

A PROVA PERICIAL CONTÁBIL E OS CRIMES FISCAIS*

THE EXPERT ACCOUNTING EVIDENCE AND TAX CRIMES

Emerson Ademir Borges de Oliveira**

Ademir de Oliveira***

RESUMO: O objetivo deste trabalho é justificar a importância da perícia criminal contábil no campo dos crimes contra a ordem tributária, a ser desenvolvida de forma técnico-científica, por profissional contador habilitado, no mais das vezes pertence a quadro oficial do Estado, pormenorizada, fundamentada documental e legalmente, e submetida ao crivo do devido processo legal, com relevo para a ampla defesa e o contraditório. Nesse aspecto, a perícia criminal contábil deve servir de subsídio para as autoridades policial, ministerial, fazendária e judiciária, tanto antes do processo judicial como durante o desenvolvimento do processo penal, de forma a permitir a sustentação técnica e fática da decisão. Em termos de finalidade, a perícia serve ao propósito de desvencilhar os trâmites estatais para a recuperação de seu crédito tributária, quando comprovada a materialidade e autoria, para permitir a realização das necessidades públicas, que dependem do tributo para sua ocorrência. A pesquisa é eminentemente bibliográfica e jurisprudencial e o método é dedutivo.

Palavras-chave: Perícia criminal contábil. Crimes contra a ordem tributária. Processo penal. Prova pericial.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to justify the importance of criminal accounting in the field of crimes against tax, to be developed in a technical-scientific way, by qualified accountant professional, most often belonging to official State, detailed, legally documented, and submitted to the sieve of due legal process, with emphasis on the ample defense and the contradictory. In this respect, criminal accounting must serve as a subsidy for the police, ministerial, tax and judicial authorities, both before the judicial

* Artigo recebido em: 27.03.2017

Artigo aceito em: 19.06.2017

** Mestre e Doutor em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo. Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra. Professor Assistente Doutor nos cursos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado em Direito na Universidade de Marília. Vice-Coordenador da Pós-Graduação Stricto Sensu e Coordenador da Pós-Graduação Lato Sensu da Universidade de Marília. Advogado. São Paulo – SP. E-mail: borgesdeoliveira@usp.br

*** Mestre em Contabilidade Avançada pela Universidade de Marília. Ex-Perito Criminal Contábil da Polícia Técnico-Científica do Estado de São Paulo. Professor Assistente Mestre nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis e Administração de Empresas na Universidade de Marília. Contabilista. Marília – SP. E-mail: oliveirarimeda39@yahoo.com.br

process and during the development of the criminal process, in order to allow the technical and factual support of the decision. In terms of purpose, the expertise serves the purpose of disentangling the State procedures for the recovery of its tax credit, when proven materiality and authorship, to enable the public needs to be met, which depend on the tax for its occurrence. The research is eminently bibliographical and jurisprudential and the method is deductive.

Keywords: Criminal accounting expertise. Crimes against tax order. Criminal proceedings. Expert evidence.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca acordar de maneira sistemática a importância da perícia contábil no âmbito dos crimes fiscais, mormente classificados como crimes contra a ordem tributária.

O campo de atuação da fiscalização fiscal se apresenta repleto de desafios ao Estado, e, considerando alguns tributos realmente relevantes para a arrecadação dos entes públicos, como o ICMS, há um interesse estatal na administração correta de sua cobrança, uma vez que da fonte tributária depende a consecução dos objetivos voltados à promoção do bem-estar social.

A relação entre contribuinte e Estado nem sempre é harmoniosa, mas, em muitos casos, é o contribuinte o grande responsável por esse rompimento de confiança, em face da provocação de condutas que buscam deixar de arcar, no todo ou em parte, com os tributos, mas que, ao contrário da programação tributária, apresentam-se como ilícitas e quiçá criminosas.

Tais contribuintes valem-se de condutas de sonegação para deixar de repassar ao Estado os valores devidos pela prática de determinado fato gerador. Com essa atitude, o indivíduo se enriquece ilicitamente, ao passo que a arrecadação tributária diminui e o ente público enfrenta problemas para lidar com os desafios cotidianos.

A configuração dos crimes contra a ordem tributária não se processa de forma automática, por mera presunção legal, justamente em vista do fato de que se trata de atitude passível de penalização criminal.

Diante disso, havendo indícios da prática, o Estado costuma promover o processo administrativo para, ao final, se procedente, notificar o Ministério Público para a abertura de inquérito judicial ou apresentação de denúncia. Cumpre frisar, todavia, que, sendo o Ministério Público, o senhor da ação penal, pode fazê-lo independentemente da existência do processo administrativo quando obtiver provas suficientes para a apresentação da denúncia, com indícios de autoria e materialidade do crime.

A perícia se apresenta como a prova mais importante para a comprovação da prática, eis que, mediante ela, um *expert* contábil analisa os documentos indicados e apresenta a sua conclusão e pormenorizadas considerações acerca de eventual lesão aos cofres públicos.

Pode operar a perícia antes mesmo do processo penal, no processo administrativo ou durante o inquérito policial, bem como pode ser desenvolvida ou complementada durante o processo penal, a espeque do artigo 159 do Código de Processo Penal, tendo em vista a existência dos vestígios materiais por parte do contribuinte.

