

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UM NOVO ENFOQUE DA PERÍCIA CONTÁBIL  
NA VISÃO DA PERÍCIA CRIMINALÍSTICA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Amanda Beatriz Machado  
Bibiane Machado da Silva**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2009**

# UM NOVO ENFOQUE DA PERÍCIA CONTÁBIL NA VISÃO DA PERÍCIA CRIMINALÍSTICA

por

**Amanda Beatriz Machado**  
**Bibiane Machado da Silva**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS) como requisito parcial  
para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

**Orientadora: Profª Tania Moura da Silva**  
Santa Maria, RS, Brasil

2009

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Programa de Graduação em Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de  
Conclusão de Curso

**UM NOVO ENFOQUE DA PERÍCIA CONTÁBIL NA VISÃO DA  
PERÍCIA CRIMINALÍSTICA**

elaborado por

**Amanda Beatriz Machado e  
Bibiane Machado da Silva**

Como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharéis em Ciências Contábeis**

Comissão Examinadora

**Tania Moura da Silva, Prof<sup>a</sup>.**  
(Presidente/ Orientadora)

Sélie Gräbner, Prof<sup>a</sup>.

Luci Schumacher, Prof<sup>a</sup>.

Santa Maria, 06 de julho de 2009.

## **DEDICATÓRIA**

A DEUS, por nos guiar durante toda esta trajetória.  
AOS FILHOS, por serem a razão maior de nossa existência.

## **AGRADECIMENTOS**

À Universidade Federal de Santa Maria

À nossa orientadora, Prof<sup>a</sup> Tania Moura da Silva

Aos professores, pelo conhecimento transmitido no decorrer do curso

Aos pais, pelo apoio e compreensão durante esta jornada

## **RESUMO**

### **UM NOVO ENFOQUE DA PERÍCIA CONTÁBIL NA VISÃO DA PERÍCIA CRIMINALÍSTICA**

AUTORAS: AMANDA BEATRIZ MACHADO

BIBIANE MACHADO DA SILVA

ORIENTADORA: TANIA MOURA DA SILVA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 06 de julho de 2009.

A perícia contábil é de grande importância para tomada de decisão dos magistrados, para tanto, investir em mais conhecimentos e técnicas é indispensável aos profissionais vinculados a área. Este trabalho tem por objetivo demonstrar um novo enfoque da perícia contábil utilizando algumas técnicas da perícia criminalística. Foram discutidos dados referentes às técnicas da perícia criminalística auxiliando a perícia contábil em situações comuns em micro e pequenas empresas. Dessa forma, o trabalho trouxe uma abordagem prática, e demonstrou que é viável o emprego dessas técnicas na perícia contábil, principalmente no que tange a intenção de auxiliar o judiciário brasileiro na agilidade de processos de menor vulto.

Palavras-chave: perícia; técnicas; criminalística; empresas

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

**Figura 1:** Modelo de ciclo do serviço pericial... 19

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1 Perícia</b> .....	<b>9</b>
1.1.1 Perícia Contábil .....	9
1.1.2 Perícia Criminal .....	10
<b>1.2 Normas brasileiras de Perícia</b> .....	<b>11</b>
1.2.2 Normas brasileiras de perícia criminal .....	12
<b>1.3 Tipos de perícia</b> .....	<b>12</b>
1.3.1 Tipos de perícia contábil .....	12
1.3.2 Tipos de perícia criminal .....	13
<b>1.4 Técnicas do trabalho pericial</b> .....	<b>14</b>
1.4.1 Técnicas do trabalho pericial contábil .....	14
1.4.2 Técnicas do trabalho pericial criminal .....	17
<b>1.5 Laudo pericial contábil</b> .....	<b>23</b>
1.5.1 Estrutura .....	24
1.5.2 Prova pericial contábil .....	25
<b>1.6 Laudo pericial criminal</b> .....	<b>26</b>
<b>2 METODOLOGIA</b> .....	<b>28</b>
<b>2.1 Método Empírico-Analítico:</b> .....	<b>28</b>
<b>2.2 Pesquisa Bibliográfica:</b> .....	<b>28</b>
<b>2.3 Entrevistas com alguns profissionais da área e simulação de casos periciais em micro e pequenas empresas</b> .....	<b>28</b>
<b>3 DISCUSSÕES E RESULTADOS</b> .....	<b>30</b>
<b>3.1 Análise dos dados relativos a entrevistas realizadas</b> .....	<b>30</b>
<b>3.2 Contribuições das técnicas de criminalística em situações hipotéticas simuladas que demandam perícias em micro e pequenas empresas</b> .....	<b>32</b>
<b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>42</b>



## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a perícia contábil, com o laudo pericial sendo auxiliado por técnicas que envolvem procedimentos de outras ciências.

Surgiu então, o questionamento sobre a importância da utilização de técnicas da perícia criminalista como ferramentas a serem utilizadas pela perícia contábil.

O objetivo foi demonstrar que a perícia contábil pode utilizar técnicas de outras ciências para aprimorar o trabalho realizado pelo perito contador na confecção do laudo pericial contábil. Dentre todas as ciências e seus respectivos procedimentos, foram utilizadas as técnicas da perícia criminalística, mais precisamente as técnicas de documentoscopia, grafotecnia e forense digital.

A perícia versa sempre sobre matéria de fato, que muitas vezes não são atingidos pelos conhecimentos teóricos puros de uma ciência, resultando nesta condição a integração do conhecimento teórico com a experiência profissional.

Existem práticas bastante sutis, que mesmo o contador encontra dificuldades em detectar. Dessa maneira, surge a necessidade de equilíbrio e bom senso advindos da vivência profissional exigida de um perito.

O conhecimento profissional demandado atualmente pelo mercado ajustou a visão distorcida do especialista puro, exigindo que o profissional tenha conhecimentos em diversas áreas, assim este trabalho visa tanto o aprimoramento do profissional, quanto sua importância na sociedade.

Baseando-se na necessidade de aprimoramento, é sugerido agregar alguns conhecimentos das técnicas utilizadas pela perícia criminal nos trabalhos periciais contábeis. Diante da possibilidade de agregar conhecimentos básicos das técnicas periciais criminais citadas como uma ferramenta ao contador busca-se neste trabalho mostrar que isso é possível e sendo ainda um novo enfoque para a elaboração dos laudos periciais contábeis.

Esta pesquisa está estruturada em quatro capítulos, o primeiro é constituído da revisão bibliográfica, que deu suporte teórico ao trabalho, o segundo capítulo descreve a metodologia que foi utilizada na sua construção, o próximo capítulo trata da análise e interpretação dos dados e por fim têm-se as conclusões e recomendações.

# 1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

## 1.1 Perícia

A perícia é um processo de revelação de prova na medida em que, o perito traz conhecimentos técnico-científicos às partes litigantes, à justiça e ao interesse público. Através de suas percepções e conclusões, a perícia vem para auxiliar a demonstração da verdade dos fatos ocorridos como meio de prova, a qual o juiz utilizará como base para resolução de determinado processo.

Segundo Alberto (2000, p.19) “Perícia é um instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica, ou técnica da veracidade de situações, coisas ou fatos.”

O autor, neste contexto, enfoca a perícia como informação necessária para a análise de situações.

Já segundo Magalhães, (2004, p.13)

Entende-se por perícia o trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião para orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato, ou desfazer conflito em interesses de pessoas.

Neste conceito, entretanto, o autor aborda a perícia como especialidade, que tem por objetivo obter prova, a qual servira de base para se emitir opinião.

O termo perícia advém do latim *peritia* e significa “conhecimento adquirido pela experiência” (MACHADO, v II, p. 1772).

Na linguagem jurídica significa pesquisa, exame, verificação acerca da verdade ou da realidade de certos fatos. O perito é, portanto, um profundo conhecedor sobre determinado ramo de determinada ciência ou técnica.

Com base nestes conceitos percebe-se que a perícia tem por objetiva auxiliar na solução do problema apresentado.

### 1.1.1 Perícia Contábil

A perícia contábil, da mesma forma que os demais tipos de perícia, utiliza a técnica como meio de analisar fatos contábeis e emitir opinião sobre o que é demandado. Dessa maneira, serão citados a seguir conceitos que delimitam a importância da perícia contábil.

