **Manual de Investigações em Ciências Sociais.** Lisboa : Gradiva, 1992.

RABELLO, Eraldo. **Curso de Criminalística: Sugestões de programa para as faculdades de direito.** Porto Alegre : Sagra Luzzatto, 1996.

RAMASWAMY, V. Corporate governance and the forensic accountant. **The CPA Journal**, v. 75, p. 68–70, 2005.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

REZAEI, Zabihollah; CRUMBLEY, D. Larry; ELMORE, Robert C.. Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. *Advances in Accounting Education*, Forthcoming. **Advances in Accounting Education, Forthcoming**, May 5, 2004. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=518263>>. Acesso em: 03/11/2011.

\_\_\_\_\_. Forensic accounting practices, education, and certifications. **Journal of Forensic Accounting**, v. 3, n.2, p. 207–223, 2002.

\_\_\_\_\_; BURTON, E. James. Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 9, p. 479-489, 1997.

\_\_\_\_\_; REINSTEIN, A.; LANDER, G.H. Integrating forensic accounting into the accounting curriculum. **Accounting Education**, v. 1, n. 2, p. 147-162, 1996.

REZERA, Evandro Luís. **Avaliação da eficácia dos trabalhos de auditoria independente no Brasil, por profissionais de empresas de capital aberto.** São Paulo, 2007. 207p. Dissertação (mestrado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

RIANHO, Aquilino Augusto Afonso. **A Perícia Contábil como instrumento auxiliar de decisão na Justiça trabalhista.** São Paulo, 2003. 177p. Dissertação (mestrado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

RIBEIRO, Jorge Alberto Péres. O papel do Direito na Contabilidade. **Revista FARN.** Natal, v. 2, n. 1, p. 81-88, jul./dez., 2002.

ROCHA, Levi Alvarenga; SANTOS, Nelson dos. **Manual de perícia contábil judicial.** Goiânia: CRC-GO, 2004.

RODRIGUES, Alberto Almada. O controle; a perícia, a investigação, a pesquisa, a avaliação, a vistoria, a regulação, a arbitragem, a prospecção, os custos e os orçamentos no campo profissional do contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XV, nº 53, p.06-10, abril/junho, CFC, 1985.

RODRIGUES, Cláudio Vilela. **Perícia criminal: uma abordagem em serviços**. São Carlos, 2010. 253p. Tese (doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de São Carlos.

\_\_\_\_\_ ; SILVA, Márcia Terra da; TRUZZI, Oswaldo Mário Serra. Perícia criminal: uma abordagem em serviços. **Revista Gestão & Produção**. São Carlos, v. 17, n. 4, p. 843-857, 2010.

SÁ, Antonio Lopes de. **Perícia contábil**. – 7. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_ ; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, Fraude e Contabilidade**. – 1. ed. (ano 2005), 3. tir. – Curitiba : Juruá, 2007.

SALLES JÚNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita**. v. 8. – 3. ed. – Curitiba: Juruá, 2004.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. Novos crimes previdenciários – Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000: primeiras impressões. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, SP, n.º 64, p. 70-90, jan. 2001.

SANCHEZ, Maria H.; ZHANG, Shirley Wei. The Role of the Expert Witness in Accounting Fraud Cases. **Global Journal of Business Research**, v. 6, n. 1, p. 103-111, 2012.

SANTANA, Creusa Maria Soares de. **A Perícia Contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório**. São Paulo, 1999. 177p. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

\_\_\_\_\_ ; MELLO, Onice Maria de. Breve discussão sobre a qualidade total em serviços periciais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXII, n.º 146, p. 83-97, mar/abr 2003.

SANTOS, João Luiz dos Santos. **Perícia em contabilidade comercial**. – 3. ed. – Rio de Janeiro : Jornal do Brasil, 1940.

\_\_\_\_\_. **Perícia em contabilidade comercial**. Rio de Janeiro : Financeira, 1928.

SANTOS, José Luiz dos... | *et al.* | **Teoria da Contabilidade: introdutória, intermediária e avançada**. São Paulo : Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_ ; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de Perícia Contábil**. – São Paulo : Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade; v. 18).

- SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal: parte geral**. Curitiba : Lúmen Júris, 2006.
- SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no Civil e Comercial**. Volume V – 2ª ed. – São Paulo : Max Limonad, 1955.
- SANTOS, Lúcia de Azevedo Brandão dos. **Perícia contábil na área da fiscalização estadual**. – Brasília : CFC, 1997.
- SCHÖKEL, Luís Alonso. **Bíblia do Peregrino**. Trad. Ivo Stormilo e José Borolini. – 2ª ed. – São Paulo : Paulus, 2006.
- SCHMIDT, Oscar Adalberto. **A influência da qualidade nas perícias contábeis na decisão dos juízes nas comarcas do planalto norte catarinense**. Blumenau, 2000. 84p. Dissertação (Mestrado em Administração), Departamento de Administração da Universidade Regional de Blumenau.
- SEDA, Mike; KRAMER, Bonita K. Peterson. The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education. **Management Accounting Quarterly**, v. 9, n. 3, p. 15-23, Spring, 2008.
- SELLTIZ, Claire; JAHODA, Marie; DEUTSCH; Morton; COOK, Stuart. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. Trad. Dante Moreira Leite. – 6. ed. – São Paulo : EPU/EDUSP, 1975.
- SERRA NEGRA, Carlos Alberto... | et al. |. **Metodologia de elaboração de um laudo pericial contábil**. Anais... Santos: XVII Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2004.
- SERRES, Alberto Cassagne. Peritos y peritages. Buenos Aires : [s.n.], 1926.
- SILVA, Alexandre Alberto Gonçalves da. **A Perícia Forense no Brasil**. São Paulo, 2010. 125p. Dissertação (mestrado) – Departamento de Engenharia de Sistemas Eletrônicos da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.
- SILVA, Aline Moura Costa da. **Atitude do profissional de Contabilidade em relação à fraude: uma abordagem apoiada em cenários**. Rio de Janeiro, 2009. 159p. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- SILVA, André Luiz Martinelli Santos. **O Laudo Pericial e a adequação jurídica de seus quesitos**. Anais... João Pessoa, PB : III Congresso Internacional de Perícia Criminal, 2009.
- SILVA, Antonio Torquato da. **Metodologia de perícia contábil judicial cautelar para salvaguarda do patrimônio de entidade**. Florianópolis, 2003. 134p. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.
- SILVA, Creusa Formosina Dantas. **A perícia judicial contábil no estado de Pernambuco: análise crítica das respostas aos quesitos**. Recife, 2002. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro : Forense, 2001.

SILVA, Luiz Gustavo Cordeiro da. **Procedimentos de perícia contábil no Brasil**. Rio de Janeiro, 1993. 161p. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SILVA, Marcos Aurélio. **Fundamentos da perícia contábil: teoria e prática**. – 2. ed. – São Bernardo do Campo : UESP, 2005.

SLOMP, Rosângela. **A inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciária**. Rio de Janeiro : Forense, 2003.

SMITH, G. Stevenson; CRUMBLEY, D. Larry. How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum? **Global Perspectives on Accounting Education**, Volume 6, 2009.

SNYDER, Herbert; CLIFTON, James. Forensic Accounting Fieldwork, Media and Exercises Project. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol. 2, Issue 2, 2010.

SOARES, Clara Dias. **A verdade no processo penal brasileiro**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1749, 15 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11160>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, volume 18, 1997.

STADER, Osvaldo Michael. **Perícia Contábil Judicial: o mapeamento do conhecimento no contexto brasileiro**. São Paulo, 2005. 166p. Dissertação (mestrado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

TARUFFO, Michele. **La prueba de los hechos**. Trad. Jordi Ferrer Beltrán. – 2. ed. – Madrid : Editorial Trotta, 2005.

TAVARES, Gilson Fernandes. **O que os peritos e advogados devem conhecer sobre prova pericial: para todas as áreas**. [s.l.] : [s.n.], 2001.

TELES, Ney Moura. **Direito penal: Parte geral**. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

TOCHETTO, Domingos... | *et al.* |. **Tratado de perícias criminalísticas**. Porto Alegre : Sagra-DC Luzzatto, 1995.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1985.

TORNAGHI, Hélio. **Curso de Direito Processual Penal** . – vol. 3 – São Paulo: Saraiva, 1980.

TORRES, Heleno Taveira. (Coordenação e outros). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo : Quartier Latin, 2005.



TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. – vol. 3 – São Paulo: Saraiva, 1997.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo : Atlas, 1987.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Manual para formatação e edição de dissertações e teses**. São Paulo, Nov. 2008.

VALIENGO, Thaméa Danelon. **A tipificação dos crimes financeiros como forma de limitação do abuso econômico**. São Paulo, 2007. 153p. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico), Universidade Presbiteriana Mackenzie.

VAZ, Alcides. **Perícias contábeis judiciais e extrajudiciais**. São Paulo : IOB, 1993.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. – 11. ed. – São Paulo : Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Métodos de Pesquisa em Administração**. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2008.