O trabalho da perícia contábil, no campo da criminalística, principalmente quanto à sonegação fiscal é, acima de tudo, uma atividade que requer do profissional contábil tanto conhecimentos específicos em contabilidade quanto em legislação fiscal. Além do mais, trata-se de uma profissão que somente pode ser exercida por contador habilitado, no mais das vezes pertencente ao quadro de funcionários da Secretaria de Segurança Pública.

Portanto, a perícia criminal contábil se apresenta como instrumento legal para resolver e definir os casos de crime contra a ordem tributária, visto que

a sua materialização no laudo pericial atua como prova cabal ao Ministério Público e influencia na tomada de decisão pelo magistrado, que sempre devem ser pautadas pelo desenvolvimento de ampla defesa e contraditório.

No mais, insta lembrar que a atividade pericial não deve ser guiada pelo desejo de comprovação do crime, mas pelo estudo aprofundado e imparcial dos documentos e fatos apresentados, a fim de apresentar sua conclusão, tanto pela existência de crime, como pela sua inexistência.

Para a realização deste trabalho, utilizou-se de uma forma de pesquisa de modo a responder às questões referentes ao problema que deu origem ao atual questionamento, junto com fontes bibliográficas que embasassem o posicionamento dos autores e vários outros mencionados na mesma linha de pesquisa.

2. PROVA PERICIAL CONTÁBIL NA ÁREA CRIMINALÍSTICA

A perícia contábil constitui-se no exame de qualquer peça de contabilidade, inclusive a vistoria de elementos técnico-patrimoniais, realizada por um *expert* em contabilidade, e tem por finalidade resolver questões técnicas ou científicas pré-determinadas ou específicas.

Conforme explica Ornelas¹, 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, que servem como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões controvertidas”.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade T-13, do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC 731/92), em seu item 13.1.1,

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial

¹ ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. *Perícia Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 29.

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

Nota-se, pois, a compreensão da perícia enquanto exame hábil de qualquer peça de contabilidade, inclusive a vistoria de elementos patrimoniais, realizados por perito em contabilidade. Constitui qualquer levantamento baseado em exame de escrita em livros comerciais e fiscais, em lançamentos contábeis, em documentos contábeis e fiscais, em balanços e demonstrações contábeis.

Em termos jurídicos, a perícia é um meio instrumental, técnico-opinativo fundamental e alicerçador da sentença, usado pelo magistrado para a composição de um litígio cujo escopo final é a declaração da existência ou inexistência do direito pleiteado, bem como a sua efetivação, nos termos do artigo 4º do novo CPC.

Justifica-se a realização da perícia nas ocasiões em que a situação fática exige a emissão de uma opinião especializada sobre um fato, relacionado à participação de uma pessoa que tenha conhecimento técnico específico¹. É uma

¹ “A prova pericial é admissível quando se necessite demonstrar no processo algum fato que dependa de conhecimento especial que não seja próprio ao ‘juiz médio’, ou melhor, que esteja além dos conhecimentos que podem ser exigidos do homem e do juiz de cultura média. Não importa que o magistrado que está tratando da causa, em virtude de capacitação técnica individual e específica (porque é, por exemplo, formado em engenharia civil), tenha conhecimento para analisar a situação controvertida. Se a capacitação requerida por essa situação não estiver dentro dos parâmetros daquilo que se pode esperar de um juiz, não há como se dispensar a prova pericial, ou seja, a elucidação do fato por prova em que participe um perito – nomeado pelo juiz –, e em que possam atuar assistentes técnicos indicados pelas partes, a qual deve resultar em laudo técnico-pericial, que por estas poderá ser discutido. Lembre-se que o resultado de uma prova pericial só é legítimo quando tiver sido facultado às partes participar em contraditório de sua formação. A elucidação do fato que requer conhecimento técnico não interessa apenas ao juiz, mas fundamentalmente às partes, que têm o direito de discutir de forma adequada a questão técnica, mediante, se for o caso, a indicação de assistentes técnicos” MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Curso de processo civil: processo de conhecimento. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. v.2, p. 374. Na seara penal: “Perícia é o exame de algo ou de alguém realizado por técnicos ou especialistas em determinados assuntos, podendo fazer afirmações ou extrair conclusões pertinentes ao processo penal. Trata-se de um meio de prova. Quando ocorre uma infração penal que deixa vestígios materiais, deve a autoridade policial, tão logo tenha conhecimento da sua prática, determinar a realização do exame de corpo de delito (art. 6º, VII, CPP), que é essencialmente prova pericial. Não sendo feito, por qualquer razão, essa fase, ISSN: 1980-1995 e-ISSN: 2318-8529

pesquisa técnico-científica ou artística, a exigir especialização do saber. Tais conhecimentos são transformados num juízo de valor sobre o fato observado, embora a valoração do perito não possa ter mera conotação pessoal, mas técnica (artigo 473, §2º, Código de Processo Civil). Daí a denominação técnico-científica. Como asseveram Marinoni e Arenhart³, nota-se “que o perito não traz ao juiz fatos, mas sim opiniões técnicas e científicas a respeito de fatos”.

Embora o julgador não esteja atrelado ao resultado da perícia, e, por isso mesmo, possa rejeitar suas conclusões, e inclinar seu convencimento motivado em outro sentido⁴, deverá demonstrar razões técnico-científicas mais fortes do que a do próprio *expert* chamado a tomar a causa em exame. No mais, o juiz poderá afastar apenas parcela do laudo contábil, aceitando outra (artigo 182 do Código de Processo Penal e 371 e 479 do Código de Processo Civil). Mas, quanto a isso, deverá igualmente demonstrar conhecimento técnico-científico que possa ultrapassar a parcela rejeitada do estudo.