A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos e científicos utilizado como efeito de prova, na tentativa de auxiliar o magistrado no julgamento da lide. Do desenvolvimento da perícia contábil, surge o objeto de estudo do perito: o laudo. Este é a transformação dos fatos relativos à lide em um relatório da demonstração da verdade dos fatos em certezas jurídicas, na qual devem ser levados em consideração, tanto os efeitos sociais que dele decorrem, quanto da decisão do juiz, que é decidida através dele. (FIGUEIREDO, 2003, p.41)

Depreende-se, desta forma, que a perícia é o conjunto de procedimentos contábeis que coletam informações na forma de provas, emitindo um laudo para apreciação do juiz.

Perícia Contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião, realizam-se exames, vistoria, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma, todo e qualquer procedimento necessário à opinião (LOPES DE SÁ, 1996, p.14)

A perícia contábil é o estudo de situações que envolvem o patrimônio com o objetivo de elucidar as informações obtidas para emitir um laudo. Este, devido a sua especialidade poderá servir como fundamento para opinião do magistrado julgador da lide.

### 1.1.2 Perícia Criminal

A perícia criminal analisa o crime ou delito e após esta análise emite laudo que servirá como base para análise do magistrado. Ela difere da perícia contábil somente no objeto de coleta das informações, sendo que nesta é o patrimônio e naquela é o local do crime.

Molina, (2008, p.32) estabelece que:

Cabe definir a criminologia como ciência empírica, e interdisciplinar, que se ocupa do estudo do crime, da pessoa do infrator, da vítima e do controle social do comportamento delitivo, e que trata de subministrar uma informação válida constatada, sobre a gênese, dinâmica e variáveis principais do crime – contemplado este como problema social.

Este conceito traz que a experiência e o conhecimento de diversas técnicas são fundamentais para examinar as variáveis envolvidas no delito. O mesmo autor (p.34) traz outro conceito:

Em conseqüência, a cientificidade da criminologia só significa que esta disciplina, pelo método que utiliza, está em condições de oferecer uma informação válida e confiável – não refutada – sobre o complexo problema do crime, inserindo os numerosos e fragmentados dados obtidos sobre ele em um marco teórico definido. A correção do método criminológico garante

o rigor da análise de seu objeto, porém não pode eliminar a problematidade do conhecimento científico, nem a necessidade de interpretar os dados e formular as correspondentes teorias.

Reis (2007, p.37) ao analisar a perícia criminal, define-a da seguinte forma: "Divide-se em perícia criminal e medicina legal com áreas de atuação do IML (Instituto Médico Legal) e do IC (Instituto de Criminalística). Realizam perícias em casos criminais de: homicídios, acidentes de trânsito, agressões, violência sexual, roubos".

Dessa maneira, a perícia criminal com seu trabalho minucioso de análise do local do crime, apresenta à perícia contábil uma forma de visualizar detalhes antes imperceptíveis pela metodologia já utilizada. E, logicamente, como na perícia criminal, a percepção de um pequeno detalhe pode trazer a solução do caso.

Contudo, em termos de normas para a utilização destas técnicas, deve-se observar a iminente necessidade de normas que delimitem sua utilização, visto que, o judiciário está a cada dia acumulando mais processos.

## **1.2 Normas brasileiras de Perícia**

A perícia é determinada por pessoa entendida em determinada matéria, com o objetivo de esclarecer às questões relativas à mesma, sendo o trabalho pautado nos requisitos técnicos e obedientes aos preceitos legais.

### **1.2.1 Normas brasileiras de perícia contábil**

Sá (2007, p. 14) diz

As normas contábeis não devem ser confundidas com as normas brasileiras de contabilidade, e nem com as leis contábeis, pois uma coisa são as leis contábeis que estão ligadas à ciência contábil, e outra, totalmente diferente, são as normas contábeis que estão diretamente ligadas à política contábil.

O termo "norma" tem sua origem no latim e designa um mandamento ou prescrição, significa o que algo deve ser, ou, como deve ser realizado. É um ato de vontade jurídica, moral ou tecnológica.

A função normativa, exercida pelo CFC, supõe o poder de estabelecer e aplicar como deve ser a conduta profissional.

Dentre as diversas normas emitidas pelo CFC, deve-se citar a NBCT 13, a qual traz ao profissional todas as prerrogativas inerentes a Perícia Contábil.

Segundo a NBCT 13, item 13.1.1, a perícia contábil constitui o conjunto de

procedimentos técnicos e científicos destinados a levar a instância decisória elementos de provas necessários a subsidiar a justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

### 1.2.2 Normas brasileiras de perícia criminal

A legislação criminal brasileira é considerada por muitos estudiosos como uma das mais modernas e bem elaboradas normalizações do globo terrestre.

A Perícia no âmbito criminal tem suas funções reguladas no campo do exame do corpo de delito, especificamente nos artigos 158 e 159, do Código de Processo Penal, cujo texto menciona especificamente o seguinte:

Art.158 - Quando a infração deixar vestígios será indispensável o exame do corpo de delito, direto ou indireto, não podendo supri-lo a confissão do acusado.

Art.159 - Os exames de corpo de delito e as outras perícias serão, em regra, feitas por peritos oficiais.

Parágrafo 1º - Não havendo peritos oficiais o exame será feito por duas pessoas idôneas escolhidas de preferência as que tiverem habilitação técnica”.

Parágrafo 2º - Os peritos não oficiais prestarão compromisso de bem e fielmente desempenhar o encargo.

Todas as análises e conclusões são respaldadas por leis da ciência, complementadas pela técnica criminalística derivando daí a sua consistência.

## 1.3 Tipos de perícia

Toda perícia envolve uma questão, ou seja, um pedido de opinião ou informação de quem é competente e legalmente constituído. Desta forma, as partes que se conflitam são as seguintes: o autor (aquele que reclama direitos) e o réu (o que defende-se com seus argumentos).

### 1.3.1 Tipos de perícia contábil

Os tipos perícia contábil são identificáveis e definíveis segundo os seus ambientes de atuação, para Palombo (2000, p. 53) têm-se que:

A perícia contábil se divide em quatro espécies: a perícia judicial, perícia

semijudicial, perícia extrajudicial e a perícia arbitral:

Perícia Judicial: é aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, por determinação, requerimento, ou necessidade de seus agentes ativos e se processa segundo regras legais específicas,

Perícia Semijudicial: é aquela realizada dentro do aparato institucional do estado, porém fora do Poder Judiciário, tendo como finalidade principal ser meio de prova nos ordenamentos institucionais,

Perícia Extrajudicial: É aquela realizada fora do Estado, por necessidade e escolha de entes físicos e jurídicos particulares,

Perícia Arbitral: aquela realizada no juízo arbitral, instância decisória criada por vontade das partes, não sendo enquadrável em nenhuma das anteriores por suas características especialíssimas de atuar parcialmente como se judicial e extrajudicial fosse.

Nesta classificação, este autor deixa claro o ambiente de cada um dos tipos de perícia. Identificando a particularidade, bem como delimitando seu campo de atuação de cada um.

### 1.3.2 Tipos de perícia criminal

Ao se falar nos tipos de perícia criminal, é fundamental citar o órgão responsável pelas perícias nos locais em que ocorrem os delitos: O Instituto de Criminalística. Este instituto é dividido em 13 seções, em que cada uma delas é responsável por uma modalidade de crime. Dessa forma, as seções do Instituto de Criminalística se confundem com os tipos de perícia criminal. De acordo com o Instituto de Criminalística do Estado de São Paulo esta divisão é por seções técnicas, conforme segue:

- a) Acidente de Transito: perícia de crimes de trânsito (isolamento e preservação de local, agentes de trânsito, policial militar e policial rodoviário estadual)
- b) Perícias Contábeis: perícias crimes de lavagem de dinheiro, corrupção, evasão de divisas, fraudes contábeis e desvio de verbas públicas
- c) Documentoscopia: determinação dos processos e métodos utilizados nas falsificações de documentos, análise da autenticidade e a autoria de assinaturas e textos manuscritos
- d) Engenharia: explosões produzidas por eletricidade estática, aparelho celular e central de gás, avaliação estrutural com enfoque para situações de riscos; entre outros
- e) Identificação Criminal
- f) Perícias em Crimes contra o Patrimônio
- g) Perícias em Crimes contra as Pessoas

- h) Perícias Ambientais: Realiza todas as perícias relativas a crimes ambientais de qualquer natureza como contaminações, poluições, desmatamento, agressões à fauna, etc
- i) Fotografias e Desenhos: Executa as fotografias que ilustram os laudos periciais, a reprodução de imagens questionadas e procede a análise de imagens
- j) Química-Legal: atua baseada em conhecimentos em química e metalografia, preparando e utilizando reagentes para a revelação de numerações adulteradas ou suprimidas, assim como para detecção de vestígios
- k) Informática Forense: Efetua exames periciais em hardware, software e atua na área criminal de crimes de internet
- l) Papiloscopia: É de sua competência a coleta de impressões papiloscópicas em qualquer local de crime e a comparação destas impressões coletadas com a de suspeitos
- m) Balística Forense: realiza perícias em armas de fogo e suas respectivas munições

É oportuno ressaltar a diferença da perícia judicial contábil de natureza civil e natureza criminal. A primeira é direcionada a verificação de valores econômicos com fim de levantar o montante a ser ressarcido e a criminal interpreta a comprovação, ou não de irregularidades apontadas em levantamentos apresentado pela parte denunciante objetivando fazer prova de delito, que vem a ser a lesão ou prejuízo causado ao patrimônio.