WELLS, J.. The Fraud Examiners: Sleuthing Careers Bring CPAs Personal and Professional Satisfaction. **Journal of Accountancy**, v. 196, issue 4, 2003.

XAVIER de AQUINO, José Carlos G.; NALINI, José Renato. **Manual de processo penal**. São Paulo : Saraiva, 2000.

YOSHITAKE, Mariano... | et al. |. A metodologia de elaboração de um laudo pericial contábil. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, RJ, ano VIII, n.º 31, p. 47-54, fev/mar 2006.

ZANNA, Remo Dalla. **Perícia Contábil em Matéria Financeira**. – 2. ed. – São Paulo : IOB, 2011.

\_\_\_\_\_. **Prática de Perícia Contábil**. – São Paulo : IOB Thomson, 2005.

ZARIFIAN, Philippe. Valor, organização e competência na produção de serviço: esboço de um modelo de produção de serviço. In: SALERNO, M. S. (Org.). **Relação de Serviço: produção e avaliação**. São Paulo : SENAC, 2001.

ZARZUELA, J. L.; MATUNAGA, M. ; THOMAZ, P. L. **Laudo pericial: Aspectos técnicos jurídicos**. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2000.

ZOCHIO, Marcelo Ferreira. **Qualidade dos laudos periciais emitidos na comarca de São Paulo**. São Paulo, 2010. 100p. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Engenharia de Sistemas Eletrônicos da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.

**APÊNDICES**

APÊNDICE A -	RELAÇÃO DOS 34 LAUDOS CONTÁBEIS ANALISADOS EMITIDOS ANTES DA DECISÃO DO STF EM 10 DE MARÇO DE 2008.....	202
APÊNDICE B -	RELAÇÃO DOS 38 LAUDOS CONTÁBEIS ANALISADOS EMITIDOS APÓS A DECISÃO DO STF EM 10 DE MARÇO DE 2008.....	203

**APÊNDICE A – RELAÇÃO DOS 34 LAUDOS CONTÁBEIS ANALISADOS  
EMITIDOS ANTES DA DECISÃO DO STF EM 10 DE MARÇO DE 2008**

<b>Laudo nº</b>	<b>Unidade emissora</b>	<b>Estado emissor</b>	<b>Data de emissão</b>
3760/2006	SETEC/SP	SP	18/09/2006
1008/2006	SETEC/BA	BA	31/10/2006
4781/2006	SETEC/SP	SP	14/11/2006
1765/2006	SETEC/RJ	RJ	26/12/2006
040/2007	SETEC/PE	PE	17/01/2007
043/2007	SETEC/PE	PE	19/01/2007
297/2007	SETEC/MG	MG	05/02/2007
453/2007	SETEC/MG	MG	15/02/2007
115/2007	SETEC/CE	CE	16/02/2007
044/2007	SETEC/SE	SE	05/03/2007
334/2007	SETEC/MT	MT	15/03/2007
1687/2007	SETEC/SP	SP	02/04/2007
599/2007	SETEC/RJ	RJ	11/04/2007
153/2007	SETEC/AL	AL	11/05/2007
637/2007	SETEC/MT	MT	18/05/2007
2400/2007	SETEC/SP	SP	27/05/2007
2585/2007	SETEC/SP	SP	07/06/2007
143/2007	SETEC/SE	SE	22/06/2007
959/2007	SETEC/MT	MT	15/07/2007
2235/2007	SETEC/MG	MG	19/07/2007
3092/2007	SETEC/MG	MG	06/09/2007
3134/2007	SETEC/MG	MG	11/09/2007
4196/2007	SETEC/SP	SP	11/09/2007
4369/2007	SETEC/SP	SP	24/09/2007
369/2007	SETEC/AL	AL	11/10/2007
376/2007	SETEC/AL	AL	19/10/2007
4700/2007	SETEC/SP	SP	22/10/2007
383/2007	SETEC/AL	AL	24/10/2007
2396/2007	SETEC/RS	RS	31/10/2007
421/2007	SETEC/AL	AL	30/11/2007
5572/2007	SETEC/SP	SP	10/12/2007
163/2008	SETEC/PE	PE	21/02/2008
273/2008	SETEC/MT	MT	22/02/2008
202/2008	SETEC/BA	BA	29/02/2008

