

**PAPEL DO PERITO CONTADOR EM PROCESSOS DECORRENTES DE LITÍGIOS
CÍVEL DE RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA E CRIMINAL
DE AUTORIA DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL¹**

Matheus Junqueira Pinto dos Santos²

Márcia Bianchi³

Letícia Medeiros da Silva⁴

RESUMO

A perícia contábil é um ramo da Contabilidade que exige do profissional contador conhecimentos técnicos específicos para exercê-la, sendo reconhecida como um respeitável meio de prova na busca da verdade dos fatos pelas autoridades julgadoras. O profissional contábil que trabalha nessa especialidade é denominado perito contador e pode atuar em diferentes tipos de litígios. Assim, o objetivo deste estudo foi evidenciar o papel do perito contador em processos decorrentes de litígios cível de responsabilidade administrativa e criminal de autoria do Ministério Público Federal. Ao encontro com a finalidade proposta, foi realizada pesquisa qualitativa, descritiva e documental, analisando-se o papel do perito contador em dois processos em que houve a feitura de trabalho pericial contábil, sendo um na área cível de responsabilidade administrativa e outro na área criminal, ambos de autoria do Ministério Público Federal. A partir da análise de dados, evidenciou-se que na área cível de responsabilidade administrativa o perito teve o papel de investigar e examinar de forma pormenorizada e minuciosa irregularidades em um procedimento licitatório. Já na área criminal, evidenciou-se que perito teve o papel de analisar detalhadamente as evoluções patrimoniais dos envolvidos sobre possível dissolução, ocultação ou confusão patrimonial. Dessa forma, constatou-se que, genericamente, o papel exercido pelo perito contador, respeitadas as especificidades de cada área, é de sempre produzir informações para subsidiar as manifestações profícuas e isentas do Ministério Público Federal com o propósito de buscar a verdade fática, sendo deveras importante, senão fundamental, quando se almeja a proteção de interesses sociais.

Palavras-chave: Contabilidade. Perícia contábil. Perito contador. Ministério Público Federal.

1 Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

2 Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (matheus.junqueira@ufrgs.br).

3 Orientadora: Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (marcia.bianchi@ufrgs.br).

4 Coorientadora: Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (leticia.medeiros@ufrgs.br).

ROLE OF ACCOUNTANT EXPERT IN PROCEEDINGS ARISING FROM CIVIL LITIGATION OF ADMINISTRATIVE AND CRIMINAL LIABILITY AUTHORED BY FEDERAL MINISTRY PUBLIC

ABSTRACT

The forensic accounting is an area of Accounting that requires the professional of the field specific technical knowledge to exercise it, being recognized as a reputable evidence in seeking truth of facts by the judges authorities. The accounting professional who works in this specialty is called accountant expert, being able to act in different kinds of litigation. Therefore, the aim of this study was to highlight the role of the accountant expert in proceedings arising from civil litigations of administrative and criminal liability authored by Federal Ministry Public. In order to reached the proposed purpose, a qualitative, descriptive and documentary research was held, analyzing the role of the accountant expert in two cases – one in the civil area of administrative responsibility and other in the criminal area, both authored by federal prosecutors – in which the accounting expert work was done. From the data analysis it became clear that, in the civil area of administrative responsibility, the expert had the role to investigate and examine detail and thoroughly irregularities in a bidding process. In the criminal area, it became clear that the expert had the role to analyze detail the heritage developments of the stakeholders on possible dissolution, concealment or confusion. Therefore, it was found that, the role played by the accountant expert, respecting the specificities of each area, is always produce information in order to subsidizing profitable and free demonstrations of the Federal Ministry Public, with the purpose of seeking the truth factual, being important and essential, when you crave the protection of social interests.

Keywords: Accounting. Forensic accounting. Accountant expert. Federal Ministry Public.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o estudo do patrimônio das pessoas jurídicas e físicas e, destarte, compete ao profissional bacharel em Ciências Contábeis a observância e utilização de técnicas contábeis, dos Princípios Contábeis, pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) – profissionais e técnicas – aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da legislação jurídica brasileira vigente, além de noções interdisciplinares. Dessarte, é possível avaliar corretamente a real situação econômica, financeira e patrimonial dos entes e, inclusive, as mutações patrimoniais ocorridas em um determinado interregno, fornecendo informações fidedignas, úteis e tempestivas às partes interessadas para a tomada de decisões.

Além disso, devido à crescente importância da Ciência Contábil no cenário global e aos benefícios do processo de transição, a partir da convergência da Contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards*)

emitidas pelo *International Accounting Standards Board* existente, é de bom alvitre a atualização permanente do profissional contábil mediante programas de treinamento, capacitação, especialização e de educação continuada desenvolvidos por instituições de ensino, conselhos e outras entidades da classe contábil.

Desta forma, se reconhece que uma marca característica da profissão contábil, conforme a NBC PG 100, é “a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014). “O compromisso moral e ético do perito para com a sociedade e para com sua classe constitui o principal lastro de sustentação da realização profissional” (MAGALHÃES, *et al.*, 2009, p. 4). Logo, é inegável o compromisso social, ético e moral que os contadores têm no exercício da profissão seja com seus colegas, seja com a sociedade em geral.

Neste âmbito, o presente estudo trata da perícia contábil, que é um ramo da Contabilidade no qual o profissional contador pode atuar, trabalhando como um auxiliar do magistrado na árdua tarefa de julgar os conflitos ou como assistente das partes. À vista disso, a perícia contábil pode ser utilizada como um meio de prova *sine qua non* na busca da justiça plena, o que lhe atribui relevância na busca de uma sociedade mais justa e igualitária. Por conseguinte, dada a magnitude da perícia contábil, esta pesquisa versa sobre o papel do perito contador em processos decorrentes de litígios nas áreas cível de responsabilidade administrativa e criminal, que tem como autor o Ministério Público Federal (MPF).

Conforme as inquietações expostas, surge a questão que incentiva esta pesquisa: qual é o papel do perito contador em processos decorrentes de litígios cível de responsabilidade administrativa e criminal nas ações impostas pelo Ministério Público Federal aos réus? Assim, o objetivo deste estudo é evidenciar o papel do perito contador em processos decorrentes de litígios cível de responsabilidade administrativa e criminal nas ações impostas pelo Ministério Público Federal aos réus.

A escolha do tema justifica-se, pois percebe-se que, quando examinada, a perícia contábil visa focar principalmente as atuações dos peritos – quer do juízo, quer como assistente das partes – frente à Justiça do Trabalho, abrangendo, exclusivamente, perícias contábeis de cunho trabalhista nas fases de instrução e liquidação de sentença. Logo, é compreensível que a perícia trabalhista seja uma área da perícia contábil seguidamente pesquisada e na qual os peritos contadores têm notável mercado de atuação, pois é costumaz os dissídios entre ex-empregados – reclamantes – que pleiteiam seus direitos oriundos das relações empregatícias frente ao ex-empregador, normalmente, pessoa jurídica – denominada, nos autos, de reclamada – sendo imprescindível o trabalho do perito contábil trabalhista nessa

área, dado o elevado volume de condenação deferido pelos juízes aos réus e a necessidade de apuração do exato valor dos haveres pendentes na lide.

Entretanto, por ser a perícia contábil um instrumento de prova deveras relevante na busca da verdade dos fatos para a fundamentação da sentença do julgador em todas as suas áreas e jamais desconsiderando a sua influência dentro da Contabilidade como um todo, este estudo deita atenção, exclusivamente, no papel do perito contador em litígios pertencentes às áreas cível de responsabilidade administrativa e criminal. Dessa forma, a importância da presente pesquisa se eleva, pois supre uma lacuna que padece entre os profissionais já formados, daqueles em formação e dos demais interessados no tema, levando conhecimento da atuação do perito contábil nas áreas ora analisadas à classe contábil.