#### **1.4 Técnicas do trabalho pericial**

Serão abordadas as técnicas pertinentes a perícia contábil e a perícia criminal.

##### **1.4.1 Técnicas do trabalho pericial contábil**

O planejamento e a organização são técnicas consideradas de grande importância para o desenvolvimento de um trabalho pericial de qualidade. Com isso faz-se necessário a apresentação da resolução de nº 858/99, do Conselho Federal de Contabilidade, relacionado ao planejamento e organização (NBC T-13 – da Perícia Contábil).

A etapa do planejamento está descrita na NBC T-13 no item 13.2. Essa seção

relata que o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento específico do objeto da perícia contábil deferida ou contratada, que a perícia deve ser planejada cuidadosamente, com vista ao cumprimento do prazo.

Ainda, segundo a norma o planejamento deve considerar os seguintes fatores na execução dos trabalhos:

- a) o conhecimento detalhado dos fatos concernentes à demanda;
- b) as diligências a serem realizadas;
- c) os livros e documentos a serem compulsados;
- d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de perícia a serem aplicados;
- e) a equipe técnica necessária para a execução do trabalho;
- f) os serviços especializados, necessários para a execução do trabalho;
- g) os quesitos, quando formulados; e
- h) o tempo necessário para elaboração do trabalho. Esses fatores devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o exigirem ou recomendarem.

A NBCT 13 no item 13.4 relata que os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação:

1. Exame é a análise de livros, registros das transações e documentos.
2. Vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.
3. Indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia.
4. Investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.
5. Arbitramento é a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico.
6. Mensuração é o ato de quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações.
7. Avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.
8. Certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito contador conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional.

A técnica do trabalho pericial exige do profissional perito que busque satisfazer as necessidades do usuário, então esta técnica visa apresentar ao judiciário serviços de boa qualidade e que os fatos possam esclarecer e que sejam elucidados de maneira justa, clara e objetiva.



#### 1.4.1.1 Ferramentas para o desenvolvimento do trabalho pericial contábil

Para obter confiabilidade é preciso tomar decisões com rapidez, eficácia e qualidade, assim, a necessidade de se utilizar ferramentas para coletar, processar e organizar as informações vem aumentando entre os peritos, sendo de grande importância para elaboração de trabalhos de qualidade, eficientes, rápidos e confiáveis.

Santos (2004) cita as ferramentas que otimizam o trabalho pericial contábil, são elas:

- 1.Folha de verificação: planilha na qual os itens a serem verificados já estão definidos, de modo que os dados possam ser coletados de forma fácil e concisa.
- 2.Gráfico de Pareto: tem por objetivo evitar perda de tempo e dinheiro, no estudo de problemas que não sejam prioritários.
- 3.Gráfico de controle: visualizar nível de variabilidade do processo e a disposição das informações sobre a estabilidade do mesmo.
- 4.Estratificação: dispõe as informações, possibilitando maior facilidade na observação das características do problema.
- 5.Diagrama de causa e efeito: atua como guia para a identificação de causa fundamental do problema e determinar ações que serão adotadas.

Estas ferramentas se seguidas, são de grande valia para o perito, visto que, eliminam etapas irrelevantes e otimizam o tempo necessário para realização do trabalho.

#### 1.4.1.2 Ciclo do serviço pericial

A figura abaixo expressa as principais etapas do serviço pericial, representado pelo ciclo do serviço pericial. Este ciclo inicia-se com a solicitação da perícia e termina com a entrega do laudo pericial.

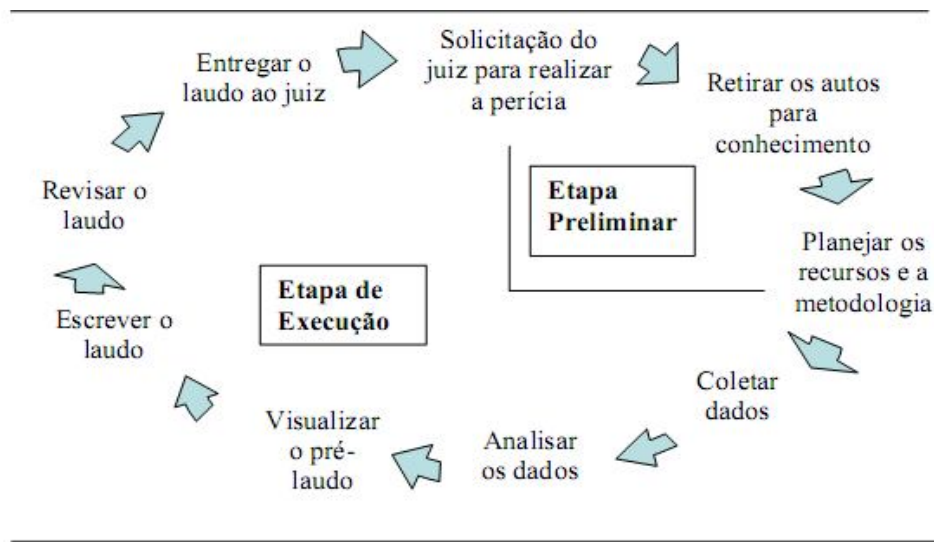


FIGURA 1 – MODELO DE CICLO DO SERVIÇO PERICIAL  
 FONTE: (SANTOS, 2004, p.91)

A etapa preliminar corresponde à nomeação do perito e a retirada dos autos para análise. Nessa etapa o perito toma conhecimento da ação através da leitura dos autos, determina os objetivos estabelecidos, e estabelece seu planejamento (metodologia e os recursos necessários).

A execução corresponde à aplicação de procedimentos para a coleta de dados necessários a composição do laudo, sua elaboração e entrega. A elaboração do laudo pericial observará a redação de forma clara, objetiva e coerente. O procedimento da revisão do laudo visa corrigir eventuais pontos conflitantes ou falhos, culminando com a entrega do mesmo. Os procedimentos para a coleta de dados objetivam examinar de forma crítica os fatos, aplicando o conhecimento técnico do perito, organizando-os de maneira coerente e por fim, narrando apenas os que tenham relevância para o alcance do objetivo. (SANTOS, 2004, p.92).

Aliando os conceitos de ferramentas que aperfeiçoam o trabalho pericial com os procedimentos do ciclo do serviço pericial, depreende-se que o perito possui ao seu dispor metodologias que facilitam e agilizam seu trabalho, o que gera ganho de tempo e evita que o profissional atenda-se a problemas irrelevantes relacionados à lide.

#### 1.4.2 Técnicas do trabalho pericial criminal

Partindo-se da importância da perícia contábil na produção de provas, aliado à necessidade deste profissional na solução de delitos patrimoniais o objetivo principal é demonstrar que o perito contador pode valer-se dessas técnicas

auxiliando assim na elucidação destes delitos, especialmente, em micro e pequenas empresas.

São diversas as técnicas utilizadas na perícia criminal com o objetivo de coletar no local do crime material que poderá servir de prova no julgamento. Dentre elas pode-se citar: Acústica Forense, Antropologia Forense, Balística, Dactiloscopia, Documentoscopia, Grafotecnica, Informática Forense, Medicina Legal, Odontologia Forense, Química Forense, Psiquiatria Forense, Toxicologia, etc. (MOLINA, 2008 P. 35).

É importante salientar ainda que esta inovação vem com o intuito de contribuir para o “desafogamento” do Judiciário, bem como dos Institutos de Criminalística, visto que há demanda nestes institutos superior à capacidade de atendimento dos peritos em criminalística.

Desta forma a perícia contábil pode utilizar estas técnicas na análise de documentos e dados contábeis da entidade, em processos judiciais em que se faz necessário a presença de perito contador.