Na esfera penal, tendo conhecimento da prática de infração criminal, a autoridade policial deverá: i) se possível e conveniente, dirigir-se ao local, providenciando para que não se alterem o estado e a conservação das coisas, até a chegada dos peritos criminais; ii) apreender os objetos que tiverem relação com o fato, embora logo após possam ser liberados pelos peritos criminais.

Os exames de corpo de delito e as outras perícias serão realizados por perito oficial. Não havendo peritos oficiais, o exame será realizado por duas pessoas idôneas, portadoras de diploma de curso superior preferencialmente na área específica, escolhidas entre as que tiverem habilitação técnica relacionada à

pode ser ordenado pelo juiz (arts. 156 e 502, CPP)” NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de processo penal e execução penal. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 385.

³ ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. Perícia Contábil. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 373.

⁴ NUCCI, Guilherme de Souza. Código de processo penal comentado. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007b, p. 404.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

natureza do exame, conforme indica o artigo 159 do Código de Processo Penal, com redação dada pela Lei 11.690 de 2008. Já o artigo 156, §1º do Código de Processo Civil fala em perito nomeado “entre os profissionais legalmente habilitados e os órgãos técnicos ou científicos devidamente inscritos em cadastro mantido pelo tribunal ao qual o juiz está vinculado”.

Os peritos deverão elaborar o laudo pericial, descrevendo minuciosamente o que tomaram em exame, e responderão aos quesitos formulados. O laudo deverá ser elaborado no prazo máximo de dez dias, que poderá ser prorrogado diante da complexidade do exame, conforme artigo 160 do Código de Processo Penal. Na esfera cível, cabe ao juiz fixar prazo razoável para entrega do laudo (artigo 465 do Código de Processo Civil). No laudo, os peritos registrarão as alterações do estado das coisas e discutirão, no relatório, as consequências dessas alterações na dinâmica dos fatos.

Na esfera contábil, a finalidade da perícia é resolver questões contábeis originárias de controvérsias duvidosas, principalmente quanto atingirem o patrimônio das empresas, podendo se apoiar em falsificação, alterações de documentos contábeis, registros de operações fictícias, atraso na escrituração etc. Pode servir para as mais variadas demandas judiciais, desde direito de família, quando o patrimônio empresarial interessa à partilha, até, como iremos explorar, aos crimes fiscais.

Conforme explica Arruda Alvim⁵:

A perícia existe, no processo, pela circunstância de o juiz necessitar, especialmente, do auxílio do perito, no que respeite às informações técnicas ou científicas, bem como, normalmente dos elementos para a interpretação, de tais informações, que também lhe possam ser oferecidos. Devemos, preambularmente, observar que a perícia pode ser subdividida em duas partes distintas:

⁵ ALVIM, Arruda. Apontamentos sobre a perícia. Revista de Processo. São Paulo: v.6, n.23, jul./set. 1981, p. 9.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

1ª) a narração dos fatos, que poderão ou deverão, conforme o caso, ser constatados pelo perito, por determinação e tendo em vista a sua função;

2ª) o raciocínio do perito, que tendo em vista seu conhecimento técnico ou científico será erigido (construído) sobre fatos, por ele mesmo constatados, ou não, conforme a hipótese.

Em termos contábeis, a perícia contábil é uma especialização da própria contabilidade, valendo-se das técnicas oferecidas por essa ciência, do mesmo campo de aplicação, para proporcionar resultados que possam influenciar a decisão jurídica – e não apenas judicial. Isso porque a perícia contábil também pode servir a finalidades extrajudiciais. Atualmente, deve-se ressaltar que a perícia contábil se tornou praxe em questões de alta complexidade levadas à discussão arbitral, movida pelo desejo de autocomposição das partes.

A perícia contábil deve estar guiada pela própria matéria, e seus limites, pela manifestação adstrita à causa em exame, pelo exame aprofundado do objeto, pela referência à matéria e pela imparcialidade de pronunciamento. Evidente que, em se tratando de perícia judicial, o próprio objeto do litígio coloca limites ao desenvolvimento do estudo do *expert*⁶.

Daí a consequência de ser a perícia contábil um pronunciamento limitado em extensão, mas aprofundado em desenvolvimento. Vale dizer, o objeto em litígio impede que o perito avance por searas impertinentes à causa. Mas, no tocante ao que é pertinente, deve procurar o perito aplicar todo o seu conhecimento técnico para demonstrar cabalmente sua conclusão.

O cuidado com o desempenho da função consiste, ainda, em afastar o perito de possíveis influências ao seu campo de análise, desde os próprios quesitos formulados pelas partes, muitas vezes realizados capciosamente com o

⁶ ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. *Perícia Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 31.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

intuito de guiar a resposta do *expert*, até a avaliação dos documentos que podem gerar conclusões equivocadas em vista de falsidades de conteúdo.

No processo penal, a perícia contábil é meio eficaz para o levantamento de materialidade e autoria em crimes patrimoniais, contra a fé pública, contra a administração pública e, principalmente, fiscais. Instrumento de apoio fático-material do Ministério Público e da autoridade policial, a perícia criminal contábil, no entanto, tem como escopo levar ao juiz a análise técnico-científico acerca de fatos contábeis, permitindo-lhe um julgamento seguro da lide. Vale dizer, seu objetivo não é comprovar a culpa do réu e a materialidade do delito, eis que, nesse sentido, teria sentido parcial e objetivado para uma solução antes mesmo da análise dos dados. O seu objetivo é buscar em profissional competente e com profundo conhecimento contábil, uma opinião científica sobre os dados que lhe são entregues para análise. A opinião técnica poderá servir tanto para a comprovação de autoria e materialidade delitiva, como para o oposto. Daí se afirmar mais coerentemente que seus destinatários são os julgadores, que buscarão apoio na opinião pericial.