**APÊNDICE B – RELAÇÃO DOS 38 LAUDOS CONTÁBEIS ANALISADOS  
EMITIDOS APÓS A DECISÃO DO STF EM 10 DE MARÇO DE 2008**

<b>Laudo nº</b>	<b>Unidade emissora</b>	<b>Estado emissor</b>	<b>Data de emissão</b>
585/2008	SETEC/MT	MT	03/04/2008
1144/2008	SETEC/RJ	RJ	02/06/2008
1514/2008	SETEC/RS	RS	31/07/2008
3878/2008	SETEC/SP	SP	06/08/2008
867/2008	SETEC/PE	PE	11/08/2008
1851/2008	SETEC/RJ	RJ	16/09/2008
632/2008	SETEC/CE	CE	25/09/2008
2146/2008	SETEC/MT	MT	08/10/2008
228/2008	NUTEC/STS/SP	SP	15/10/2008
951/2008	SETEC/BA	BA	20/10/2008
5388/2008	SETEC/SP	SP	06/11/2008
790/2008	SETEC/CE	CE	12/11/2008
5710/2008	SETEC/SP	SP	24/11/2008
5801/2008	SETEC/SP	SP	02/12/2008
2314/2008	SETEC/RJ	RJ	10/12/2008
2399/2008	SETEC/RJ	RJ	19/12/2008
323/2009	SETEC/SP	SP	27/01/2009
370/2009	INC	DF	09/03/2009
527/2009	SETEC/MG	MG	10/03/2009
1954/2009	SETEC/SP	SP	16/04/2009
192/2009	SETEC/AL	AL	17/04/2009
2484/2009	SETEC/SP	SP	15/05/2009
2022/2009	SETEC/MG	MG	15/09/2009
978/2009	SETEC/BA	BA	05/10/2009
2002/2009	SETEC/RJ	RJ	14/10/2009
1800/2009	SETEC/MT	MT	18/12/2009
6845/2009	SETEC/SP	SP	22/12/2009
141/2009	UTEC/SOD/SP	SP	22/12/2009
039/2010	UTEC/RPO/SP	SP	25/01/2010
268/2010	SETEC/BA	BA	12/03/2010
110/2010	UTEC/SOD/SP	SP	30/03/2010
1898/2010	SETEC/SP	SP	30/04/2010
729/2010	SETEC/RJ	RJ	06/05/2010
508/2010	SETEC/CE	CE	01/06/2010
195/2010	UTEC/JFA/MG	MG	30/06/2010
433/2010	SETEC/AL	AL	12/08/2010
1498/2010	SETEC/RJ	RJ	16/08/2010
1717/2010	SETEC/RJ	RJ	16/09/2010



**ANEXO**

ANEXO A -	AGRAVO REGIMENTAL APRESENTADO EM 10/03/2008 EM PLENÁRIA DO STF JUNTO AO INQUÉRITO Nº 2.537-2, PROCEDENTE DO ESTADO DE GOIÁS, PELO RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO DE MELLO.....	207
-----------	--	-----



10/03/2008

TRIBUNAL PLENO

AG.REG.NO INQUÉRITO 2.537-2 GOIÁS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO  
AGRAVANTE(S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
AGRAVADO(A/S) : PEDRO WILSON GUIMARÃES  
ADVOGADO(A/S) : JOSÉ DO CARMO ALVES SIQUEIRA E OUTRO(A/S)  
AGRAVADO(A/S) : JOSIAS PEDRO SOARES  
ADVOGADO(A/S) : LUIZ CARLOS ORRO DE FREITAS

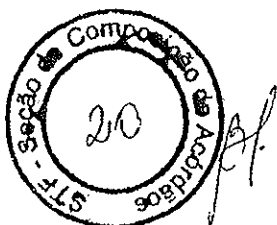
APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA - CRIME - ESPÉCIE.  
A apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime omissivo material e não simplesmente formal.

INQUÉRITO - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCESSO ADMINISTRATIVO. Estando em curso processo administrativo mediante o qual questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a persecução criminal e - ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente - a manutenção de inquérito, ainda que sobrestado.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal em conhecer do recurso e negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator e por unanimidade, em sessão presidida pela ministra Ellen Gracie, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 10 de março de 2008.



  
MARCO AURÉLIO

RELATOR



10/03/2008

TRIBUNAL PLENO

AG.REG.NO INQUÉRITO 2.537-2 GOIÁS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO  
 AGRAVANTE(S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
 AGRAVADO(A/S) : PEDRO WILSON GUIMARÃES  
 ADVOGADO(A/S) : JOSÉ DO CARMO ALVES SIQUEIRA E OUTRO(A/S)  
 AGRAVADO(A/S) : JOSIAS PEDRO SOARES  
 ADVOGADO(A/S) : LUIZ CARLOS ORRO DE FREITAS

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - À folha 188,  
 determinei o arquivamento do inquérito, consignando:

INQUÉRITO	-	SONEGAÇÃO
FISCAL	-	PROCESSO
ADMINISTRATIVO	-	
INADEQUAÇÃO.		