#### 1.4.2.1 Documentoscopia Forense

De acordo com a Revista Âmbito Jurídico, 2008 a documentoscopia é a ciência que estuda, analisa e identifica os diversos tipos de falsificações e adulterações em documentos, moedas, cartões de credito, cheques, etc.

Segundo o Instituto de Criminalística de São Paulo (Rocha, 2008) são codificados 4 (quatro) tipos de falsificações em documentos: Contrafação, Adulteração, Duplicação e Simulação.

1. Contrafação: É fazer outro documento ou objeto (vulgarmente conhecido como Pirata), o mais parecido possível com o original. Exemplos de contrafação: moeda, pirataria em produtos, etc.

2. Adulterações: Geralmente efetuadas através de raspagens, colagens e também de lavagem química. Exemplo: cheques.

3. Duplicações: documentos que apesar de serem falsificados em grande quantidade possuem a característica de serem exatamente iguais ao original

inclusive com um mesmo número de série que é igual em todas estas duplicações.

Exemplo: duplicatas

4. Simulações: diferentemente das Duplicações, este meio de falsificação como o próprio nome diz simula fato ou informação inverídica, como por exemplo, a simulação de entrega de bem ou recurso com apresentação de recibo falso.

Segundo ainda a Revista Âmbito Jurídico, 2008 o Poder Judiciário brasileiro enfrenta diversos problemas decorrentes do acúmulo de documentos anexados aos autos de processos judiciais. Um dos problemas encontrados é a fragilidade desses documentos e sua exposição à degradação, devido a sua manipulação direta e freqüente. A degradação dos documentos, os quais constituem provas, pode ser oriunda das seguintes fontes:

1. Degradação Natural: gerada ao longo do tempo ou envelhecimento natural do documento. É proveniente da deterioração do papel, manchas provenientes da tinta, mofo e proliferação de fungos;
2. Armazenamento: decorre de arquivamento incorreto dos documentos. São comuns a umidade e variação de temperatura do local de armazenamento;
3. Intencional: tem o objetivo de alterar informações ou dificultar a análise pericial do documento;
4. Manuseio: decorrente do manuseio inadequado e freqüente dos Autos. São comuns, neste caso, manchas, danos provocados por grampos, colagem, carimbos, anotações e rubricas;
5. Métodos de Reprodução Fotostática: degradação decorrente de cópia dos documentos apenas nos Autos com carimbos de autenticação. Podem atenuar significativamente informações relevantes para a análise, tais como elementos da grafotécnica do traçado;

Em função desses tipos de degradação podem-se identificar níveis de interferência na análise e no reconhecimento de documentos. Estes níveis podem ser definidos como:

1. Baixo: não interfere nas atividades de análise e reconhecimento do documento questionado;
2. Médio: interfere ou impossibilita parcialmente a análise e o reconhecimento do documento questionado;
3. Alto: interfere a ponto de impossibilitar a análise e o reconhecimento do documento questionado.

A Revista supracitada traz ainda a análise de documentos questionados degradados, sendo que esta pode estar relacionada com diferentes aspectos, tais como:

- a) análise grafotécnica: devido a sua importância, a qual será estudada no item próprio;
- b) datagem de tinta: necessita de instrumentos especializados para identificar o tempo de cada documento;
- c) análise da mídia (papel), do formato e da estrutura do documento;
- d) análise tipográfica: como na datagem de tinta necessita de instrumental específico para sua análise;

Etapas para a análise documentoscópica:

1. Aquisição de Imagem do documento: através de scanner, máquina fotográfica digital ou câmera de vídeo. Busca-se, então, estabelecer os parâmetros de resolução, cor, contraste e brilho;
2. Pré-processamento: Torna-se necessário o realce das imagens (formato, textura, cor, tipo de caneta, tipo do papel), correção da inclinação do documento, eliminação de objetos indesejáveis (carimbos, selos, entre outros);
3. Segmentação: Localizar o objeto da análise pericial, ou seja, a demanda do processo. Exemplos: dados de planilhas, dados de extratos, etc.

#### 1.4.2.2 Grafotecnia:

Segundo a Revista *Âmbito Jurídico*, 2008 esta técnica tem como ponto de partida a escrita, que é individual e resultante de estímulos cerebrais que determinam movimentos e estes criam as formas gráficas. A letra da pessoa além de sua particularidade, também indica traços de sua personalidade. Desta maneira, os estímulos orientados pelo subconsciente são particulares a cada punho.

Nessas condições, o que interessa ao perito é a movimentação do punho e não a forma gráfica. De outro modo, as assinaturas não poderiam ser examinadas. Como a escrita é produto do subconsciente, não pode ser controlada pelo consciente. Quando o escritor procura, conscientemente, alterar a sua escrita (como por exemplo, falsificar uma assinatura), provocará um conflito interno, e este deixará

no registro a marca dessa luta, seja num pequeno desvio do traço, seja numa hesitação, uma parada anormal do instrumento escrevente ou um trêmulo.

Esta revista traz ainda os procedimentos aplicados na análise grafotécnica que são:

a) Coleta Primitivas: Os trabalhos associados ao reconhecimento de objetos manuscritos (assinatura, palavras, dígitos) partem da seleção de conjuntos de características capazes de representar e discriminar as formas encontradas.

b) Interpretação: Deve permitir o reconhecimento/verificação automático dos elementos de um documento manuscrito, divide-se ainda, segundo a revista em dois tipos:

1) Obliteração: O documento apresenta uma assinatura/palavra/dígito que foi apagado intencionalmente a fim de dificultar o processo de perícia. A primeira vista pode-se considerar a impossibilidade de análise, tendo em vista o tipo da degradação. Sugere-se a captura da imagem da assinatura/ palavra/dígito por meio de fotografia em câmera digital, a qual possibilita a separação entre a assinatura e a obliteração.

Após esta análise, a Revista Âmbito Jurídico cita algumas características comumente observadas pelos peritos na análise grafotécnica Estes aspectos são os seguintes:

a) Ataque: traço inicial da assinatura/palavra/dígito

b) Remate: traço finalizador da assinatura/palavra/dígito

c) Bucles: são todos os traços (linhas) ascendentes e os movimentos que ascendem formando as letras circulares. Independente da degradação causada pela obliteração, as características supracitadas estão bem visíveis na imagem processada, possibilitando assim a análise pericial.

2) Mutilação: Neste caso o documento em análise apresenta uma assinatura fracionada com a intenção de inviabilizar a perícia grafotécnica. Pode-se classificar o nível de interferência da degradação como médio, uma vez que existe um elemento de complexidade na análise da assinatura aposta no documento, tendo em vista o tipo de degradação. Novamente é sugerida a captura da imagem da assinatura/palavra ou dígito por meio de câmera fotográfica digital, que, ao contrário do scanner, possibilita a análise do manuscrito através das características

grafocinéticas do traçado, mesmo que parte da mesma tenha sofrido um alto nível de degradação.

#### 1.4.2.3 Forense Digital:

Esta é a técnica que estuda a aquisição, preservação, recuperação e análise de dados que estão em formato eletrônico e armazenados em algum tipo de mídia computacional.

Por meio da utilização de métodos científicos e sistemáticos, para que essas informações passem a ser caracterizadas como evidências e, posteriormente, como provas legais de fato. Pode ser utilizada em casos de extorsão, remoção de arquivos e fraudes.

É utilizada com fins:

Legais Ex: investigação de casos de espionagem industrial, extorsão ou ameaças.

Ações disciplinares internas. Ex: uso indevido de recursos da instituição, ou eventos onde não se deseja chamar a atenção externa.

Procedimentos:

##### 1. Coleta de Dados:

a) Identificação de possíveis fontes de dados: (Computadores pessoais, dispositivos de armazenamento, CDs, DVDs, Portas de comunicação- USB)

b) Cópia dos dados: envolve a utilização de ferramentas para a duplicação dos dados. Etapas:

1. Identificação de prioridade: o perito deve estabelecer a ordem de prioridade na qual os dados devem ser coletados (dados voláteis devem ser imediatamente coletados). Ex: informações que estão na lixeira do PC, arquivos recentes, etc.

2. Cópia lógica (Backup): gravam o conteúdo dos diretórios e os arquivos de um volume lógico somente, ou seja, a gravação dos dados relevantes em CD ou dispositivo USB (pen drive)

c) Garantir e preservar a integridade: para as informações coletadas serem validadas como provas perante a justiça.