A prova pericial, em face de sua questão técnica, costuma trazer em si uma sensação de segurança inerente à opinião científica de alguém que, em termos analíticos, não deve possuir qualquer interesse na questão sob análise. De outro lado, os questionamentos, bem como apontamentos, poderão ser elaborados também por *experts* chamados de assistentes técnicos que assistem às partes. A diferença está no fato de que estes buscam remediar os interesses particulares, o que lhes difere do perito. A questão é que, de qualquer modo, a *expertise* do perito é colocada à prova por tais ponderações, permitindo-lhe, ainda tecnicamente, rebater as considerações em contrário, bem como responder aos questionamentos. Isso acaba conferindo ainda mais segurança ao processo de confecção da prova pericial.

Exemplares, nesse tocante, as anotações de Tucci⁷:

Ressalto a importância da **prova pericial** no processo penal; assim também, e correlatamente, da atuação do **perito criminal**, em regime de colaboração com o agente do Poder Judiciário para, perquirida e descoberta a verdade material, efetivar-se um julgamento justo.

Igualmente, que o **perito criminal oficial** é subordinado hierarquicamente, no plano administrativo e na escala funcional, ao dirigente de sua repartição, mantendo, outrossim, relação de **natureza judiciária** com o órgão jurisdicional a que, como órgão auxiliar, ilustra com o seu **parecer** na formação do respectivo convencimento.

Mas ainda, e finalmente, que, dada a **independência** marcante do exercício da sua função, no processo penal, total é a **autonomia** que a conota, de sorte a operar-se completa desvinculação de natureza funcional quer relativamente à autoridade dos Delegados ou Comissários de Polícia, quer ao poder ínsito à atuação dos Magistrados na direção da instrução criminal.

O trabalho pericial deve basear-se nos documentos examinados, atestando-lhes a autenticidade, eis que imprescindíveis para os exames e conclusão do laudo. Portanto, para a realização dos exames necessários, a coleta de dados e a requisição de documentos e outras verificações ficam a cargo do perito e sempre que ele entender necessário, deve juntá-los e anexá-los ao processo para comprovar os fatos⁸.

Geralmente, o perito criminal contábil designado para o levantamento pericial pertence ao quadro oficial do Estado. A requisição é encaminhada ao Instituto de Criminalística ou órgão criminalístico e, internamente, é distribuída ao perito oficial⁹. Em São Paulo, o perito criminal contador é funcionário de carreira da Secretaria de Segurança Pública, nomeado após aprovação em

⁷ TUCCI, Rogério Lauria. Perito: natureza da função. Boletim do Sindicato dos Peritos Criminais do Estado de São Paulo. São Paulo: ano II, p.7

⁸ OLIVEIRA, Ademir de. A perícia contábil como prova esclarecedora dos fatos. Estudos. Marília, a.3, n.3, 1999. p.71-72.

⁹ TUCCI, Rogério Lauria. Perito: natureza da função. Boletim do Sindicato dos Peritos Criminais do Estado de São Paulo. São Paulo: ano II, p.7.

concurso público, com especialidade na área de contabilidade e registro no Conselho Regional de Contabilidade do Estado. O Instituto de Criminalística, interno à Polícia Técnico-Científica, é responsável por atender às requisições judiciais, das autoridades policiais e do Ministério Público.

A competência do Instituto de Criminalística se refere às perícias técnico-legais – no caso a contabilidade – em que são realizados todos os tipos de exames, principalmente nos casos específicos de crimes fiscais. Esse serviço especializado de perícias contábeis é encontrado em todas as Delegacias Regionais de Polícia do Estado de São Paulo.

No processo penal, o perito criminal é um auxiliar do juízo. Consoante Cavalcanti¹⁰, a atividade pericial é regulamentada em lei, o que confere fé pública às suas considerações. Além disso, suas atividades são privativas de profissionais com atribuições também regulamentadas em lei, mediante inscrição nos respectivos órgãos de classe¹¹.

A função pericial contábil é, antes de tudo, uma profunda observação de detalhes, como na escrituração de documentos fiscais, registros de datas, valores registrados etc. O perito contador tem desempenhado um papel de agente auxiliar da Justiça, sendo fundamental entender que o exercício da profissão se enquadra em um ambiente social, no qual toda a sociedade será beneficiada com o resultado de seu trabalho.

¹⁰ CAVALCANTI, Ascendino. Criminalística básica: prática policial. 3.ed. Porto Alegre: Sagra DC Luzzato, 1996.

¹¹“A prova pericial, antes de qualquer outra consideração, é uma prova técnica, na medida em que pretende certificar a existência de fatos cuja certeza, segundo a lei, somente seria possível a partir de conhecimentos específicos. Por isso, deverá ser produzida por pessoas devidamente habilitadas, sendo o reconhecimento desta habilitação feito normalmente na própria lei, que cuida das profissões e atividades regulamentadas, fiscalizadas por órgãos regionais e nacionais” OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Curso de processo penal. 15.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 429.