Este estudo está organizado em 5 seções, sendo esta introdução a primeira delas. Em seguida, a segunda seção aborda o referencial teórico. *A posteriori*, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para conseguir responder com êxito a questão problema do estudo. Já a quarta seção, compreende a análise dos dados realizada a partir da coleta de dois casos reais em que houve atuações de perito contador em processos promovidos pelo MPF. Por fim, são feitas as considerações finais desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na sequência, consignam-se os aspectos conceituais e normativos indispensáveis para corroborar no desenvolvimento e entendimento do tema tratado nesta pesquisa. Assim, é abordado aspectos estabelecidos em legislação e na literatura que versam sobre a especialidade, perícia contábil, como um meio de prova aceito, a diferença entre perícia judicial, semijudicial, extrajudicial, administrativa e arbitral na busca da verdade fática, a abrangência das áreas cível de responsabilidade administrativa e criminal nas lides e, sobre o especialista, perito contador, inclusive a respeito de sua responsabilidade ética e das diferenças existentes entre perito contador do juízo, perito assistente e perito oficial. Além disso, é destinado um espaço acerca das atribuições estatuídas ao Ministério Público Federal, como fiscal da lei (*custos legis*). Por fim, mencionam-se estudos já realizados sobre o tema.

2.1 CONCEITO DE PERÍCIA E PERÍCIA CONTÁBIL

A priori, a perícia é uma atividade desenvolvida não apenas na Contabilidade, mas em outras ciências. Nesse contexto, constata-se que a expressão perícia advém do latim, *peritia*,

que significa conhecimento obtido através da experiência. Em inglês, derivou da palavra *expert*. Na linguagem jurídica, segundo Santos, Schmidt e Gomes (2006), a perícia tem como objetivo o esclarecimento ou a evidenciação de fatos a partir de vistoria executada ou realizada por peritos. Segundo a NBC TP 01, de 27 de fevereiro de 2015, a qual encontra-se em vigor desde a data de sua publicação⁵, a vistoria “é diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015).

Espindula (2009, p. 73) define a perícia “como sendo uma expressão genérica que abriga diversos tipos de exames de natureza especializada, visando esclarecer determinado fato sob a ótica científica”. Já a perícia contábil está conceituada na NBC TP 01 da seguinte forma (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015):

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente.

Duarte e Gerage (2013) comentam que o laudo pericial pode ser considerado a peça mais importante do trabalho pericial. No entanto, Bonder (2012) ressalva que embora a perícia esteja embasada em documentos que comprovem uma situação, a decisão é sempre do julgador, que pode vir a concordar ou não com o laudo, pois o mesmo pode basear seu convencimento em outras provas.

A seu modo, Sá (2011, p. 3) define perícia contábil como “a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta”. A partir da definição supracitada, percebe-se a aproximação da perícia com o objeto principal da Contabilidade: o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas – privadas ou públicas. Sá (2011) ressalta ainda que devem ser realizadas investigações, indagações, arbitramentos, vistorias, avaliações, exames e qualquer outro procedimento necessário para substanciar a opinião. Dessa forma, desde já se esclarece que a opinião construída pelos peritos não é um simples informe.

Ao analisar o conceito de perícia contábil proposto por Magalhães *et al.* (2009), percebe-se a valorização na utilização da perícia pela instância decisória competente para esclarecer conflitos existentes entre os litigantes, pessoas que disputam interesses opostos, pois os autores mencionam que a perícia contábil é um trabalho que exige patente especialização no seio da Ciência Contábil, com o objetivo de esclarecer à autoridade formal, fatos que modifiquem ou envolvam o patrimônio de entidades nos seus aspectos quantitativos. Magalhães *et al.* (2009) ainda salientam que a perícia é necessária para verificar irregularidades contábeis e

⁵ Publicada no Diário Oficial da União de 19 de Março de 2015.

administrativas decorrentes de generalidades, negligência profissional, imperfeições técnicas, erros técnicos e de escrituração, infrações, simulações, adulterações e fraudes. Os erros e as fraudes motivam muitos trabalhos periciais (SÁ, 2011). Nesta esteira, as possíveis irregularidades constatadas pela perícia podem ser oriundas de falta de qualificação técnica dos envolvidos ou envolver esquemas mais sofisticados e complexos, como as fraudes.

Sá (2011) acrescenta que a verificação contábil para apurar corrupção é exemplo de perícia administrativa. Já para Alberto (2012, p. 40) a perícia “tem espécies distintas, identificáveis e definíveis segundo os ambientes em que é instada a atuar”. O Quadro 1 resume as espécies de perícia.

Quadro 1 – As espécies do gênero perícia e suas respectivas características

Espécie de Perícia	Características
Judicial	Realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário. Subdivide-se em meio de prova ou arbitramento. Será prova quando tiver por escopo trazer a verdade real para subsidiar a formação da convicção do julgador e será arbitramento quando tiver por objeto quantificar a obrigação no processo de liquidação de sentença.
Semijudicial	Realizada dentro do aparato institucional do Estado, mas fora do Poder Judiciário. Tem a finalidade principal de ser um meio de prova nos ordenamentos institucionais usuários. As autoridades têm relativo poder jurisdicional, embora não com a expressão e extensão do Poder Judiciário e estão sujeitas a regras legais e regimentais que se assemelham às judiciais
Extrajudicial	Realizada fora do Estado, por necessidade e escolha de entes físicos e jurídicos particulares. Subdivide-se em três: as demonstrativas, que objetivam demonstrar a veracidade ou não do fato ou coisa previamente especificados, as discriminativas, que é instada a colocar nos justos termos os interesses de cada um dos envolvidos e, as comprobatórias, que visam à comprovação das manifestações patológicas da matéria periciada (fraudes, desvios e simulações).
Arbitral	Realizada no juízo arbitral (instância decisória criada pela vontade das partes), não sendo enquadrável em nenhuma das espécies anteriores por possuir características especialíssimas. Subdivide-se em probante e decisória, segundo se destine a funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsidiadora da convicção do árbitro, ou é ela a própria a arbitragem.

Fonte: elaborado a partir de Alberto (2012).

O Quadro 1 denota que a perícia contábil não se restringe somente aos casos judiciais, podendo ser utilizada também no âmbito extrajudicial. Ademais, é importante destacar que são diversos os litígios que requerem a perícia contábil como, *ad exemplum*, nas questões cíveis, criminais, falimentares, familiares, trabalhistas, tributárias e administrativas (HOOG, 2012; MAGALHÃES; LUNKES, 2008). Magalhães e Lunkes (2008) asseveram que a perícia contábil é classificada pela natureza do processo e dos fatos.

Por sua vez, Ornelas (2011, p. 15) afirma que “a perícia contábil inscreve-se num dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos ou de questão patrimoniais controvertidas”. Seguindo a mesma linha, Magalhães e Lunkes (2008) mencionam que a perícia tem origem na definição de interesses e na controvérsia existente entre litigantes,

podendo ser requisitada por autoridades judiciárias, pelas partes ou por gestores.

Alberto (2012, p. 3) ainda discorre que a “perícia contábil é um instrumento especial de constatação, prova e demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos”. “A perícia é o exame técnico que possibilita a manifestação de uma opinião especializada a respeito de um fato em discussão” (PIRES, 2013, p. 29).

In verbis, mediante os conceitos retro expostos, se demonstrou que a perícia contábil é um trabalho de notória especialização, cujo intento principal é levar à instância decisória ou à autoridade julgadora exame técnico que expresse a mais pura verdade, para orientá-la no desfecho honesto dos conflitos relativos ao patrimônio pessoal ou aziendal.

Apesar do Código de Processo Civil de 1939 ter estabelecido regras sobre perícia, foi o Decreto-Lei nº 9.295/1946, criador do CFC, que proporcionou a legalização da perícia contábil em solo brasileiro. Após o primeiro Código de 1939, a perícia obteve uma legislação mais clara e aplicável com o advindo do segundo Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 5.869/1973. Além desses dispositivos legais, há o Código Civil brasileiro de 2002, a legislação trabalhista e, principalmente, as NBC inclusos no contexto que regulamentam as bases referentes à perícia contábil, tendo deveras importância no que se refere a atuação do perito contador.