##### 2. Exame/ Análise dos Dados:

Localizar, filtrar e extrair somente as informações relevantes à investigação, devendo-se levar em consideração:

a) Capacidade de armazenamento dos dispositivos atuais e quantidade de diferentes formatos de arquivos. Em muitos casos, dados ficam ocultos, o que exige que o perito esteja atento e apto a identificá-los e recuperá-los. Em meio aos dados recuperados podem estar informações irrelevantes e que devem ser excluídas.

Após a restauração da cópia dos dados, o perito faz uma avaliação dos dados encontrados: arquivos que haviam sido removidos e foram recuperados, arquivos ocultos, fragmentos de arquivos, etc.

Após a extração dos dados relevantes, o perito deve concentrar-se na análise e interpretação das informações identificando pessoas, locais e eventos e determinando como esses elementos estão inter-relacionados.

É possível identificar o IP de onde foi originada a requisição de acesso

Registros gerados por firewalls (histórico de páginas acessadas), sistemas de detecção de vírus, e demais mecanismos de proteção.

O perito após a interpretação dos resultados obtidos na utilização das técnicas criminalísticas elabora um laudo pericial que deve ser escrito de forma clara, concisa e de fácil entendimento listando todas as evidências localizadas e analisadas. O laudo pericial deve ainda apresentar uma conclusão imparcial.

### **1.5 Laudo pericial contábil**

Peça escrita em que um perito contador emite seu parecer e responde a todos os quesitos que lhe foram propostos pelo juiz e pelas partes interessadas.

Segundo Zappa, 2008, dentre as várias peças técnicas, pode-se dizer que o laudo pericial é o documento mais completo, em razão da sua origem que é um exame de natureza pericial. Vale ressaltar que, sob o enfoque técnico-jurídico, um exame pericial pressupõe um trabalho de natureza eminentemente técnico-científico e da maior abrangência possível. É, portanto, um trabalho levado a efeito por especialistas (peritos) em que deve ser relatado tudo o que fora objeto dos exames, cuja obrigação é dar a maior abrangência possível ao exame.

Sabe-se que um exame pericial deve-se pautar pela mais completa constatação do fato, análise e interpretação e, como resultado final, a opinião de natureza técnico-científica sobre os fatos examinados. Os peritos não devem se



restringir ao que lhes foi perguntado ou requisitado, mas estejam sempre atentos para outros fatos que possam surgir no transcorrer de um exame. Dentro desse objetivo, temos aqueles laudos destinados à Justiça Cível.

### 1.5.1 Estrutura

O laudo pericial é o objeto pelo qual o perito contador proporcionará ao juiz sua opinião baseada em seus conhecimentos especializados. Segundo Lopes de Sá, 2007 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 dos quesitos;
- f) respostas aos quesitos;
- g) conclusão;
- h) outras informações, a critério do perito-contador, entendidas como importantes para melhor esclarecer ou apresentar o laudo pericial sem extrapolar o objeto da demanda;
- i) rubrica e assinatura do perito-contador, que nele fará constar sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Ainda segundo Lopes de Sá, a apresentação do laudo deverá ser feita dentro do prazo pré-estipulado. Entre as qualidades atribuídas ao perito, ressalta-se a importância de cumprimento fiel dos prazos legais fixados. A pontualidade na entrega do laudo pericial propiciará o andamento normal do processo, não ensejando oportunidade ou interesse em reter, retardar ou procrastinar o andamento dos trabalhos.

É importante salientar que o perito-contador não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesitos e desde que esteja relacionado ao objeto da perícia.

Segundo Zappa, 2008, a conclusão é a quantificação, quando possível, do valor da demanda, podendo reportar-se a demonstrativos apresentados no corpo do laudo ou em documentos auxiliares.

O perito deve na conclusão do laudo, considerar as seguintes formas:

- a) a conclusão com quantificação de valores é viável em casos de: apuração de haveres; liquidação de sentença, inclusive em processos trabalhistas; dissoluções societárias; avaliação patrimonial, entre outros;
- b) pode ocorrer que na conclusão seja necessária a apresentação de alternativas, condicionada às teses apresentadas pelas partes, casos em que cada parte apresentou uma versão para a causa, e o perito deverá apresentar ao juiz as alternativas condicionadas às teses apresentadas, devendo, necessariamente, serem identificados os critérios técnicos que lhes dêem respaldo. Tal situação deve ser apresentada de forma a não representar a opinião pessoal do perito, consignando os resultados obtidos, caso venha a ser aceita a tese de um ou de outro demandante, como no caso de discussão de índices de atualização e taxas;
- c) a conclusão pode ainda reportar-se às respostas apresentadas aos quesitos;
- d) a conclusão pode ser simplesmente, elucidativa quanto ao objeto da perícia, não envolvendo, necessariamente, quantificação de valores.

#### 1.5.2 Prova pericial contábil

A prova pericial contábil é obtida por meio técnico- científico contábil com o objetivo de assistir o Magistrado, que é leigo na matéria, na decisão da lide.

Entretanto, segundo o Art. 436 do CPC, o juiz não é obrigado a vincular sua decisão ao laudo pericial contábil, que diz: “O juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos.”

Embora, não haja obrigatoriedade desta vinculação, a experiência tem mostrado que os juízes comumente tendem a acatá-lo, quando a prova pericial é clara e objetiva. Logicamente, o laudo pericial contábil nada decide, mas sim esclarece. Surgindo assim, a necessidade do empenho do profissional em ater-se tão somente na técnica e na objetividade da coleta das provas.

Segundo Zappa, 2008 são fatores relevantes do documento contábil para ter valor probante:

- O documento não é prova, mas o alvo.
- Prova é o resultado da perícia no documento.
- O documento para ser elemento válido tem que ser idôneo.

- O documento contábil tem que ser obtido de forma legal.
- O objetivo primário do documento contábil é provar a existência do ato, seguido ou não de fato contábil.
- Os documentos como regra contábil (Resolução CFC 597/97) compreendem: Documentos, registros, entre outros, que compõem a escrituração contábil, comprovando os atos e fatos que originam os lançamentos, quando é revestida das formalidades intrínsecas e extrínsecas, seja ela de origem interna ou externa.

### **1.6 Laudo pericial criminal**

O laudo pericial criminal é o documento emitido pelo perito com o objetivo de elucidar o crime. Segundo Vaz, 1993 o laudo pericial com destino à Justiça Criminal tem como suporte uma série de formalidades e de regulamentos emanados, principalmente, do Código de Processo Penal, que o diferencia em vários aspectos daqueles destinados à Justiça Cível.

Vaz 1993 diz ainda que a principal característica do laudo pericial criminal é que todas as partes integrantes do processo dele se utilizam, pois é uma peça técnica-pericial única, determinada a partir do artigo 159 do Código do Processo Penal (Os exames de corpo de delito e as outras perícias serão feitos por dois peritos oficiais). Só existe a figura do perito oficial para fazer a perícia, cujo laudo poderá ser utilizado desde a fase de investigação policial até o processo, neste, tanto pelo magistrado, promotor ou partes representadas pelo advogado. Vê-se então, que qualquer necessidade de perícia no âmbito da Justiça Criminal, deve ser feita por peritos oficiais, que são aqueles profissionais de nível superior ingressos no serviço público (Institutos de Criminalística ou Institutos de Medicina Legal) mediante concurso público, com a função específica de fazer perícias.

Por ser uma obrigação prestada pelo Estado, os serviços de perícia na esfera da justiça criminal, tem como peritos oficiais funcionários públicos com a função específica de fazer perícia, não havendo qualquer remuneração direta aos peritos signatários do laudo pericial. Os peritos receberão seus vencimentos normais como funcionários que são, e, jamais poderão ser remunerados diretamente por cada laudo emitido.

Terminadas as operações de coleta das informações, é chegado o momento de elaboração do laudo pericial. O planejamento, a execução e a redação são de

responsabilidade exclusiva do perito. O laudo pericial é produto final da perícia, é a materialização do trabalho pericial desenvolvido pelo perito contador e, tem por objetivo auxiliar as partes no entendimento, e no magistrado em seu momento de sentenciamento de um processo.

## **2 METODOLOGIA**

No momento de planejamento do trabalho foram verificados diversos tipos de metodologia, dentre todas, as que mais se adaptaram ao objetivo do trabalho foram:

- a) método empírico-analítico
- b) pesquisa bibliográfica
- c) entrevistas com alguns profissionais da área

### **2.1 Método Empírico-Analítico:**

Conforme Martins (2000, p. 26):

O método empírico-analítico é a abordagem que apresenta em comum a utilização de técnicas e coletas, tratamento e análise de dados, marcadamente quantitativas. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista [...].