Isso exige que, no desempenho de sua função, porte-se com seriedade, honestidade e imparcialidade, pois sua escolha pela justiça constitui fato relevante, a ser concedido a profissionais de capacidade moral, intelectual e discrição sigilosa de seu agir. No mais, é preciso sempre ressaltar que a função do perito jamais se confunde com a de acusador, sendo este um profissional designado para elucidar os fatos técnicos, não levantar indicações parciais em face do investigado. Cumpre lembrar que o magistrado, no exercício de sua função, busca amplo apoio na perícia criminal contábil, inclusive para cercear a liberdade do réu. Apenas com argumentos técnicos igualmente relevantes pode o juiz desconsiderar a perícia oficial. Logo, deve a perícia ter como objetivo a projeção de certeza jurídica sobre os fatos. No mais, não se afinaria com os princípios estampados em nossa Constituição.

Em termos *garantistas*, lembra-nos Oliveira¹² que, embora inexista hierarquia entre as provas, em questões técnicas o convencimento judicial exige maior grau de certeza. E é justamente na atividade do perito que se consubstancia esse tecnicismo processual. Evidentemente, como qualquer prova, a pericial também se submete ao crivo do contraditório. A diferença é que a oposição aos termos periciais dependerá da manifestação de alguém que possua, igualmente, condições e conhecimento científico suficientes para questionamento da prova, o que ressalta, ainda mais, a importância da prova pericial contábil.

3. LAUDO PERICIAL CONTÁBIL

Os estudos perpetrados pelo *expert* contábil materializam-se no chamado “laudo pericial contábil”.

O laudo pericial contábil é uma peça elucidativa que se inclui nos autos, destinada a provar de fato o ocorrido, dependente de conhecimento

¹² OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Curso de processo penal. 15.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p.430.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

especial, enquanto elemento esclarecedor do juiz que vai julgar ou decidir determinada questão.

Santos elucida:

Terminada a fase de planejamento, chega-se à execução da perícia propriamente dita. Para tanto, é necessário observar os procedimentos constantes da norma de perícia e, finalmente, com o auxílio das anotações de trabalho, elabora-se a peça escrita – o LAUDO PERICIAL CONTÁBIL.

O laudo pericial deve conter:

- a) o resumo da matéria que objetivou a perícia;
- b) os critérios adotados, informando sobre a utilização de outros recursos, quer matemáticos ou estatísticos ou, se utilizarmos os procedimentos de vistoria, indagação, investigação, arbitramento e avaliação, e como foram elaborados; e
- c) a conclusão.¹³

Sem dúvida, o laudo consubstancia todo o trabalho pericial, não só no sentido de exposição e documentação, como no sentido de quem contém o parecer – opinião – do perito sobre determinada matéria.

Todo o trabalho desenvolvido pela perícia é fundamentado no laudo pericial, que consiste na fiel exposição das operações e ocorrências da diligência, com parecer conclusivo do perito sobre as questões que foram formuladas por meio de quesitos.

Na esfera criminal, em alguns casos de solicitação de perícia, não são realizados os quesitos necessários, o que obriga o perito a um exame específico e abrangente, inclusive na busca de documentos, para a constatação do delito e elaboração do laudo, em condições satisfatórias e que conceda segurança a

¹³ SANTOS, Lúcia de Azevedo Brando dos. Perícia contábil na área da fiscalização estadual. Brasília: CFC, 1997, p. 33.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

quem dele dependa, para realizar a denúncia e aplicar a sanção penal, se for o caso, ou para arquivamento do inquérito ou extinção da ação penal.

A perícia não se submete a um quadro pronto de atividades, mas há elementos importantes que devem ser considerados:

b) As respostas oferecidas aos quesitos deverão ser claras, objetivas e preferencialmente com a indicação da fonte utilizada.

Quando utilizado o assessoramento, este deverá estar sob controle e revisão do perito, porquanto o estilo e as características do laudo pericial identificam o seu autor.

(...)

e) O laudo é apresentado na ordem da formulação dos quesitos devendo estes ser precedidos das respectivas respostas e mencionando-se (quando houver os demonstrativos e documentos anexos do laudo).

f) O laudo pode ser a fiel exposição das operações e ocorrências das diligências, com o parecer fundamentado sobre a matéria submetida a exame, deverá receber resposta esclarecedora, evitando-se as simples afirmativas ou negativas expressas por “sim” ou “não”.

g) O encaminhamento do laudo ao juiz deve ser feito através de petição solicitando a juntada dos mesmos aos autos do processo, fazendo referências às cópias encaminhadas. FERNANDES, Washington Maia. **Perícia**. Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, 1997, p.22.

O trabalho pericial deve ser planejado e organizado; convém que o perito mantenha o controle do tempo despendido, registrando as horas trabalhadas, locais e datas das diligências, nomes de pessoas que o atenderam, documentos examinados, de interesse para a perícia, rubricando os documentos examinados eventualmente, quando julgar necessário.

O perito deve cuidar, especialmente, de responder aos quesitos, de forma objetiva, furtando-se às costumeiras provocações no sentido de influenciar o sentido da resposta. Quesitos dúbios, em verdade, apenas servem para dificultar o trabalho pericial. “O perito deve respondê-los de modo conciso,

simples e objetivo, não podendo se desviar nem ir além do assunto indagado. De modo algum deve emitir opinião pessoal que extrapole a questão em litígio”¹⁴.

Os quesitos devem abranger circunstâncias do fato a apurar, tanto as que podem interessar à classificação do delito, como todas as que podem, de qualquer forma, esclarecer o escrito, em qualquer dos aspectos, porque se transformou em realidade.