## 1. Eis as informações prestadas pelo Gabinete:

Mediante o pronunciamento de folha 183, o Ministério Público Federal requer o sobrestamento dos autos "até o desfecho do procedimento administrativo fiscal, com a expedição de ofício à Receita Federal para que informe e encaminhe a essa Corte a decisão definitiva da ação fiscal, com a conseqüente constituição do crédito tributário, em definitivo".

Os autos estão conclusos a Vossa Excelência.

2. A existência de processo administrativo para elucidar sonegação fiscal deságua não em simples suspensão de inquérito, mas na inviabilidade deste - Inquéritos nº 2.092-3/SP e 2.220-9/, relatados pelo ministro Gilmar Mendes, acórdãos publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 1º e 22 de agosto de 2005.

O inquérito é o embrião da ação penal e se esta, ante o processo administrativo fiscal referido, não pode ser proposta, não há como ter-se latente aquele, no que não deixa de

repercutir, ainda que isso ocorra na via indireta, na vida do envolvido.

3. Ante o quadro, arquivem.

4. Publiquem.

Daí o agravo de folha 193 a 195, no qual o Procurador-Geral da República alega que, no caso, o delito em jogo é o do artigo 168-A do Código Penal, de natureza formal, cuja consumação não exige a constituição definitiva do crédito. Discorre sobre a controvérsia, esclarecendo que Pedro Wilson Guimarães e Josias Pedro Soares foram denunciados pela prática do crime do artigo 168-A do citado diploma legal, por não terem repassado ao órgão previdenciário valores recolhidos da Companhia de Urbanização de Goiânia, referentes às contribuições para a previdência social destacadas em notas fiscais de serviço. Rejeitada a denúncia, o Ministério Público ingressou com recurso em sentido estrito, tendo os denunciados oferecido contra-razões. Constatou-se, no entanto, que Pedro Wilson Guimarães fora diplomado deputado federal, o que ensejou a remessa do processo a esta Corte.


O agravante entende que, dada a incompetência do Juízo de primeiro grau quando os denunciados apresentaram as contra-razões, o procedimento adequado seria intimá-los para a ratificação do ato, passando-se ao julgamento do recurso em sentido estrito. Reconhece que a diligência requerida às folhas 163 e 164 só seria pertinente se se tratasse de crime material, caso em que a situação do procedimento administrativo-fiscal poderia influir no julgamento

*Supremo Tribunal Federal*

Inq 2.537-Agr / GO

do recurso. Afirma ter o pedido induzido o relator em erro e pleiteia a reconsideração da decisão e o prosseguimento do processo com o julgamento do recurso em sentido estrito.

É o relatório.



V O T O


O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Na interposição deste agravo, foram observados os pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita pelo Procurador-Geral da República, foi protocolada no prazo legal. Conheço.

O pedido de seqüência do inquérito conflita com pronunciamentos anteriores do Ministério Público. Às folhas 163 e 164, preconizou o Órgão diligência no sentido de expedir-se ofício à Delegacia da Receita Previdenciária de Goiânia para que informasse a eventual conclusão do processo administrativo-fiscal. A diligência foi implementada, vindo a notícia de encontrar-se suspensa a exigibilidade do tributo ante o processo administrativo em curso - folha 180. Então, o Ministério Público opinou pelo sobrestamento do inquérito, até aqui simples inquérito, por não ter sido a denúncia recebida pelo Juízo federal - folha 183.

Admitam a evolução no que pleiteados, no agravo, a seqüência e o julgamento do recurso em sentido estrito interposto. O Ministério Público parte de equívoco: a denominada apropriação indébita previdenciária não consubstancia crime formal, mas omissivo material. A leitura do artigo 168-A do Código Penal revela que se tem como elemento da prática delituosa deixar de repassar contribuições previdenciárias. Indispensável, portanto, a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva. O objeto jurídico protegido é o patrimônio da previdência social no