2.1.1 A perícia cível de responsabilidade administrativa e criminal

Preliminarmente, Espindula (2009) assevera que para fins de aplicação prática, a perícia é dividida em perícia cível e criminal. Magalhães e Lunkes (2008, p. 6) comentam que

as perícias cíveis se originam de litígios que podem ser exemplificados como: levantamento de balanço e/ou operações de haveres nos casos de partilha ou divisão de massa patrimonial e especialmente na dissolução e/ou fusão total ou parcial de sociedades empresariais; mensuração de perdas e danos; prestação de contas; revisão de aluguéis; administração de condomínios e consórcios; consignações em geral; execução de contratos com juros e encargos financeiros.

Magalhães e Lunkes (2008) mencionam que dentro da área administrativa, que abrange as fazendas públicas federal, estadual e municipal, há lides originárias de atos praticados por gestores no exercício da função pública. Portanto, aduz que perícia é considerada cível de responsabilidade administrativa quando envolver atos de improbidade de gestores públicos, independente da esfera. A área cível é abordada com regularidade na literatura, no entanto, cível que envolva a administração pública é incomum.

Em relação à perícia criminal, Espindula (2009) esclarece que essa é realizada por perito oficial e o Estado assume a lide, levando o seu labor para subsidiar as partes

interessadas (Justiça, Polícia, Ministério Público, entre outros). Hoog (2012, p. 241) afirma que este tipo de perícia é realizada em casos de “fraudes e vícios contábeis, adulterações de lançamentos e registros, desfalques e alcances, apropriações indébita, inquérito policial para efeitos penais, crimes contra a ordem econômica e tributária, e outras”. Neves Júnior e Moreira (2011) comentam que, em alguns casos, é precípua a análise de extratos bancários, além da documentação contábil, para aclarar os fatos criminais. Neves Júnior e Moreira (2011, p. 133) afirmam que “a quebra do sigilo bancário é determinada pela justiça [...]”, percebendo-se que existe confidencialidade em certas documentações a serem analisadas.

Essas duas áreas da perícia contábil são imprescindíveis em alguns processos de autoria do MPF, porque há circunstâncias que fogem do alcance dos Procuradores da República, membros do MPF e autores das ações impostas aos réus, e que necessitam da corroboração de especialistas, os peritos contadores, para a devida elucidação dos fatos, sempre se buscando a verdade. Dessa forma, além de ser proveitoso para os representantes do MPF, é também para o juízo federal, em caso de ajuizamento da ação.

2.2 CONCEITO DE PERITO E PERITO CONTÁBIL

Historicamente, o perito é visto como um auxiliar do juiz (BORETTINI, 1940). A seu modo, Espindula (2009, p. 75) define perito como “aquele profissional que realiza exames técnico-científicos na busca de esclarecimento de determinado fato”. A pessoa do perito é definida por Silva *et al.* (1989, p. 605 *apud* RODRIGUES, 2014, p. 24) da seguinte forma:

Perito, também conhecido na linguagem forense como louvado, é pessoa que, nomeado pelo juiz ou escolhido pelas partes, em um litígio vai participar ou realizar uma perícia considerando a utilidade de seus conhecimentos específicos sobre a matéria da qual versa o juiz. [...] no conceito jurídico, perito entende-se o homem hábil (experto), que por suas qualidades ou conhecimentos, está em condições de esclarecer a situação do fato ou do assunto, que se pretende aclarar ou por em evidência, para uma solução justa e verdadeira da contenda.

O conceito de perito contábil está regulado na NBC PP 01, de 27 de fevereiro de 2015, a qual encontra-se em vigor desde a data de sua publicação⁶ da seguinte maneira, “perito é o contador, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015). É perceptível que ao perito contábil é exigido conhecimentos técnicos específicos superiores aos dos seus colegas, tornando-o um profissional *expert* na matéria periciada.

Preliminarmente, a regulamentação do CFC é explícita e, *in thesi*, afasta a

⁶ Publicada no Diário Oficial da União de 19 de Março de 2015.

possibilidade de profissionais de áreas alheias à Ciência Contábil realizarem perícia contábil, sendo atribuição exclusiva do contador diplomado com registro de título e em situação regular junto ao respectivo CRC de seu Estado. Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 15) são objetivos e asseguram que “a perícia contábil é atividade expressamente definida por lei como sendo competência exclusiva de contador, o que torna a sua prática ilegal e passível de anulação caso venham a ser executada por não-contador”.

Nesta seara, Peleias e Ornelas (2013) ressaltam que há nomeações de não contadores para elaboração de perícia de natureza patrimonial tendo como consequência a elaboração de trabalhos leigos, sem qualificação. Logo, a atuação nesta especialidade é prerrogativa legal e exclusiva do contador sempre que houver patrimônio público ou particular incluído na contenda, uma vez que

definido que o objeto da Ciência Contábil é o patrimônio, já podemos, logicamente, inferir que a perícia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas, de política ou de governo (ALBERTO, 2012, p. 33).

Peleias e Ornelas (2013, p. 93) asseveram que “[...] compete aos Conselhos Regionais de Contabilidade fiscalizar o exercício da profissão contábil em toda a sua amplitude”. À vista disso, é atribuição de cada CRC fiscalizar a produção de perícia contábil por pessoas inabilitadas.

A NBC PP 01 traz os diferentes conceitos de perito contador. Resumem-se estas definições da NBC PP 01 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015):

- (a) Perito do juízo é nomeado pelo juiz, árbitro, autoridade pública ou privada para exercício da perícia contábil.
- (b) Perito assistente é o contratado e indicado pela parte em perícias contábeis.
- (c) Perito oficial é o investido na função por lei e pertencente a órgão especial do Estado destinado, exclusivamente, a produzir perícias e que exerce a atividade por profissão.

Em consonância, o Decreto-Lei nº 9.295/1946, em seu art. 25, alínea c, salienta que as perícias judiciais, quer extrajudiciais são considerados trabalhos técnicos de Contabilidade (BRASIL, 1946):

Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade: [...]

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

Nesses termos, o art. 145 do CPC reza sobre o perito contador, quando a situação

depende de competência técnico-científica (BRASIL, 1973):

Art. 145. Quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito, segundo o disposto no art. 421.

§ 1º Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, devidamente inscritos no órgão de classe competente, respeitado o disposto no Capítulo VI seção VII, deste Código.

O art. 139 do CPC reza que “são auxiliares do juízo, além de outros, cujas atribuições são determinadas pelas normas de organização judiciária, o escrivão, o oficial de justiça, o **perito**, o depositário, o administrador e o intérprete” (BRASIL, 1973, grifo do autor). Vale destacar que a responsabilidade pela nomeação do perito de confiança é atribuída ao juiz, isto é, o perito deve gozar de confiança do juízo, o qual deve fixar o prazo para a entrega do trabalho, de acordo com o art. 421 do CPC (BRASIL, 1973):

Art. 421. O juiz nomeará o perito, fixando de imediato o prazo para a entrega do laudo.

§ 1º Incumbe às partes, dentro em 5 (cinco) dias, contados da intimação do despacho de nomeação do perito:

I - indicar o assistente técnico;

II - apresentar quesitos.

§ 2º Havendo pluralidade de autores ou de réus, far-se-á a escolha pelo voto da maioria de cada grupo; ocorrendo empate, decidirá a sorte.

Após o deferimento da perícia e a nomeação do perito contador por meio de despacho, é facultado as partes em litígio indicarem seus peritos técnicos assistentes, denominados peritos das partes, e os quesitos pertinentes, no prazo máximo de cinco dias. Magalhães e Lunkes (2008, p. 26) afirmam que “a indicação ocorre quando uma das partes ou ambas, desejando ser assistida para conhecer mais profundamente o interesse litigado, indica assistente técnico”.