Ao depois, o trabalho deve se basear em fatos e atos examinados, bem como em toda a legislação pertinente, e não apenas em suposições ou probabilidades. Deve o perito confrontar a legislação que trata do tema em destaque para identificar a relação com o caso em exame e a demonstração de ter havido ou não uma violação legal. Nessa seara, socorre-se desde a Constituição Federal, legislação federal, estadual e municipal em matéria tributária, bem como os regulamentos, resoluções, instruções normativas etc.

Não se deve confundir a análise legal com a função jurisdicional. As assertivas acerca de violações legais não desvirtuam a função pericial, colocando-o na função de julgador. Em realidade, muitas vezes, a própria análise técnica depende de substancial amparo legal para que possa se desenvolver.

Todo trabalho consubstancia o laudo pericial, não só no sentido de exposição e documentação, como também quanto ao conteúdo do parecer do perito sobre as questões formuladas, por meio dos quesitos.

É de responsabilidade de quem realiza a perícia, o levantamento, análise e interpretação dos indícios. A perícia corporifica-se, materializa-se por uma peça técnica denominada **laudo pericial**, através do qual o perito emite um juízo de valor, um julgamento técnico, científico e perpetua os indícios¹⁵.

¹⁴ SANTOS, Lúcia de Azevedo Brando dos. Perícia contábil na área da fiscalização estadual. Brasília: CFC, 1997, p. 32.

¹⁵ TOCHETTO, Domingo et al. Tratado de perícias criminalísticas. Porto Alegre: Sagra DC Luzatto, 1995, p.1.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

O laudo pericial contábil, dessa forma, constitui-se na prova pericial mais completa e mais técnica de que dispõe a justiça, pois o perito, por meio de seu conhecimento científico, retrata e relata o fato ocorrido e sua palavra é imprescindível para a formação da convicção judicial.

Repise-se que a materialização do exame pericial, por meio do laudo, ao operar o caso em exame tem o intuito de analisar tecnicamente a questão, valendo-se da legislação pertinente, para identificar a existência ou não de violações à lei. Pode ocorrer de, em meio a tal levantamento, a violação legal conduzir não apenas ao pagamento de imposto ou multa, mas à aplicação penal, em vista da ocorrência de crimes fiscais. É o que examinaremos adiante.

4. CRIMES FISCAIS E A PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

Os crimes fiscais possuem como finalidade genérica a obtenção de vantagem econômica em detrimento dos cofres fazendários. Algumas vezes pode ter como objetivo apenas o não pagamento de impostos. Noutras, a intenção é o de cometimento de fraude fiscal.

Tais condutas, em geral, apresentam uma situação extremamente danosa, embora pouco ruidosa, em face do Estado, "criando uma estranha situação de desigualdade, em que poucos pagam muito e muitos nada pagam"¹⁶, o que, além de gerar problemas à vida financeira do erário, ainda gera o descrédito com as próprias instituições.

É que se a arrecadação tributária tem como finalidade proporcionar os objetivos constitucionais, como a construção de uma sociedade justa, livre e igualitária (art. 3º, I, CF), é evidente que os crimes fiscais se apresentam como complexos obstáculos para tal desiderato. Daí a necessidade de se criminalizar condutas graves que atentem contra a arrecadação tributária, suprimindo-lhe ou

¹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 30.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

diminuindo-lhe grosseiramente, “colocando em sério risco a atividade estatal de distribuição (ou redistribuição) de riquezas”¹⁷.

A propósito, elucidativas as palavras de Paulsen:

Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário. Percebe-se que “a incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos”. Diga-se, ainda: não há direito sem estado, nem estado sem tributo.¹⁸

A sonegação fiscal sempre fora popularmente conhecida como o crime fiscal por natureza. Nos termos do artigo 71 da Lei 4.502/64, tratava-se de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou atrasar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou, ainda, sobre as condições pessoais do contribuinte, que possam afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O conceito acima, que mais se aproxima de uma definição, não considerou, por completo, todos os tipos de sonegação fiscal, tendo em vista levar em conta apenas os fins, olvidando-se os meios utilizados pelo sonegador. Posteriormente, a Lei 4.729/65 criou o tipo penal de sonegação fiscal, com alteração promovida por leis e decretos-leis posteriores, numa tentativa de

¹⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. Código de processo penal comentado. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007b, p. 860.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 19.

complementar a primeira e sanar as falhas cometidas pelo legislador ao omitir os meios utilizados pelo sonegador.

Atualmente, em face da Lei 8.137/90, que regula totalmente a matéria daquela lei, encontra-se esta revogada. O artigo 1º da lei supracitada considera crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Os artigos 2º e 3º ainda trazem outras condutas.

Vê-se, pois, que, hodiernamente, todas as condutas foram englobadas pelo tipo "crime contra a ordem tributária".

O artigo 1º prevê tipos penais repetindo quase que literalmente alguns dispositivos da antiga Lei 4.729/65. Os tipos penais do *caput* do artigo 1º exigem, elementarmente, para comporem a figura do tipo respectivo que, através de um desses atos – comissivos ou omissivos – o agente suprima ou reduza o valor do tributo que deveria pagar. *Suprimir*, aqui, significa cortar o todo, elidir, extinguir a própria obrigação tributária principal ou acessória, no sentido de fazê-la desaparecer totalmente, mediante um dos atos ou condutas arroladas nos incisos I a V do artigo.