**Inq 2.537-Agr / GO**

que se deixa, em ato de apropriação glosado penalmente, de recolher valores. Ora, pendente recurso administrativo em que se discute a exigibilidade do tributo, tem-se como inviável a propositura da ação penal, a seqüência quanto ao incidente alusivo ao recebimento da denúncia apresentada. Nem mesmo a manutenção do inquérito - com o sobrestamento antes preconizado - torna-se possível, sob pena de, sem motivo agasalhado pela ordem jurídica, preservar-se situação que degrada o contribuinte, que denigre o perfil do contribuinte. A razão de ser do inquérito mostra-se a viabilidade de chegar-se à oferta da denúncia, que, no caso, ocorreu e foi rejeitada pelo Juízo. Ora, se não é dado sequer alcançar a propositura da ação penal, ante o questionamento administrativo da exigibilidade do tributo, descabe manter latente o inquérito. Fora isso, é desconhecer a ordem natural das coisas, o princípio próprio à lógica da razão suficiente, da não-contradição. O inquérito existe visando a certo resultado e, se este não pode ser implementado, inadmissível é a manutenção, a seqüência pretendida. Desprovejo o agravo.



10/03/2008

TRIBUNAL PLENO

AG.REG.NO INQUÉRITO 2.537-2 GOIÁS

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhora Presidente, a meu ver, com o devido respeito, este caso de apropriação indébita previdenciária não pode ser equiparado ao dos delitos materiais de débito tributário, porque aqui o núcleo do tipo, sobretudo no caso, que é o 168, "a", inciso I, se compõe de dois verbos. As ações são duplas: primeiro, descontar; segundo, deixar de recolher.

No caso dos chamados "crimes tributários", questão prévia é saber se existe, ou não, jurídica e definitivamente, crédito tributário; não o havendo, isto é, na hipótese de não haver crédito tributário, à falta de lançamento definitivo, ou em caso de decisão administrativa que não reconheça a existência do crédito, evidentemente não há o resultado material previsto pela norma.

Aqui, a hipótese me parece diferente, pois não há necessidade de nenhum procedimento prévio para saber o montante ou o valor da contribuição previdenciária, por se tratar de ato que fica no arbítrio e no poder decisório do empregador. Ele desconta. Se desconta, é porque apura que há valor certo que deve ser retido. Se retém esse valor,



**Inq 2.537-AgR / GO**

apurado segundo o seu próprio juízo, que pode não corresponder ao total real do débito da contribuição, o qual pode ser maior ou menor, noutras palavras, se, na sua avaliação, desconta esse valor e deixa de o recolher, pratica as duas ações previstas no tipo. Isso independe do fato de o valor descontado, por iniciativa do próprio empregador, corresponder ou não ao do débito tributário, ao do débito da Previdência Social. É diferente.

O que se censura e pune aqui - embora isso também não possa deixar de ser levado em consideração - não é tanto o não-pagamento à Previdência, mas o fato de descontar ou reter certa quantia do valor do salário devido ao empregado, ou, dependendo da hipótese, a terceiro que preste serviço mediante pagamento sujeito à retenção, e não repassar esse valor que o próprio empregador, por iniciativa sua, julgando que era devido, estima mas deixa de recolher à Previdência Social.

Então, neste caso, a mim parece-me, com o devido respeito, que pouco importa se existe ou não procedimento administrativo, que se saiba ou não qual o real montante do débito previdenciário. Se há prova de que o empregador reteve importâncias a título de desconto previdenciário e não as repassou para a Previdência Social,

*Amg*  
2

**Inq 2.537-AgR / GO**

em tese, pelo menos, comete o delito. Teoricamente, comete o delito. Isto é suficiente para o recebimento da denúncia, e, no caso, a denúncia é taxativa. Diz assim:

*"Conforme NLFD nº 35.932.107-0 (fls. 03/33), emitida pela fiscalização previdenciária, os valores destacados nas notas fiscais de serviços de fls. 56/66 e retidos, mas não repassados ao INSS, (...)",*

pois integra o valor tal. Poderia ser até valor menor, ou poderia ser outro. Mas, enfim, o que, como resultado do próprio ato dos denunciados, se tem como certo é que retiveram dada importância, a título de que pertenceria à Previdência. Pode ser que o débito seja maior, pode ser que o débito seja menor, mas o fato em si é que as duas ações previstas no núcleo do tipo estariam presentes no caso. Houve a retenção e não houve o recolhimento.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -  
Vossa Excelência me permite? Apenas para ressaltar dados do meu voto.

O bem protegido juridicamente é o concernente à Administração Pública previdenciária. O tipo do artigo 168, alínea "a", não é reter indevidamente importâncias, mas deixar de repassar essas importâncias. Não se julga tipo

*fm*



**Inq 2.537-AgR / GO**

penal tendo-se como vítima aquele que foi alvo do desconto, mas a Previdência.