No entanto, o perito contador nomeado pelo juízo poderá escusar-se ou renunciar da função de periciar o caso a ele atribuído, sendo nomeado um outro profissional que terá que cumprir o cronograma, mas se o perito não se manifestar dentro de cinco dias – contados a partir da intimação – o silêncio implicará a aceitação do encargo. Por outro lado, os assistentes técnicos escolhidos pelas partes, não são alvos de impedimento ou suspeição, conforme discorrem sobre o assunto os art. 146, 422 e 423 do CPC (BRASIL, 1973):

Art. 146. O perito tem o dever de cumprir o ofício, no prazo que lhe assina a lei, empregando toda a sua diligência; pode, todavia, escusar-se do encargo alegando motivo legítimo.

Parágrafo único. A escusa será apresentada dentro de 5 (cinco) dias, contados da intimação ou do impedimento superveniente, sob pena de se reputar renunciado o direito a alegá-la (art. 423).

Art. 422. O perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo de compromisso. Os assistentes técnicos são de confiança da parte, não sujeitos a impedimento ou suspeição.

Art. 423. O perito pode escusar-se (art. 146), ou ser recusado por impedimento ou suspeição (art. 138, III); ao aceitar a escusa ou julgar procedente a impugnação, o juiz nomeará novo perito.

Em relação ao impedimento, o profissional não pode ser nomeado perito nos processos nos quais for parte, credor, devedor, amigo íntimo da parte, inimigo da parte, advogado da parte, cônjuge ou parente da parte, pois o trabalho pericial não será realizado com fidelidade, podendo ser influenciado por terceiro. Magalhães *et al.* (2009, p. 31) complementam já que o perito deve estar “legalmente habilitado, e técnica e cientificamente preparado”. Ademais, o perito pode ser substituído quando não possuir adequado nível de conhecimentos teóricos sobre a matéria periciada ou deixar de cumprir o encargo no prazo estimulado. Neste último caso, o perito poderá sofrer sanção, conforme dito no art. 424 do CPC (BRASIL, 1973):

Art. 424. O perito pode ser substituído quando:

I - carecer de conhecimento técnico ou científico;

II - sem motivo legítimo, deixar de cumprir o encargo no prazo que lhe foi assinado.

Parágrafo único. No caso previsto no inciso II, o juiz comunicará a ocorrência à corporação profissional respectiva, podendo, ainda, impor multa ao perito, fixada tendo em vista o valor da causa e o possível prejuízo decorrente do atraso no processo.

No tocante ao laudo pericial e ao parecer técnico-contábil, conforme os ensinamentos de Sá (2011), há requisitos essenciais para o trabalho pericial elaborado pelo perito possuir qualidade como, *ad exemplum*, objetividade, precisão, clareza, fidelidade, concisão, confiabilidade inequívoca baseada em materialidades e plena satisfação da finalidade.

Por outro lado, conforme o art. 420 do CPC, mesmo havendo requerimento das partes, o juiz poderá indeferir a perícia, não necessitando de um auxiliar da justiça, em algumas lides (BRASIL, 1973):

Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

D' Áuria (1962, p. 155) conclui que “a função pericial é, portanto, aquela pela qual uma pessoa conhecedora e experimentada em certas matérias e assuntos examina as coisas e os fatos, reportando sua autenticidade e opinando sobre as causas, essência e efeitos da matéria examinada”. À vista disso, o profissional atuante na perícia deve possuir conhecimentos práticos para poder emitir uma opinião sobre a matéria periciada.

Em relação às características do perito contador, McMullen e Sanchez (2010) mencionam que, além de possuir outras habilidades e conhecimentos, o perito deve ter uma base forte de Contabilidade para exercer a profissão. “O perito-contador, além de *expert* em contabilidade precisa, necessariamente, possuir razoável conhecimento e discernimento das ciências jurídicas” (DUARTE; GERAGE, 2013, p. 13). Portanto, o conhecimento interdisciplinar também é essencial na profissão de perito, Pohlmann (1989 *apud* OLIVEIRA, 2012, p. 21) comenta que a Contabilidade e o Direito sempre caminharão juntos, pois a busca

da justiça não é um privilégio, e sim, comum a todas as ciências. Já em relação às oportunidades no mercado de trabalho, McMullen e Sanchez (2010) comentam que a demanda por peritos contadores continuará a se elevar no futuro.

2.4 O MINISTÉRIO PÚBLICO

Garcia (2014) observa que, frequentemente, o Ministério Público é designado pelo substantivo *Parquet*, de origem francesa. “O Ministério Público possui o relevo de uma instituição que trabalha a serviço dos interesses da sociedade, sendo indispensável à realização da justiça” (ZAMPIERI, 2010, p. 90). O art. 127 da Constituição da República Federativa do Brasil (CF), de 05 de Outubro de 1988, ora em vigor, reza que “o Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a definição expressa no Texto Supremo apresenta o Ministério Público como uma instituição independente dos três Poderes da União. Dawalibi (2006, p. 9, grifo do autor) reforça que “fundamental é entender que, **sem ser um quarto poder**, o Ministério Público é uma instituição administrativamente autônoma e independente, não estando, por isso mesmo, subordinada aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário”. Meirelles, Aleixo e Burle Filho (2013) comentam que os órgãos considerados independentes também são chamados de órgãos primários, possuem origem constitucional e não tem qualquer subordinação funcional ou hierárquica. Os órgãos independentes detêm e exercem precipuamente as funções políticas, judiciais e quase judiciais outorgadas diretamente pela Constituição, de acordo com normas regimentais e especiais (MEIRELLES; ALEIXO; BURLE FILHO, 2013).

O art. 129 da Lei Maior reza sobre as funções institucionais deste *Parquet*, inclusive do MPF, as quais se destacam algumas mais relevantes, quiçá não mais importantes que as demais, para os objetivos deste artigo (BRASIL, 1988):

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei;

II - zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia;

III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos; [...]

A Constituição Republicana vigente ainda dividiu o Ministério Público em dois ramos: da União, representado pelo Ministério Público da União (MPU) e o dos Estados, alicerçado

pelo Ministério Público dos Estados (MPE). A Constituição Cidadã de 1988 ainda subdividiu o MPU, cuja chefia é exercida pelo Procurador-Geral da República, em Ministério Público Federal (MPF), Ministério Público do Trabalho (MPT), Ministério Público Militar e Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT). Isso decorre do art. 128 da Carta Política em vigor, incisos I e II, que definem o seguinte (BRASIL,1988):

Art. 128. O Ministério Público abrange:

I - o Ministério Público da União, que compreende:

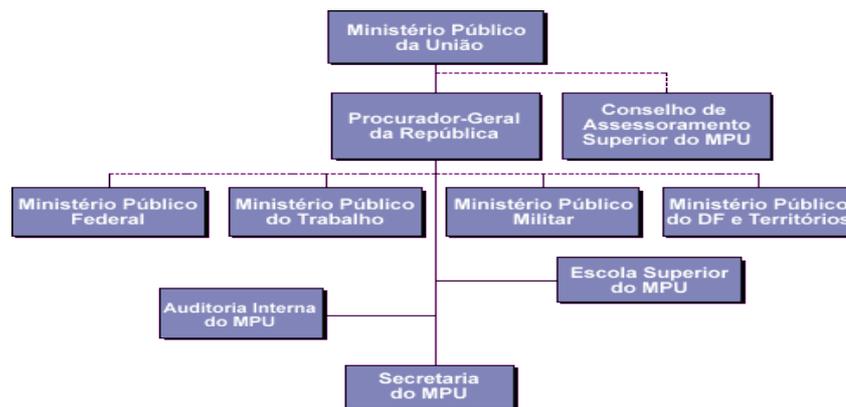
- a) o Ministério Público Federal;
- b) o Ministério Público do Trabalho;
- c) o Ministério Público Militar;
- d) o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;

II - os Ministérios Públicos dos Estados.