O início da atividade estatal se dá com a elaboração do Auto de Infração e Imposição de Multa, decorrente da descoberta pelo Fisco da prática de algum tipo de infração fiscal, não necessariamente criminosa. A propósito, elucidativas as colocações de Monteiro:

O auto de infração, como peça básica no processo administrativo-fiscal, deve guardar conformidade formal e ideológica com a lei e com a materialidade do fato gerador e da prova deste, que deve narrar circunstanciadamente, capitulando corretamente os dispositivos da lei tributária respectiva e a capitulação adequada das penalidades cabíveis, decorrentes da expressa previsão legal. Na narração dos fatos, não pode o auditor fiscal do Tesouro Nacional, o agente fiscal de rendas estaduais, o auditor fiscal, o inspetor fiscal e assemelhados, quando autuantes ou nas informações que fizerem, fazer acusações que importem na imputação ao contribuinte ou ao responsável tributário da prática do crime de sonegação fiscal ou crimes-meios (falsidade ideológica, falsificação material) ou de escrituração ou emissão de notas frias ou notas com sub-faturamento. A peça fiscal não pode ser transformada em denúncia do Ministério Público, porque aí ocorrerá desvio de poder, originando-se o delito de abuso de autoridade.¹⁹

Fato é que o processo administrativo deve ter seu escoreito trâmite e procedência final, não sendo desfeito por ações anulatórias ou embargos, o que descaracterizaria a própria conduta antifiscal, e, conseqüentemente, o crime. É apenas com sua manutenção que se abre espaço para o encaminhamento do órgão administrativo ao Ministério Público para oferecimento de denúncia. Todavia, cumpre frisar que o próprio *Parquet* pode agir livremente, se tiver consigo elementos suficientes para denúncia, "independentemente de ter recebido a representação fiscal dos órgãos competentes do Poder Executivo"²⁰, conforme decidido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.571.

¹⁹ MONTEIRO, Samuel. Crimes fiscais e abuso de autoridade. 2.ed. São Paulo: Hemus, 1994, p. 93.

²⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. Código de processo penal comentado. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007b, p. 864.

É preciso ressaltar, todavia, que o procedimento administrativo prévio deve estar encampado pelo princípio de ampla defesa, sob pena de ser o lançamento inconsistente e, via de consequência, a prática eventual prática criminal²¹.

A consequência prática da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo é, primeiramente, o direito de produção de provas para demonstração de suas alegações. Segundo, o direito de manifestar-se e até participar da produção de provas em sentido contrário. Terceiro, o direito de controlar as provas produzidas pela administração, inclusive a pericial. Ao depois, cumpre lembrar que a descrição pormenorizada de todos os elementos do auto de infração é substancial para bem fundamentá-lo. É que o contribuinte apenas pode se opor àquilo que tem pleno conhecimento do conteúdo²².

Antes do oferecimento da denúncia, como é cediço, o Ministério Público pode determinar a abertura de Inquérito Policial, com o intuito de aprimorar a produção de provas para instruir a inicial penal. Do contrário, com os elementos que possuir em mãos, pode diretamente oferecer a denúncia. A perícia contábil pode ocorrer antes ou durante o processo penal.

A perícia contábil, em vista dos vestígios deixados pelo autor da trama delituosa, não constitui apenas um elemento de prova, mas uma prova a ser necessariamente produzida, como determinam os artigos 158 e 159 do Código de Processo Penal.

²¹ “Verifica-se ser nula a notificação do acusado realizada no procedimento, pois impossibilitou o exercício do direito à ampla defesa, de forma que não há como considerar esgotada a esfera administrativa e, consequentemente, não restará caracterizado o delito por falta de tipicidade, já que inexistente o ‘tributo’ objeto de supressão ou redução, conforme previsto no ‘caput’ do mencionado dispositivo legal” (TACRIM-SP HC 491798-4, 7ª Câmara, rel. Francisco Menin, 14.04.2005, v.u.).

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2014., p. 36-37.

Na fase de inquérito, ou, ainda, no processo administrativo-fiscal, a perícia tem por escopo apontar, principalmente, a materialidade delitiva, a autoria, o eventual recolhimento parcial do tributo, o eventual pedido de parcelamento e eventuais recolhimentos e o valor atualizado do valor não recolhido até a elaboração do laudo contábil²³.

Consequentemente, nos casos de crimes fiscais, inclusive aqueles em que restou constatada a emissão de notas fiscais frias, desde que comprovado documentalmente, deve ser realizada a perícia, não sendo razoável o apenamento com base em meros indícios. Há a necessidade de abertura de inquérito policial ou produção do laudo durante a instrução processual penal.

A falsidade determina a realização da perícia contábil, em face do vestígio material no documento, a ser verificado em confronto com outros elementos materiais. Igualmente, pode ser realizada tanto na fase pré-processual como durante seu trâmite.

Na ocorrência de *notitia criminis*, nos casos de crime contra a ordem tributária, deverá a mesma ser preenchida pelo desenvolvimento da investigação contábil de profundidade, as quais serão juntadas ao inquérito policial pelo perito criminal contábil. Evidente que essa prova inicial não supre a necessidade de refazimento ou esclarecimento durante a instrução processual².

²³ MONTEIRO, Samuel. Crimes fiscais e abuso de autoridade. 2.ed. São Paulo: Hemus, 1994, p. 83.