Ora, o Ministério Público preconizou se oficiasse para se saber da existência ou não de processo administrativo fiscal em que discutido ser devido ou não o tributo. Acolhi a sugestão e officiei, e veio a este processo a notícia de que a exigibilidade do tributo estaria suspensa.

Indago: diante desse contexto, é dado admitir o procedimento penal, ainda que sob o ângulo do simples inquérito? Penso que não.

**O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO:**

O que me chamou a atenção, Ministra Presidente, foi exatamente esse aspecto do voto do Ministro **Marco Aurélio**. É que não existe nenhuma evidência nos autos com relação às informações que foram prestadas e que haveria justa causa para a própria penal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - O crime não está no primeiro passo, no desconto; está na ausência de recolhimento do que descontado e que seria devido à Previdência. É interessante a matéria.

**Inq 2.537-AgR / GO**

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Se reteve, por iniciativa sua, mas não repassa?

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Mas não haveria o crime só pela retenção, porque a vítima não é aquele que teve o valor descontado. A vítima, no caso, é a Administração Pública previdenciária. Por isso se trata do crime de apropriação - que diria - imprópria, apropriação indébita, ou seja, retém-se dinheiro de terceiro, da Previdência.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Mas, eventualmente, a Previdência Social reconheceu que seria indevida a retenção?

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Não. Não era indevida. Veio um ofício dizendo-se que a exigibilidade do tributo está suspensa.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Isso é outra coisa.

**O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO** - É procedimento administrativo.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Tanto que o Ministério Público, em um primeiro passo, preconizou a suspensão do processo; depois veio a evoluir para pedir a seqüência e o julgamento do recurso em sentido

**Inq 2.537-AgR / GO**

estrito, interposto contra o ato do Juízo Federal que implicou o não-recebimento da denúncia. É muito interessante! Agora, a evolução é sempre possível. Claro, admiti até mesmo no meu voto.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Aqui, devo ser mais rigoroso. Acho que o ato não se equipara aos delitos materiais de crime tributário.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - O delito tem a natureza de delito omissivo material. Não é simplesmente formal.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Simplesmente formal, não.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Por isso há apropriação indevida.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Por isso indaguei. Vem a Previdência Social e diz: não, esse desconto foi indevido, isto é, o empregador não devia ter descontado. Tudo bem, aí é outra coisa. Agora, querer saber se, para efeito de tipificação teórica desse delito, é preciso apurar primeiro o valor que deveria ter sido descontado e que eventualmente não foi repassado, é um *plus*.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Não sei qual é a discussão no processo administrativo. É



*Supremo Tribunal Federal***Inq 2.537-AgR / GO**

possível que se esteja discutindo a improcedência do desconto; que aquele desconto teria ocorrido por erro.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - É isso que digo, se houver qualquer algum elemento.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Este caso ainda suscita uma dúvida. É que se trata de imputação a um prefeito municipal de Goiânia - salvo engano.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Sim, mas podia ser bispo do Paraná. Ele reteve?

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Tem relevância, sim. Para efeito de apropriação indébita tributária, como isso se caracteriza?

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Tenho sérias dúvidas quanto a esse enfoque, em se tratando de integrante de pessoa jurídica de direito público. A menos que ele haja colocado o dinheiro no bolso. E geralmente não é isso. Geralmente o que ocorre? O dirigente tem pouco numerário, satisfaz o que devido em termos de salário, já em quantitativo menor. Não há o desconto, não há a concretude do desconto.

**O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO** - Beneficiou a municipalidade, temporariamente.



**Inq 2.537-AgR / GO**

**A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE)** -  
Ministro Marco Aurélio, o Ministério Público tem um esclarecimento de fato.

O SR. ANTONIO FERNANDO BARROS E SILVA DE SOUZA (PROCURADOR-GERAL DE REPÚBLICA) - Apenas para esclarecer que os valores eram devidos pela Companhia de Urbanização de Goiânia e não pela Prefeitura - é sociedade de economia mista.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Mas a imputação é ao Prefeito.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Sim, que hoje é Deputado Federal.

O SR. ANTONIO FERNANDO BARROS E SILVA DE SOUZA (PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA) - Na época ele era o Presidente da Companhia. Ele e outro.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - É o representante do empregador. O problema não está em ato da Administração Pública, para apurar quem seria o pagador, ou, como se diz, o ordenador de despesas. Ele era o representante da companhia, e, portanto, o representante do empregador.

**A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE)** -  
Ministro Cezar Peluso, talvez fosse interessante esmiuçar

**Inq 2.537-AgR / GO**

mais essa questão. O Procurador-Geral diz que não encontra dados aqui, mas talvez houvesse um parcelamento.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Que tenha havido parcelamento?