§ 1º - O Ministério Público da União tem por chefe o Procurador-Geral da República, nomeado pelo Presidente da República dentre integrantes da carreira, maiores de trinta e cinco anos, após a aprovação de seu nome pela maioria absoluta dos membros do Senado Federal, para mandato de dois anos, permitida a recondução.

Nessa senda, para aclarar, expõe-se, na Figura 1 o organograma atual do MPU.

Figura 1 - Organograma do Ministério Público da União



Fonte: MPU (2015).

A Figura 1 revela que o MPU é chefiado administrativamente pelo Procurador-Geral da República. Dawalibi (2006) comenta que essa chefia se estende, obviamente, aos quatro ramos do MPU. Zampieri (2010) relata que são considerados órgãos auxiliares: o Conselho de Assessoramento Superior do MPU, a Escola Superior do MPU, a Auditoria Interna do MPU e a Secretaria do MPU. Em face dessa forma de organização, ainda cumpre frisar que o MPU se rege pela Lei Complementar (LC) nº 75, de 20 de maio de 1993, conhecida como Lei Orgânica do Ministério Público da União, enquanto o MPE é regulamentado pela Lei nº 8.625/1993, conhecida como Lei Orgânica Nacional do Ministério Público. Garcia (2014) afirma que não existe nenhum vínculo de ordem administrativa, hierárquica ou funcional entre o MPU e os vinte e seis Ministérios Públicos Estaduais, pois há autonomia entre esses do

mesmo modo que existe entre os diferentes entes federativos. Sinteticamente, o MPU (2015) explica que:

O Ministério Público pode ser federal ou estadual. No primeiro, há os Procuradores da República que atuam junto aos Juízes Federais (Justiça Federal) e pertencem ao Ministério Público da União. No segundo, existem os Promotores de Justiça que exercem suas funções perante os Juízes de Direito (Justiça Estadual) e pertencem a carreira do Ministério Público Estadual.

Assim, o MPF é composto por Procuradorias da República. “É importante frisar que a Procuradoria Local da República vai trabalhar, em primeiro grau, diretamente com a Justiça Federal, enquanto a Procuradoria Regional da República atuará, em segundo grau, com os Tribunais Regionais Federais” (SIQUEIRA; CAMPOS, 2009, p. 255). Dessa forma, e em combinação com o art. 109 da CF de 1988, é patente a competência da Justiça Federal para julgar e processar as demandas oriundas do MPF (BRASIL, 1988):

Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho.

Bochenek e Dalazoana (2013) sustentam que se a ação for proposta pelo MPF e, por esse ser um órgão integrante da estrutura da União, já é o suficiente para a competência ser exclusiva da Justiça Federal, tendo assim foro federal. Constitucionalmente, a União por meio de seus órgãos, pode estar envolvida em diversas causas que serão julgadas pela Justiça Federal.

Em linhas gerais, para fins de determinação da competência da Justiça Federal, a União estará presente nas lides que envolvem: os seus bens; os serviços públicos prestados; os servidores públicos, desde o ingresso, a remuneração, a aposentadoria, até a eventual responsabilidade civil; agentes políticos e seus atos; a administração federal; instituição, arrecadação e aplicação de tributos federais; além das demais causas constantes das previsões constitucionais (BOCHENEK; DALAZOANA, 2013, p. 80).

Nesse panorama, após ressalvadas as diferenças entre os Ministérios Públicos e comprovada a competência da Justiça Federal para processar e julgar os processos procedentes da União com fulcro na legislação supra, é mister apontar a LC nº 75/1993, a qual permite delinear os instrumentos institucionais de atuação do MPU para promover a realização da justiça. No Quadro 2 estão resumidas as principais competências do MPU para o âmbito desta pesquisa, extraídas do art. 6º da lei suprarreferida:

Quadro 2 – Resumo das competências do MPU oriundas do art. 6º da LC nº 75/1993

Localização	Competência
Inciso V	Promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da Lei.
Inciso VII	Promover o inquérito civil e a ação civil pública para:
alínea a	a proteção dos direitos constitucionais;
alínea b	a proteção do patrimônio público e social [...]
alínea c	a proteção dos interesses individuais indisponíveis, difusos e coletivos [...]
alínea d	outros interesses individuais indisponíveis, homogêneos, sociais, difusos e coletivos.
Inciso XIV	Promover outras ações necessárias ao exercício de suas funções institucionais em defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, especialmente quanto:
alínea a	ao Estado de Direito e às instituições democráticas;
alínea b	à ordem econômica e financeira;
alínea c	à ordem social;
alínea f	à probidade administrativa.

Fonte: Lei Complementar n. 75, de 20 de maio de 1993 (BRASIL, 1993).

O Quadro 2 destaca as principais competências do MPU para o objetivo deste estudo. É importante destacar ainda que a ação penal pública citada no art. 6, inciso V, pode ser procedente da instauração de Procedimento Investigatório Criminal (PIC), também de competência deste *Parquet*, com fulcro no art. 1º da Resolução nº 13, de 02 de Outubro de 2006, do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP, 2006):

Art. 1º O procedimento investigatório criminal é instrumento de natureza administrativa e inquisitorial, instaurado e presidido pelo membro do Ministério Público com atribuição criminal, e terá como finalidade apurar a ocorrência de infrações penais de natureza pública, servindo como preparação e embasamento para o juízo de propositura, ou não, da respectiva ação penal.

Sem delongas, os art. 37 à 39 da LC nº 75/1993 (capítulo alusivo ao MPF) trazem as funções exclusivas atribuídas ao MPF, não obstante muitas delas já foram elencadas, inclusive a defesa dos direitos constitucionais da população, a competência para atuar e outras sem interesse para o tema tratado nesta pesquisa.

Percebe-se que o MPU, inclusive o MPF, pode ser parte agente da relação processual, sendo um órgão com características e poder de fiscalização para salvaguardar a Magna Carta de 1988 e as leis vigentes, desde que esteja em voga interesse público, protegendo a sociedade por meio de mecanismos de atuação (procedimentos administrativos, procedimento investigatório criminal, ação penal pública, inquérito civil, ação civil pública e demais medidas). É de se destacar que os instrumentos são de iniciativa do MPF, podendo ser instaurados a partir de denúncias recebidas dos cidadãos, isto é, o *Parquet* é ouvidor da sociedade. Dawalibi (2006) comenta que as atribuições abrangem não apenas a esfera judicial, mas também a extrajudicial.

Sendo assim, o MPF atua de forma abrangente e diversificada principalmente em causas de relevância social como na tutela dos direitos difusos e coletivos (meio ambiente, consumidor, ordem econômica, patrimônio público, histórico, turístico), no combate ao emprego irregular de verba pública e à improbidade administrativa. Por derradeiro, Siqueira e Campos (2009, p. 254) ressaltam que “[...] o Ministério Público Federal atua tanto na área civil quanto na criminal, perante o Judiciário ou fora dele (...)”.

A abordagem dada ao Ministério Público até então é suficiente para entender o contexto desse órgão em relação ao problema de pesquisa proposto. A seguir foram examinados alguns estudos realizados sobre o tema tratado neste estudo.

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

O ramo de perícia contábil, inclusive as áreas periciais que motivaram esta pesquisa, possui carência de trabalhos publicados, principalmente, sobre a área cível de responsabilidade administrativa. De outra banda, a área de perícia contábil criminal já foi esporadicamente estudada, mas em outros órgãos distintos do MPF. Neves Júnior e Brito (2007) estudaram a competência profissional dos peritos contadores no âmbito do MPDFT. Nessa pesquisa, foi feita a aplicação de questionários aos Procuradores do MPDFT, usuários dos trabalhos periciais, e como resultado se verificou que os peritos contadores apresentam serviços com alto grau de competência profissional, desenvolvendo trabalhos de forma técnica, com clareza, de forma lógica, sendo éticos nos trabalhos e recusando tarefas que não fazem parte de suas habilidades.