² “Inúmeros laudos são realizados apenas na fase extrajudicial, em virtude de determinação da autoridade policial, razão pela qual não se submetem à participação das partes, oferecendo quesitos e acompanhando a sua feitura (...) Isso não impede que, em virtude dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, não possam ser questionados em juízo por qualquer das partes. O direito à escoarrita produção da prova é inafastável, mesmo reconhecendo-se que aguardar seria pior, pois os sinais deixados pelo delito poderiam desaparecer. Para compor os interesses de efetivação do laudo em curto espaço de tempo e de participação dos interessados na discussão do seu conteúdo, pode haver complementação da perícia, sob o crivo do contraditório, respeitando-se o devido processo legal”. NUCCI, Guilherme de Souza. Código de processo penal comentado. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 361-362.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

No mais, em nosso Estado Constitucional, é certo que não deve haver denúncia se a peça principal da ação penal não estiver consolidada em sólido inquérito policial, com provas documentais e periciais.

Ao depois, tanto em sede administrativa como judicial, deve-se lembrar que também advoga em prol do devido processo legal a análise pormenorizada realizada no estudo pericial. Como ressalta Nucci (2007b, p.361), “laudos concisos e pobres de detalhes podem significar nítida ofensa ao devido processo legal, por ofender o direito à prova e à própria ampla defesa”. Diante disso, podem as partes e deve o juiz solicitar os esclarecimentos necessários.

Por outra via, é preciso ressaltar que o laudo bem estruturado, minucioso e de alta demonstração técnico-científica, edificado sob um contraditório adequado, é prova que servirá em grande magnitude tanto para a denúncia quanto para a decisão judicial, não apenas para buscar a condenação do acusado, mas também para impedi-la quando não houver comprovação de materialidade ou autoria.

Eis a importância substancial do laudo pericial contábil nos crimes fiscais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este trabalho, procurou-se evidenciar a importância da perícia criminal contábil nos casos de crimes contra a ordem tributária, mormente para a detecção de atos ilícitos, levantamento de dados, análise pericial, análise fiscal, análise legislativa e apuração dos fatos, com apresentação de conclusão acerca dos documentos obtidos.

A perícia criminal contábil é essencial para a comprovação da materialidade do delito, bem como sua autoria, auxiliando as autoridades judiciais, que não possuem o *know how* técnico-científico da contabilidade, na tomada de decisões acerca das denúncias apresentadas. Antes, auxilia a

autoridade administrativa, durante o processo administrativo, a autoridade policial, durante o inquérito policial, e o Ministério Público, na fase de denúncia.

Acrescente-se a essa importância a necessidade de perícia contábil na detecção de atos ilícitos, em benefício direto do ente estatal e, indireto, da sociedade. A perícia tem sua parcela de responsabilidade na medida em que estes resultados busquem reaver créditos tributários não pagos, permitindo ao Estado a satisfação das necessidades sociais.

Como se afirma no desenvolvimento deste trabalho, a função da prova pericial contábil é investigar e analisar os fatos para apontar os responsáveis pela prática do delito, bem como atuar em sentido oposto, evitando-se, assim, denúncias arbitrárias. No mais, deve sempre ser desenvolvida em um contexto dialético de contraditório, permitindo aos envolvidos suas considerações e apresentação de quesitos ao contador.

Ao depois, em face do conhecimento técnico-científico do perito, a prova pericial se apresenta como necessária não apenas por determinação legal, mas por constituir caminho seguro e fundamentado ao julgador, embasando-lhe a decisão.

Muito embora a perícia criminal contábil não reprima diretamente a realização dos crimes patrimoniais, é o meio de esclarecer e descobrir tais crimes, por processo técnico iniludivelmente eficaz.

Portanto, nos crimes fiscais, conforme nossa proposta, as autoridades judiciais devem fazer uso da atividade pericial contábil como instrumento para auxiliá-los a resolver os conflitos criminais-tributários. Sua eficácia se medirá não pela porcentagem de condenações que advierem do trabalho pericial, mas pelos desdobramentos fáticos do estudo, seja para acusar, condenar, inocentar, arquivar e, principalmente, estimular o resgate dos valores indevidamente locupletados. No fim, indiretamente, servirá para beneficiar a sociedade, não

quanto à punição criminal, mas quanto à recuperação dos tributos que buscam satisfazer as necessidades coletivas.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Arruda. Apontamentos sobre a perícia. **Revista de Processo**. São Paulo: v.6, n.23, jul./set. 1981.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CAVALCANTI, Ascendino. **Criminalística básica**: prática policial. 3.ed. Porto Alegre: Sagra DC Luzzato, 1996.

FERNANDES, Washington Maia. **Perícia**. Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, 1997.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de processo civil**: processo de conhecimento. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. v.2.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2.ed. São Paulo: Hemus, 1994.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de processo penal comentado**. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Manual de processo penal e execução penal**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Ademir de. A perícia contábil como prova esclarecedora dos fatos. **Estudos**. Marília, a.3, n.3, 1999. p.65-75.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. **Curso de processo penal**. 15.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia Contábil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SANTOS, Lúcia de Azevedo Brando dos. **Perícia contábil na área da fiscalização estadual**. Brasília: CFC, 1997.

TOCHETTO, Domingo *et al.* **Tratado de perícias criminalísticas**. Porto Alegre: Sagra DC Luzatto, 1995.

TUCCI, Rogério Lauria. Perito: natureza da função. **Boletim do Sindicato dos Peritos Criminais do Estado de São Paulo**. São Paulo: ano II, n.26, dez/1997.