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Aqui está: "Conforme narra a peça inicial, os denunciados na qualidade respectivamente de ex-prefeito e ex-gestor de Órgão Público do Município de Goiânia..."

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Não. Ele descontou da Companhia de Urbanização de Goiânia. Ela é que teria sofrido "desconto", porque este geralmente não ocorre no setor público.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Sim, mas é na condição de ex-prefeito, mesmo.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - O eminente Procurador-Geral vai fazer algum esclarecimento?

**A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE)** - Não há dados presentes, mas ele tem lembrança de que haveria talvez parcelamento.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Estamos sugerindo suspender o julgamento para diligência?

**A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE)** - Damos vista, em Mesa, ao Ministro Cezar Peluso.

*pm*  
9

**Inq 2.537-AgR / GO**

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Não! Eu estaria de acordo com o eventual requerimento do Procurador ao qual Vossa Excelência está aludindo.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - A minha premissa é esta: tenho notícia de que a exigibilidade do tributo está suspensa. Para mim é o suficiente a concluir que não pode ficar sequer inquérito sobre a cabeça dos envolvidos.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Com isso estou de acordo.

**O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO:**

A referência que existe é que está em elucidação a existência de sonegação. Então, se está em discussão, se existe ou não, como vamos autorizar a ação penal? Não tem fundamento.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Cai na jurisprudência da condição de procedibilidade.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - De qualquer forma, o pano de fundo é muito interessante, porque, quanto à ação penal, não há a menor dúvida, caberia fulminá-la. E o inquérito? Fica o envolvido com uma

*fy*

**Inq 2.537-AgR / GO**

verdadeira espada de Dâmocles sobre a cabeça, denegrindo-o, como disse, ou degradando-o?

O SR. ANTONIO FERNANDES BARROS SILVA E SOUZA - PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA - Há uma informação: aguardando expedição de acórdão.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) - Não há elementos nos autos.

O SR. ANTONIO FERNANDES BARROS SILVA E SOUZA - (PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA) - Está suspensa, aguardando a publicação de acórdão.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Mas há ofício revelando que a exigibilidade está suspensa.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - A Previdência reconhece isso?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Reconhece.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Se a Previdência reconhece, retiro todos os argumentos, porque estão prejudicados. Aí pode ser até caso de recolher o que não devia; descontar o que não devia.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Sob pena de julgarmos o processo administrativo na apreciação deste inquérito. Aí não dá.



*Supremo Tribunal Federal*

**Inq 2.537-AgR / GO**

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Gostaria apenas de deixar claro, Excelência, mais uma vez, com o devido respeito, que eu não posso aderir à tese de que a tipificação desse delito dependa de procedimento prévio para liquidação do valor.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Não é isso, Excelência. Isso também não sustento. É possível que haja dados suficientes a se prosseguir.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Diante das particularidades do caso, concordo plenamente com Vossa Excelência.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - Agora, uma vez instaurado um procedimento administrativo fiscal e gerando esse procedimento a inexigibilidade, cessa tudo.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Estou de acordo. Se a Previdência diz que é inexigível.

**O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO:**

Poderia existir, nos autos, uma prova de que houve retenção indevida e não houve repasse. Mas isso não existe aqui. O que está disponível é uma informação de que a própria Previdência Social não tem certeza no tocante à

*12*

**Inq 2.537-AgR / GO**

existência, ou não, da sonegação. Por isso o processo não está concluído. Então, neste caso, como não há a outra informação, essa pareceu-me suficiente para manter o arquivamento e não o sobrestamento.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -

Um último esclarecimento: o desconto foi feito em cima de pagamento realizado à Companhia de Urbanização de Goiânia. E talvez tenha sido pelo Prefeito mesmo.

**PLENÁRIO****EXTRATO DE ATA****AG.REG.NO INQUÉRITO 2.537-2**

PROCED.: GOIÁS

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

AGTE. (S): MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

AGDO. (A/S): PEDRO WILSON GUIMARÃES

ADV. (A/S): JOSÉ DO CARMO ALVES SIQUEIRA E OUTRO(A/S)

AGDO. (A/S): JOSIAS PEDRO SOARES

ADV. (A/S): LUIZ CARLOS ORRO DE FREITAS

**Decisão:** O Tribunal, à unanimidade e nos termos do voto do relator, conheceu do recurso e negou-lhe provimento. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 10.03.2008.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

  
Luiz Tomimatsu  
Secretário