Nessa perspectiva, esse conceito se reflete no presente trabalho de forma que ele possui os três passos do método empírico-analítico: a coleta, o tratamento e análise dos dados.

### **2.2 Pesquisa Bibliográfica:**

Para Oliveira (1999), a pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno.

E este procedimento, também, foi adotado, ou seja, fez-se um amplo estudo bibliográfico no sentido de arrecadar informações teóricas, selecioná-las e interpretá-las para fundamentar o presente trabalho.

### **2.3 Entrevistas com alguns profissionais da área e simulação de casos periciais em micro e pequenas empresas.**

Pelo fato de ser um assunto novo, foram realizadas algumas entrevistas com profissionais com a finalidade de se obter uma opinião sobre a questão.

Para realização desta pesquisa, foram entrevistados os seguintes profissionais:

1 perito criminal federal – que atua em Brasília – DF

2 peritos contadores – que atuam na cidade de Santa Maria – RS

2 peritos criminais do IGP (Instituto Geral de Perícias) – que atuam na cidade de Porto Alegre- RS

A população de entrevistados restringiu-se devido à dificuldade de encontrar profissionais atuando principalmente na área de perícia contábil, no âmbito do Rio Grande do Sul. Observou-se que esta falta de disponibilidade de profissionais limitou a pesquisa.

Outra técnica utilizada foram simulações criadas pelo grupo, ou seja, casos práticos que podem ocorrer em micro e pequenas empresas, com o objetivo de trazer praticidade e simplificar a utilização das técnicas abordadas.

Segundo Alencar (2005), a simulação como método de análise: “procede-se flutuações no cenário de referência para avaliar os impactos que tais flutuações provocam nos indicadores de comportamento” Segundo o mesmo autor, tratar o problema por essa técnica é vista como: “a modelagem de alternativas de ação e adoção de um cenário de referência para o ambiente”.

A simulação é justificada, devido ao fato de não se dispor de bibliografia específica.

### **3 DISCUSSÕES E RESULTADOS**

O perito ao utilizar as técnicas de documentoscopia, grafotecnia e forense digital na análise dos fatos e elaboração do laudo pericial contábil deve levar em consideração que as mesmas não devem se sobrepor ao ordenamento já instituído em relação à perícia contábil, ou seja, não deve contradizer a NBC T13.

Portanto, deve-se observar que o cunho desses procedimentos vem somente agregar à qualificação do laudo.

Dessa forma, não se quer contestar as técnicas já utilizadas na perícia contábil, mas sim, demonstrar que algumas técnicas associadas da criminalística podem contribuir muito para a solução de processos de pequeno vulto

#### **3.1 Análise dos dados relativos a entrevistas realizadas**

Nesta etapa da pesquisa, foram realizadas entrevistas com os profissionais, sendo: um perito criminal federal de Brasília, dois peritos contadores que atuam na cidade de Santa Maria/RS e dois peritos criminais do IGP (Instituto Geral de Perícias) da cidade de Porto Alegre/RS.

Inicialmente, foi perguntado aos entrevistados, quais das técnicas criminalísticas eles acreditam que podem ser utilizadas na perícia contábil.

As opiniões divergem, indo desde os que responderam que a documentoscopia e a grafotecnia são as mais utilizadas, até os que afirmaram que análise de documentos contábeis/fiscais e controles paralelos (caderninhos, anotações) são as mais importantes. O que demonstra que os profissionais que já trabalham na área são mais acessíveis à utilização dessas técnicas. Analisando as respostas dos profissionais percebe-se que aqueles que já possuem o conhecimento das técnicas responderam que a documentoscopia e a grafotecnia podem ser utilizadas pela perícia contábil, pois são de fácil assimilação e rápido aprendizado.

Na seqüência buscou-se saber a opinião destes profissionais, com relação ao momento em que muitos escândalos de corrupção estão vindo à tona na mídia, como essas técnicas podem auxiliar os peritos contadores a coletar informações e emitir laudos confiáveis? Para fazer essa análise, quais dados são importantes?

Os peritos que já trabalham com as técnicas criminais responderam que fazer diligências (sair a campo) é importante, os demais acreditam que análises documentoscópicas feitas são as mais importantes. A pesquisa de campo é considerada essencial para quem está habituado a fazer exames mais detalhados, porém a pesquisa documental está dentro das duas áreas o que torna sua relevância maior, frente à associação dos conhecimentos das técnicas.

A questão 3 quer saber quais as dificuldades que o perito contador enfrentará ao trabalhar com a técnica de Documentoscopia/ Grafotecnia?

Dos entrevistados, alguns responderam que utilizar a Grafotecnia pode ser mais difícil, outros acreditam que o ideal é fazer cursos específicos na área para poder usar estas técnicas. A falta de divulgação gera a opinião de dificuldade na aplicação dessas técnicas, porém ao fazer o levantamento de procedimentos básicos das mesmas verificou-se que são técnicas de fácil absorção e seus cursos podem ser administrados até por meios eletrônicos.

A pergunta 4 é visando descobrir como a utilização dessas técnicas, para o contador, é algo recente no país, não existe bibliografia especializada nem normatização sobre o assunto Foi perguntado ainda aos profissionais se eles acreditam que isso causa certo receio nos profissionais contadores em utilizar essas ferramentas?

Alguns acreditam que o receio é maior naqueles que não conhecem a documentoscopia/grafotecnia, já outros pensam que o campo de pesquisa é muito reduzido e por isso a falta de interesse de muitos profissionais. O interesse de buscar novos conhecimentos deve também partir dos profissionais contadores em buscar novos caminhos para elaborar com diferenciação seus trabalhos. O diferencial está sendo cada vez mais valorizado, o campo de pesquisa é restrito, aliado à necessidade de aprimoramento e interesse por parte dos profissionais nessas áreas.

A próxima questão quer saber de que forma pode-se disseminar a utilização dessas técnicas pelos profissionais da contabilidade?

A maioria acredita na popularização da criminalística nas universidades e alguns dos entrevistados afirmam que por serem técnicas investigativas, para fins de



resolução de crimes, deveriam iniciar pelos comitês federais e estaduais das entidades reguladoras contábeis, para que houvesse o enriquecimento prático, com os profissionais atuantes no judiciário criminal. As técnicas da criminalística são inovadoras e detalhistas, cada conhecimento tem seu grau de dificuldade, entende-se que para obter as noções básicas seria necessária divulgação e incentivo de utilização destas técnicas nos cursos de graduação. As universidades poderiam oferecer disciplinas complementares com esses conhecimentos despertando o interesse dos futuros profissionais contadores.

Finalizando a entrevista os profissionais foram solicitados a tecer comentários que julgassem necessários sobre o esse assunto.

O perito federal comenta que “a perícia criminal contábil é uma área de muitas oportunidades para profissionais sérios e comprometidos com a Justiça. A perícia deve buscar como dito acima, a verdade dos fatos, a produção de conhecimento dentro de uma ação penal, de um inquérito policial ou mesmo de um procedimento investigatório específico. A perícia não pode se prestar a produzir conhecimento direcionado a defesa ou a acusação, pois desta forma, o profissional atuará como um viés, o que é incompatível com a função de auxiliar da Justiça, com a disciplina judiciária que temos que seguir”.

Já para a perita que atua em Santa Maria “muitas técnicas da criminalística, em geral, como balística, por exemplo, estão fora da área de atuação dos contadores, e que os profissionais têm condições de atuar em perícias de crimes contra o sistema tributário, sonegação fiscal, enquanto que, mesmo na área criminal, outros tipos de trabalho exigem outras formas de capacitação. Comentou ainda que este é um mercado excelente, em que o perito contador irá apreender a arte da perícia do crime as quais estão relacionadas com questões civis e ou trabalhistas, e que para isso é necessário ampliar conhecimentos.

### **3.2 Contribuições das técnicas de criminalística em situações hipotéticas simuladas que demandam perícias em micro e pequenas empresas**

O Judiciário e os Institutos de Criminalística Brasileiros possuem demanda maior que as suas respectivas capacidades de atendimento.

Neste sentido, o perito contador pode contribuir para a sociedade no que diz respeito à agilidade em solucionar processos de menor vulto, na simulação apresentada, junto à micro e pequenas empresas.

Não se objetiva aqui que o profissional contador seja *expert* em Documentoscopia, em Grafotecnia, ou mesmo em Forense Digital, visto que existem profissionais especializados nestas áreas, e esta especialização deve ser respeitada. Entretanto, alguns conhecimentos destas técnicas associadas podem contribuir para que o laudo pericial contábil seja permeado de fundamentação técnica mais aguçada, bem como de maior rapidez, uma vez que não haveria a dependência de laudo de perito criminal.