Ainda, Neves Júnior e Moreira (2011) pesquisaram sobre a relevância da perícia contábil elaborada por peritos criminalistas como meio de prova e ferramenta de inteligência no combate ao crime organizado. Nesse estudo, foi feita aplicação de questionários aos Delegados, Escrivães e Agentes da Polícia Federal das divisões da Diretoria de Combate ao Crime Organizado do Departamento de Polícia Federal. O resultado da pesquisa relevou que a perícia contábil criminal exerce carácter de suma importância no combate à criminalidade e, além disso, demonstrou a necessidade de formação de profissionais contadores no meio acadêmico com conhecimentos em perícia contábil direcionada à área criminalística para laborarem nesse campo no futuro.

Já Oliveira (2012) investigou a perícia contábil em crimes previdenciários de apropriação indébita, com o objetivo de verificar se houve variação no conjunto probatório dos exames periciais contábeis a partir do novo entendimento doutrinário do Supremo Tribunal

Federal (STF) de 2008, passando a considerar esse tipo de crime como omissivo material e não mais como formal. A pesquisa foi realizada em 72 laudos periciais contábeis emitidos pela Polícia Federal entre 2006 e 2010 e, como resultado, pôde-se concluir que a decisão do STF provocou alteração no conjunto probatório por meio dos exames periciais contábeis realizados nos laudos. Oliveira (2012) complementa e ressalta que seu estudo foi inovador, porque foi a primeira tese de doutorado que abordou o tema de perícia contábil no Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo foi classificada quanto pela forma de abordagem do problema como qualitativa, pois se utilizou o enfoque interpretativo, abordando e analisando com profundidade o papel do perito contador em litígios cível de responsabilidade administrativa e criminal de autoria do MPF. Segundo Raupp e Beuren (2013, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. A avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, em contrapartida à avaliação quantitativa, denominada pesquisa quantitativa, onde predominam mensurações (MARTINS, 2008).

Em segundo plano, a pesquisa se caracterizou como descritiva quanto aos objetivos propostos, porquanto vai evidenciar o papel do perito contador por meio de análise, interpretação e descrição da atuação do profissional nas áreas da perícia contábil por ora pesquisadas, a cível de responsabilidade administrativa e a criminal, sem nenhuma interferência do pesquisador frente aos fatos. Andrade (2008) comenta que a pesquisa descritiva visa observar, registrar, analisar e interpretar os fatos sem o pesquisador intervir neles.

No que concerne aos procedimentos técnicos, se optou pela pesquisa documental, pois sua característica é valer-se de materiais que ainda não receberam um tratamento mais aprofundado. “A caracterização da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 157). Dessa forma, foram escolhidos e coletados dois processos de autoria do MPF, representado por Procuradores da República, que tiveram a utilização da perícia contábil como meio de prova na busca da verdade fática.

A razão da escolha de dois processos se deu, pois um deles é um inquérito civil (IC), que evidenciará o papel do perito contador em litígio cível de responsabilidade administrativa e, o outro, é um procedimento investigatório criminal (PIC), o qual esclarecerá o papel do perito contador em litígio criminal.

Ressalta-se que, para a análise dos dados, foi preservado o sigilo institucional. Por isso, a partir dos dados reais (valores das contas contábeis e informações confidenciais) foi aplicado um indexador. Logo, os valores apresentados na seção 4 estão indexados.

No primeiro caso, o Exmo. Sr. Procurador da República, doravante denominado “PX”, lotado na Procuradoria da República do Município “X”, responsável pelo IC nº 1*9*1*0*0*1*/2*1*0*, requisitou ao perito contador a elaboração de parecer técnico objetivando apontar irregularidades no procedimento licitatório realizado pelo edital de Tomada de Preços nº 0*/2*1* levado a feito pelo Município “Y”. São réus nesse processo o prefeito do Município “Y” à época dos fatos e as três empresas licitantes, doravante denominadas “licitante 1”, “licitante 2” e “licitante 3” para fins deste estudo. Esclarece-se que o Município Y faz parte da jurisdição da Procuradoria da República do Município X, onde está lotado o PX.

No segundo caso, o Exmo. Sr. Procurador da República, doravante denominado “PZ”, lotado na Procuradoria da República do Município “Z”, responsável pelo PIC nº 1*9*0*0*0*7*/2*1*1*, requisitou ao perito contador a elaboração de parecer técnico objetivando averiguar indícios de procedimentos de dissolução, ocultação ou confusão patrimonial entre três empresas do mesmo grupo econômico e as pessoas físicas de seus sócios e, se as empresas, de fato, passavam por dificuldades financeiras e econômicas entre 2006 e 2011. São réus nesse processo as pessoas jurídicas investigadas, doravante denominadas “empresa A”, “empresa B” e “empresa C” e as pessoas físicas de seus sócios, todas integrantes da mesma família, doravante denominadas “SA1” e “SA2” (sócios da empresa A), “SB1” e “SB2” (sócios da empresa B) e “SC1” e “SC2” (sócios da empresa C) para fins deste estudo.

Os documentos disponibilizados à perícia em cada um dos dois processos foram integralmente analisados, principalmente, os de cunho contábil e financeiro. Em ambos os casos, a perícia contábil do MPF foi requisitada para instruir os autos na busca da verdade por PX e PZ, autores dos feitos, embora também pudesse ser solicitada pelo juízo. Por derradeiro, a análise dos dados será descritiva e a interpretação dos mesmos dará subsídios suficientes para esclarecer o papel do perito contador e inclusive suas respectivas conclusões.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Desta feita, ao encontro do objetivo deste estudo, procedeu-se a análise da atuação do perito contador nos dois casos em questão.

4.1 CASO CONCRETO DE ATUAÇÃO DE PERITO CONTADOR EM LITÍGIO CÍVEL DE RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA

Neste contexto, passa-se a analisar o papel do perito contador no litígio civil de responsabilidade administrativa existente no IC nº 1*9*1*0*0*1*/2*1*0*. Para autoria do IC em tela, o MPF considerou além da denúncia formulada junto ao *Parquet* por vereadores do município Y sobre fraude no procedimento licitatório já referido, as atribuições constitucionais (Constituição Federal de 1988) e legais (LC nº 75/1993) da instituição. Conforme visto, o IC pode ser um instrumento que antecederá o ajuizamento de uma Ação Civil Pública por ato de improbidade administrativa com fulcro na legislação supra e, particularmente, na Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional.

Após a requisição pericial feita pelo PX, o IC foi analisado pelo perito com o objetivo de apontar irregularidades no procedimento licitatório. Após a leitura da íntegra dos autos pelo *expert*, a documentação analisada essencial à perícia foi, principalmente, as de cunho contábil e financeiro como, por exemplo, a proposta orçamentária inicialmente apresentada pela prefeitura, as propostas financeiras, as certidões negativas de débitos, os contratos sociais, as demonstrações contábeis das licitantes e os documentos usuais que um processo licitatório exige, inclusive o termo de homologação da licitação. Preliminarmente, consigna o *expert* que o tipo de licitação foi o de menor preço global, a modalidade foi a tomada de preços e o objeto do edital foi a execução de construção de escola com recursos federais oriundos do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), que aprovou a proposta orçamentária apresentada pelo município Y e limitou o teto do certame em R\$444.945,00. ImproPRIAMENTE, o edital apontou valor máximo de R\$449.445,00 à proposta financeira, extrapolando R\$4.500,00 além do orçado.