É importante salientar ainda, que também não é objetivo deste trabalho, colocar em cheque as técnicas já utilizadas, mas sim defender uma metodologia nova, que vem a contribuir, já que é visível a importância do perito contador para a sociedade.

Na seqüência serão abordados alguns casos de fraudes em micro e pequenas empresas, criados pelo grupo, nos quais se podem utilizar procedimentos das técnicas supracitadas:

Situação 1: Suspeita de assinatura falsa em cheque da empresa:

Nesta demanda, o autor da ação (sócio João) denuncia que o cheque 0095, emitido supostamente pelo sócio Pedro (responsável pela emissão de cheques) desviou recursos da conta bancária da empresa. O réu neste caso, afirma que a assinatura do referido cheque é falsificada e solicita que a mesma seja periciada.

Neste caso, pelo fato de a ação não ser de grande vulto, o conhecimento básico da grafotecnia por parte do Perito Contador, pode auxiliar no trabalho pericial, visto que, o confronto da assinatura em análise com os documentos pessoais do suposto assinante traz um grau maior de certeza se a referida é ou não verdadeira, mesmo que esta esteja obliterada (semi-apagada) ou mutilada.

Dependendo do caso, deve-se observar se houve desvio do traço, seja numa hesitação, uma parada anormal do instrumento escrevente ou um trêmulo, pelo fato de as assinaturas serem bastante parecidas. Verificada a falsificação ou não, esta informação deverá ser apontada no laudo para apreciação do Juiz.

## Situação 2: Suspeita de fraude nos livros contábeis:

A suspeita é decorrente a inclusão, por parte da empresa, de informações incorretas em suas demonstrações financeiras manipulando dados para melhorar seus rendimentos perante o banco ao qual solicitou empréstimo.

Neste caso, o perito pode utilizar as técnicas de documentoscopia para confecção do laudo.

Documentoscopia - Na diligência:

- a) Na aquisição de imagem: O perito solicita via formulário os livros Razão e o Diário do período, bem como as Demonstrações Financeiras elaboradas e publicadas no mesmo. Estipulando ainda no mesmo formulário que devolverá os mesmos em prazo determinado.
- b) Pré-processamento: O perito reproduz via cópia xerox os livros (totalidade) e as referidas demonstrações, observando se seu estado de degradação é baixo/médio/alto. Apontando essas informações, as quais serão utilizadas na confecção do laudo.
- c) Segmentação: localizar nos livros as receitas e despesas do período e confrontá-las com as Demonstrações Publicadas. Localizadas essas informações serão comparadas para verificar se conferem. O perito aqui deve tomar cuidado em visualizar mesmo na cópia, se houve alguma rasura ou alteração feita de forma intencional. Havendo tal situação, deve o perito enquadrá-la em uma das quatro modalidades de falsificações/adulterações analisadas pela documentoscopia.

Após estas análises sendo ou não verificada a falsificação deve-se apontá-la de forma objetiva no laudo.

## Situação 3: Suspeita de falsificação em Nota fiscal de venda a qual deu origem a uma Duplicata que foi protestada em nome do cliente Pedro :

Nesta demanda, o autor da ação, Sr Pedro denuncia que a empresa emitiu nota fiscal de produto não solicitado em seu nome, a qual gerou uma Duplicata e que ainda enviou esta para o Cartório de Protestos do município devido ao não pagamento. O Sr. Pedro afirma que a assinatura no aceite (pé da Nota fiscal) não é sua e que não recebeu o referido produto e que ainda sofreu o inconveniente de ter seu nome divulgado como mau pagador no edital do cartório.

Pode-se utilizar tanto a técnica de documentoscopia, quanto a de grafotecnia.

A Documentoscopia pode ser empregada para analisar a nota fiscal com o objetivo de verificar o estado de conservação da via que ficou no talonário de notas fiscais, bem como seu número de série para verificar se houve adulteração ou duplicação da mesma.

O perito também pode solicitar a empresa cópia do conhecimento de frete (se o mesmo for terceirizado), verificando seu estado de conservação, bem como se possui indícios de adulteração.

Já a grafotecnia pode ser utilizada com o objetivo de verificar a autenticidade da assinatura do aceite no pé da nota fiscal.

Deve o perito solicitar cópia do documento de identidade civil do autor, confrontando-a com o referido aceite. Da mesma forma deve apontar o resultado dessa análise no laudo.

Situação 4: Suspeita de Venda de Imóvel com valor superior ao declarado no IRPJ.

Neste caso, o autor da demanda é a própria empresa que alega que a Fazenda Federal, ao comparar a informação da transação de venda com as informações bancárias da empresa, suspeitou de valores movimentados posteriormente (30 e 60 dias após o negócio), situação que gerou uma multa e recálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) devido, por acreditar que tais depósitos tinham ligação com a venda do bem imóvel. Afirma ainda, que perdeu o prazo para justificar os referidos movimentos, que segundo ela referem-se à integralização de capital de um dos sócios.

O perito pode valer-se da documentoscopia da seguinte forma:

Na diligência solicitará:

Ao cartório: cópia da escritura pública e cópia do ITBI (Imposto de transmissão de bem imóvel) pago.

A empresa e ao respectivo contador:

Cópia da matrícula imobiliária já com a atualização relativa à venda, a qual será comparada ao valor venal encontrado na escritura e no ITBI (imposto de transmissão de bem imóvel).

Movimentação bancária dos 60 dias seguintes a partir da data transação. Acesso aos livros Razão e Diário que comprovem esta integralização, bem como,

vista da ata de assembléia em que ocorreu o comprometimento por parte do sócio em integralizar tal capital em moeda corrente.

Deve-se observar na análise: os estados de conservação destes documentos, se os valores confrontados conferem e ainda a referida ata (se está na seqüência correta no livro, se seu estado de degradação condiz com seu tempo de existência, se não há indícios de adulteração ou feito recente, se as informações relativas à integralização condizem com o citado pelo autor).

Depois de feitas todas essas verificações, deve o perito apontar os resultados das análises no laudo para apreciação do juiz.

#### Situação 5: Suspeita de Sonegação Fiscal

A autora da ação é a prefeitura municipal de determinado município, a qual denuncia, após fiscalização de rotina, que há divergência entre os valores de ISS (imposto sobre serviço) recolhidos em comparação ao que consta nas ordens de serviço no período compreendido entre 01/01/2006 a 31/12/2006.

Neste caso, o perito na diligência utilizará as técnicas de documentoscopia e forense digital verificando junto à empresa:

Os documentos (Razão, Diário, pagamentos) relativos aos valores efetivamente recolhidos de imposto, seu estado de conservação, bem como se realmente divergem com as informações inseridas nos autos pela autora.

As ordens de serviço, que neste caso estão contidas em sistema de informática.

O perito deve deter certo conhecimento em sistemas de informações e seu manuseio, para assim, sem a necessidade de auxílio de terceiros, emitir relatório impresso do que foi demandado em serviço pela empresa, bem como se não houve adulteração posterior. Devendo ainda confrontar estas informações com as apresentadas pela autora.

Depois de realizados estes procedimentos, e verificada ou não a sonegação, o perito emitirá laudo para a apreciação do magistrado.

Situação 6: Suspeita de erro nos cálculos de direitos relativos ao funcionário Antônio no momento de sua rescisão contratual.

O autor, neste caso o próprio funcionário, denuncia que a empresa no momento de sua demissão não realizou o pagamento relativo à suas comissões, nem ao adicional de insalubridade relativo ao período de 01/12/2008 a 26/03/2009.

Têm-se a informação de que a empresa no momento que foi citada apresentou cópia de contracheques assinados “supostamente” pelo funcionário em que o adicional, bem como as comissões teriam sido pagas.

Neste caso, o perito na diligência utilizará as técnicas de documentoscopia e grafotecnia da seguinte forma:

Documentoscopia: Analisando o estado de conservação dos referidos recibos, bem como se há indícios de adulteração nos mesmos.

O perito contábil, além de refazer os cálculos dos direitos trabalhistas confrontará os valores obtidos com os apresentados pela empresa como forma de pagamento.

Grafotecnia: Confrontará as assinaturas dos recibos com o documento de identidade do ex-funcionário.

Realizadas estas diligências e definidas as conclusões o perito emitirá o laudo pericial para apreciação do juiz.

Situação 7: Suspeita de Desvio de recursos da Conta Bancária da Empresa movimentada somente pela internet.

A autora é a empresa yz, a qual denuncia que o chefe do departamento financeiro é o único que detém a senha de acesso da conta para movimentá-la pela internet. A demanda aqui é a comprovação de culpa ou não do funcionário, na qual este alega inocência e diz que para não esquecer o *login* e a senha de acesso, deixou estas informações anotadas em uma agenda a qual permanecia em uma gaveta que não era chaveada.

Neste caso, o perito na diligência utilizará a técnica de Forense Digital da seguinte forma:

Solicitando ao banco um relatório das datas, conta(s) de destino, horários e IPs de acesso à conta pelo home *bank*.

Confrontado este relatório com os IPs dos computadores da empresa fica fácil identificar de onde partiu a fraude. Sabendo-se ainda que a empresa opera por sistema de ponto digital, o qual desliga automaticamente o computador no momento

da saída de cada funcionário, saberá se nos horários de desvio o funcionário suspeito estava na empresa e se ele (ou outro funcionário) tem alguma ligação com a (s) conta (s) de destino dos recursos desviados.

Após estas verificações e conclusões o perito emitirá o laudo para apreciação do juiz.

Situação 8: Suspeita de adulteração de valor de estoque pela empresa:

Neste caso, a denúncia decorre de fiscalização por amostragem feita pela fazenda estadual, a qual apresentou divergência com os valores recolhidos de ICMS pela empresa no período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

O perito utilizará as técnicas de documentoscopia e grafotecnia da seguinte forma:

Na diligência solicitará a empresa as notas fiscais de recebimento de mercadorias dos fornecedores, seus respectivos conhecimentos de fretes, comprovantes de recolhimento de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) do período e documentos de identidade de todos os funcionários envolvidos com o recebimento dessas mercadorias.

Solicitará a fazenda estadual os relatórios de recolhimento de ICMS da referida empresa para confrontar com os apresentados pela mesma.

A documentoscopia auxilia na análise dos documentos apresentados pela empresa, bem como seus estados de conservação e se há indícios ou não de adulteração.

Já a grafotecnia aqui servirá para confrontar as assinaturas dos atestes de recebimento das mercadorias que constam nos rodapés das notas fiscais, verificando assim sua veracidade ou falsidade.

Situação 9: Utilização de bens dos sócios nas atividades da empresa:

A denúncia é feita pela seguradora responsável pelo seguro contra acidente dos funcionários da empresa JS visto que, no momento da concessão do seguro de funcionário que se acidentou dirigindo veículo “supostamente” da mesma não verificou documento de propriedade do bem.

Foi utilizada a documentoscopia da seguinte forma:

Na diligência o perito solicitará a empresa o documento do veículo verificando se está em propriedade da empresa ou do sócio, bem como se este documento possui indícios de adulteração ou falsificação. No caso de ainda estar em nome do sócio, solicitar vista da ata de assembléia na qual o sócio se compromete a integralizar este bem para a empresa, observando também se há indícios de adulteração/falsificação.

É importante a conclusão do perito, após a análise desses documentos para definir se a responsabilidade das despesas médicas do colaborador afastado é só da empresa (no caso de comprovação que o referido veículo não é de propriedade da mesma) ou se a seguradora deve arcar com essas despesas conforme contrato de seguro contra acidentes pessoais.

Em todas as simulações apresentadas, observou-se que o perito contábil, pelo conhecimento das três técnicas da criminalística, pode analisar cada caso sem a necessidade de auxílio de peritos especialistas, somente com a solicitação de documentos às partes e sua posterior análise. Certamente que em situações mais complexas, haverá a necessidade de outros especialistas.



## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A perícia é a forma de demonstrar a verdade sobre os fatos ocorridos contestados por interessados, examinados por especialistas do assunto e a qual servirá como meio de prova em que se baseia o juiz para resolução de determinado processo.

Existem práticas bastante sutis, que mesmo o contador encontra dificuldades em detectar. Daí a extrema necessidade do equilíbrio e do bom senso advindos da vivência profissional exigida de um perito.

Verificada a necessidade de aprimoramento científico, e identificadas as técnicas da criminalística que contribuem na confecção do laudo, o profissional deve buscar novos conhecimentos e práticas para melhor aproveitamento dos levantamentos obtidos nas diligências feitas durante a execução do trabalho.

Visando responder ao objetivo proposto, foram efetuados simulações em casos hipotéticos de perícias realizadas em micro e pequenas empresas, utilizando-se das ferramentas criminalísticas. Na seqüência, foram analisadas as respostas as entrevistas realizadas com profissionais vinculados ao Instituto Geral de Perícias de Porto Alegre/RS, com peritos que atuam em Santa Maria/RS e com um perito criminal federal, atuando em Brasília/DF, verificou-se que a utilização dessas técnicas associadas contribui tanto pela sua maior precisão na análise dos documentos, quanto para agilizar o andamento dos processos que todos os dias chegam ao Judiciário brasileiro.

Existindo assim, um maior detalhamento na análise das provas, trazendo ao magistrado confiabilidade das informações prestadas no laudo pericial contábil, respondendo dessa maneira aos objetivos propostos.

Entretanto, observa-se que muitos profissionais possuem receio em aplicar as técnicas por não possuírem o conhecimento ou pelo fato de acreditarem que ao utilizá-las, estarão adentrando campos de atuação de outras especialidades.

Sugere-se aqui que os profissionais busquem aprimoramento nesta área, pois, devido ao fato de ser uma inovação, brevemente haverá demanda destes conhecimentos e o profissional que estiver mais familiarizado com esta teoria, será certamente mais requisitado pelo judiciário. Portanto, é um nicho novo que se abre

aos peritos contadores brasileiros, salienta-se, ainda, que os o órgão da classe contábil propiciem cursos que incentivem a utilização desses novos procedimentos.

## REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. 2. ed. São Paulo:Atlas, 2000.

\_\_\_\_. **Perícia contábil**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, São Paulo – 2002.

ALENCAR, Claudio Tavares de, **PCC 5746 – Metodologia da Pesquisa Tecnológica**, Apresentação em PowerPoint, Escola Politécnica da USP, São Paulo, 2005.

BRASIL, Lei n. 11280 de 16 de fevereiro de 2006. Altera o Código do Processo Civil, Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 fev.2006. Disponível:<[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/\\_Ato2004-2006/2006/Lei/L11280.>](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11280.>) Acesso em 04 abr. 2009

\_\_\_\_. Lei n. 11719 de 20 de junho de 2008. Altera o Código do Processo Penal, Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21ju. 2008. Disponível:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11719.htm>](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11719.htm>) Acesso em 04 abr. 2009

\_\_\_\_\_. Disponível:<[http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct13\\_2.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct13_2.htm)> Acesso em 04 abr. 2009

FRANCIS LUIZ BARANOSKI, F. L, **Verificação da autoria em documentos manuscritos usando SVM**, 2005, 88 p, Tese (Mestrado em Informática), Universidade Católica do Paraná, 2005

HOOG, W. Z. **Prova pericial contábil**. 6. Ed. Curitiba: Juruá, 2008,

JURÍDICO, Revista Âmbito, **Documentoscopia em documentos questionados degradados**, Disponível em:<<http://www.ambito-juridico.com.br/pdfsGerados/artigos/328.pdf>> Acesso em 04 abr. 2009

JURÍDICO, Revista Âmbito, **Documentoscopia em documentos questionados degradados**, Disponível em:< <http://www.ambito-juridico.com.br/pdfsGerados/artigos/1400.pdf>> Acesso em 04 abr. 2009

JURÍDICO, Revista Âmbito, **Documentoscopia em documentos questionados degradados**, Disponível em:< [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?N\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=4033](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?N_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4033)> Acesso em 04 abr. 2009

SÃO PAULO, Secretária de Segurança Pública, Instituto de Criminalística – Histórico, Disponível em: < <http://www.polcientifica.sp.gov.br/sptc/instCrim.aspx>> Acesso em 04 abr. 2009

MAGALHÃES, A.F. **Perícia contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MOLINA, A P, **Criminologia**, 6. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PIRES, M. A. A., **Considerações sobre a perícia e aspectos neopatrimonialistas nessa tecnologia contábil**. 2. Ed. Belo Horizonte, 1993.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia contábil**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

REIS, Albani Borges dos. **Metodologia Científica e Perícia Criminal**, [Instituto Geral de Perícias](#), 2007.

VAZ, Alcides. **Perícias Contábeis e Judiciais**. São Paulo, IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas LTDA., 1993.