Todavia, ao eleger a modalidade tomada de preço, constata o perito que o edital obedeceu ao limite previsto no art. 23 da Lei nº 8.666/1993, denominada lei de licitações, pois a orçamentação não ultrapassou o teto de R\$1.500.000,00. Ainda, em pesquisa ao portal de transparência do município Y, identificou-se cumprimento ao art. 51 da referida lei, no que tange à investidura dos membros da comissão permanente de licitação: sendo dois servidores pertencentes ao quadro permanente do município e um nomeado em cargo comissionado.

O edital exigiu que a documentação atinente à regularidade fiscal das licitantes fosse autenticada em cartório ou por servidor da prefeitura. Apesar disso, observa o esperto que as

certidões negativas de débitos com a receita pública municipal relativas as licitantes 2 e 3 não foram autenticadas, em desatendimento à determinação editalícia. Em relação à publicação do resumo do edital, embora divulgado no Diário Oficial da União e em um periódico local, além de estar disponível na página eletrônica do município Y em sua íntegra, o perito constatou que não foi demonstrada veiculação no Diário Oficial do Estado e nem comprovada publicidade em jornal de grande circulação do Estado. Assim, essas irregularidades demonstram que a administração municipal teria restringido a divulgação, em desacordo com o art. 21 da lei de licitações.

Além de tudo, os documentos das licitantes B e C revelaram o vínculo empregatício de um arquiteto como responsável técnico concomitantemente por ambas. Por esse aspecto isolado não haveria problema, no entanto, a participação do arquiteto comprovada mediante rubrica e carimbo nas cotações de preços das duas licitantes teria comprometido o sigilo das propostas, visto que o responsável técnico teria acesso às propostas concorrentes. Fato não observado pela comissão de licitações, mas constatado pelo perito.

No que concerne aos preços cotados, ressalva o perito que o edital considerou excessivas as propostas financeiras acima de R\$449.445,00, enquanto devia ser R\$444.945,00. No entanto, surpreendentemente, a comissão de licitações mediante ata de julgamento deu parecer favorável à proposta de menor preço global da licitante C no valor de R\$489.440,00 sem juntar nenhuma comprovação de suas justificativas, implicando em excesso de 10% de dispêndio além do custo orçado, irregularidade identificada por contrariar, em princípio, o art. 48 da referida Lei. Além disso, o percentual de elevação de 10% foi observado em todos os itens cotados pela vencedora do certame, conforme exposto na Tabela 1 e, ainda a esse respeito, o edital havia preconizado que não seria considerada pela comissão proposta que apresentasse preços unitários simbólicos, irrisórios ou de valor zero, porém infere-se que a comissão de licitações desconsiderou mais esse aspecto. Demonstra-se:

Tabela 1 – Comparativo entre os Preços Orçados e os Cotados nas Propostas Financeiras, em R\$

Item	Unidade	Preço Orçado	Licitante A	Licitante B	Licitante C
1	m ²	236,00	1,56	180,67	259,60
3	m ²	7,35	178,50	11,35	8,08
5	un.	17.500,00	1.225,00	8.338,69	19.250,00
7	un.	80,5	1,19	120,23	88,55
9	m ²	94,25	389,88	435,32	103,68
11	m ³	156	7,95	281,39	171,60

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

A entabulação comparou, por amostragem, os preços unitários orçados de alguns itens

explícitos na planilha orçamentária aprovada pelo FNDE com aqueles cotados pelos licitantes nas propostas financeiras, demonstrando larga discrepância em seus patamares unitário.

Portanto, conforme preliminarmente exposto no primeiro caso em apreço, conclui o perito em seu parecer técnico contábil que com base estritamente nos documentos acostados aos autos e nas pesquisas realizadas, detectaram-se irregularidades no procedimento licitatório referente à Tomada de Preço em questão, enfatizando-se que a administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha plenamente vinculada, principalmente no aspecto orçamentário e financeiro.

4.2 CASO CONCRETO DE ATUAÇÃO DE PERITO CONTADOR EM LITÍGIO CRIMINAL

Por hora, passa-se a analisar o papel do perito contador no litígio criminal existente no PIC nº 1*9*0*0*0*7*/2*1*1* instaurado pelo MPF contra os nove réus já relacionados, a partir de fatos noticiados em um IC promovido, anteriormente, pelo MPT com base em denúncia formulada por um sindicato dos trabalhadores atuantes nas empresas réus investigadas.

Em suma, o IC constatou que as empresas fazem parte de um grupo econômico e há fortes indícios que estão fugindo de suas obrigações frente aos seus antigos empregados, em número expressivamente demitidos, aos atuais e ao INSS, possivelmente onerando bens mediante simulação de venda a empresas do mesmo grupo ou se desfazendo de seu patrimônio mediante fraude, além de possuírem inúmeras reclamações trabalhistas intentadas em face das três empresas – o que já denota, por si só, frequente descompromisso com a legislação vigente –, somados a acordos judiciais celebrados e não cumpridos em audiências de conciliação junto à Justiça do Trabalho, a Termo de Ajustamento de Conduta extrajudicial assinado e não cumprido junto ao *Parquet* e a autos de infração emitidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que atestam débitos frente ao INSS por não recolhimento de tributos. As empresas alegaram dificuldades econômicas. Aduz o MPT que a denúncia postulada tem procedência.

Para autoria do PIC em tela, o MPF considerou além dos fatos elencados acima oriundos do IC, as atribuições constitucionais (Constituição Federal de 1988), legais (LC nº 75/1993) e regulamentares (Resolução nº 13/2006 do CNMP) da instituição. Conforme já visto, o PIC pode ser um instrumento que antecederá o ajuizamento de uma Ação Penal Pública.

Depois da requisição pericial feita pelo PZ, o PIC foi analisado pelo perito com o fito de averiguar indícios de procedimentos de dissolução, ocultação ou confusão patrimonial entre as empresas jurídicas e as pessoas físicas de seus sócios e, se as empresas, de fato, passavam por dificuldades financeiras e econômicas entre os anos de 2006 e 2011.

Após a leitura da íntegra dos autos pelo *expert*, foi mister ressaltar as primeiras observações contextuais: que as três empresas atuam no segundo setor da economia produzindo produtos (ramo de atividade), observação essencial para análise dos balanços e para comparação com os indicadores econômico-financeiros padrões do setor, que possuem personalidades jurídicas diferentes, que estão localizadas no mesmo município e que não possuem filiais em território nacional e internacional (identificável nos contratos sociais).

Além disso, a documentação física e eletrônica carreada aos autos essencial à perícia, embora não totalmente suficiente para análise da demanda requerida ao perito, foram as de cunho contábil e patrimonial como a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do sexênio analisado, isto é, referentes aos anos base 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 dos investigados, principalmente, da empresa A e do sócio SA1, pivôs das operações. Devido ao prazo muito exíguo, o esperto abriu mão de solicitar documentos extras como, por exemplo, extratos bancários das contas-correntes utilizadas pelas pessoas físicas e dos livros-razão das empresas autenticados na Junta Comercial, que acarretariam mais tempo de execução pericial e maior aprofundamento da análise e, conseqüentemente, corroboraria no desenvolvimento mais balizado do parecer técnico contábil do perito.

Diante das limitações expostas inerentes a maioria dos trabalhos periciais, ainda preliminarmente, o perito elaborou papéis de trabalho mediante o exame econômico-financeiro através de análises horizontais e verticais e da utilização de índices e indicadores oriundos da análise de demonstrações financeiras, concluindo se havia ou não compatibilidade conjuntural entre as pessoas jurídicas e as pessoas físicas fiscalizadas, isto é, verificou se os rendimentos e os lucros distribuídos constantes nas DIPJs das empresas também foram informados nas DIRPFs dos sócios, procedimento fundamental na formação da opinião do perito.

Em caráter inicial, descobriu-se que a empresa B trocou seu nome empresarial junto à RFB no último ano analisado, 2011. Ademais, também observou-se que a empresa B optava pela forma de tributação do Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) denominado, popularmente, de Super Simples, nos anos-base de 2006 a 2008 e, nos posteriores até 2011,

pelo lucro presumido. Similarmente, a empresa A adotou o lucro presumido em 2011.

Ainda, reconheceu o perito que, a opção pelo Simples Nacional ou pelo lucro presumido pode, atualmente, acarretar dispensa de manutenção das escritas contábeis e fiscais, o que não significa impedimento em mantê-las, haja vista a Contabilidade ser uma ferramenta indispensável à boa gestão das organizações. E, de fato, a empresa B possuía escrituração contábil, apesar da opção de tributação. O lucro presumido e o Simples Nacional tornam obrigatório o livro-caixa, registro de escrituração que deve abarcar toda a movimentação financeira da optante, inclusive bancária. Esse documento poderia compor adequado suporte de análise, embora não tenha sido disponibilizado ao *expert* e nem requisitado pelo mesmo face ao prazo limitado para elaboração da perícia e, talvez, inexista nas empresas fiscalizadas.

Em carácter suplementar, causa espécie a própria adesão ao Simples e ao lucro presumido, pois em ambos a base de tributação é a receita (faturamento) da empresa e não o resultado econômico (lucro ou prejuízo), o qual apresentou-se negativo em alguns períodos, fato que não geraria imposto de renda tampouco contribuição social a pagar, porque esses tributos são incidentes sobre superávit. Por oportuno, se deduz que bastava optar pelo lucro real e manter a escrituração completa.

O perito destaca que a empresa A além de ter patrocinado rendimentos de R\$118.800,00 aos sócios SA1 e SA2 no primeiro ano analisado, distribuiu-lhe juros sobre o capital próprio na elevada quantia de R\$739.687,00 o que, diante do vultoso prejuízo líquido de R\$11.422.465,00 apurado no exercício de 2006, conforme DIPJ de 2007, decerto não seria a medida recomendável naquele momento e explica que os juros sobre capital próprio é uma forma de remuneração de sócios ou acionistas pelos recursos investidos na empresa, podendo ser distribuído mesmo que haja prejuízo no ano, desde que exista saldo de lucros acumulados de períodos anteriores. Em relação a decisões incoerentes, salienta-se que qualquer organização em débito, pelo menos perante o INSS, deve atentar à legislação previdenciária, que veda tais distribuições, conforme preconiza o art. 32 da Lei nº 4.357/1964 (BRASIL, 1964):

Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos; [...]

Em relação à empresa A, o *expert* destaca que no primeiro ano examinado apresentou R\$30.556.589,00 contabilizado no ativo imobilizado, subgrupo do balanço patrimonial que representa os bens destinados à manutenção da atividade-fim da empresa, conforme a DIPJ de

2007. Não obstante, nos dois anos subsequentes, todas as fichas do grupo ativo não-circulante restaram com os saldos zerados, conforme as DIPJs de 2008 e 2009, não sendo evidenciado receitas não-operacionais oriundas da venda de bens e nem, sequer, ganhos de capital. Apesar disso, ainda em 2008, foi declarado receita de vendas da principal atividade econômica do estabelecimento, no montante de R\$29.035.319,00. Já a movimentação financeira acumulada de 2008 registrou R\$20.327.956,00 com ingressos nos bancos utilizados pela empresa A. Dessa forma, observa-se que os referidos informes fiscais, possivelmente, não são fidedignos, devendo ter havido omissão de dados dos ativos, haja vista que em 2008 não foi relacionada qualquer propriedade de imóveis, equipamentos, máquinas e veículos, bens que uma empresa industrial necessitaria para o desenvolvimento de suas atividades de produção.

Por seu turno, quanto à análise dos bens, direitos e das obrigações dos investigados, extraídos das DIRPFs, o perito verificou que as composições informadas no interregno 2006-2011 podem relevar incompatibilidades com a conjuntura das empresas sob influência da família, especialmente quanto aos sócios SA1, SB1 e SC1. Em relação ao sócio SA1, este declarou à RFB ocupação principal de “dirigente, presidente, diretor de empresa industrial, comercial ou prestadora de serviço” durante todo o período de investigação, observando-se significativa redução de seus bens e direitos a partir de 2006. Demonstra-se:

Tabela 2 – Resumo Econômico Patrimonial do Sócio SA1, em R\$

Componentes	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bens e Direitos	6.367.212	7.188.896	6.372.763	5.509.136	4.225.644	4.170.836	4.170.753
Dívidas e Ônus Real	1.073.079	1.213.506	930.125	873.491	873.491	873.491	873.491
Rendimentos Brutos	não disponível	882.209	228.717	53.293	93.829	45.709	48.703
Pagamentos e Doações	não disponível	179.667	114.871	44.795	51.106	0	0
Informações do Cônjuge	não disponível	248.103	128.981	40.423	41.794	0	28.987

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

Sinteticamente, a Tabela 2 demonstra que os bens e direitos do sócio SA1 retraíram-se em R\$3.018.143,00, declínio motivado sobretudo por ter parcialmente reavido, durante o sexênio, concessões de empréstimo de adiantamento de recursos financeiros, ou seja, créditos efetuados à empresa investigada SA1 (comprovados a partir cruzamento de dados das análises horizontais e verticais com as DIRPFs do sócio SA1), e a outras sociedades que o investigado declarava ser cotista, formando um grupo econômico diversificado. O *expert* frisa que as recuperações foram, provavelmente, utilizadas em consumo pessoal, já que não foram reaplicadas em imóveis, veículos, bancos, etc. Assim, o sócio SA1 investia em diversos ramos da economia, cujo comando comum, direto ou exercido por membros da família, permitia-lhe remanejar recursos financeiros entre as empresas componentes, de acordo com a necessidade.

O *expert* salienta que outro fato polêmico é a empresa A permanecer com seu capital social, rubrica integrante do subgrupo Patrimônio Líquido do balanço patrimonial, sem integralização plena entre 2006 e 2011, conforme as DIRPFs do sócio SA1. Sobre esse fato, denominado capital esvaziado, é possível indicativo de fraude na área do patrimônio líquido, já que é comum a integralização fictícia, isto é, a formação do capital social sem um lastro efetivo, causando prejuízo aos credores e terceiros.

Outras causas da retração patrimonial do sócio SA1 foram alienações de R\$144.000,00, R\$394.072,00 e R\$486.000,00, respectivamente, de cotas de uma empresa na qual era sócio, de dois imóveis litorâneos e de um veículo importado. Nessas três vendas realizadas em 2007, constata o *expert* que não foram apresentados os correspondentes demonstrativos de ganho de capital, anexos à DIRPF, nem houve identificações dos adquirentes na discriminação de tais itens, ambas providências fiscais obrigatórias. Quanto aos recursos emprestados pelo sócio SA1 à empresa A, a Tabela 3 salienta que sofreu as seguintes variações:

Tabela 3 – Empréstimo Concedido pelo Sócio SA1 à Empresa A, em R\$

DIRPFs	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Empréstimo Concedido	0	712.278	3.356.748	2.243.290	877.973	877.973	877.973
Varição s/ ano anterior	0	+ 712.278	+ 2.644.470	-1.113.458	-1.365.317	0	0

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

As variações dos saldos ao final de cada ano evidenciam que, ao menos em 2008 e 2009, o empréstimo concedido foi devolvido ao sócio SA1 de modo consistente, mesmo que parcialmente, demonstrado que quando o credor era o próprio sócio, havia disponibilidade de recursos na empresa A. Apesar do sócio SA1 ter reavido vultosas quantias naqueles dois anos, o *expert* não identificou no patrimônio informado à RFB quaisquer objetos de sua materialização, podendo tê-las consumido em gastos cuja declaração ao Fisco era facultativa, pois na DIRPF é obrigatório relacionar apenas pagamentos e doações efetuadas a pessoas físicas como, por exemplo, aluguel, arrendamento rural, instrução, pensão judicial, profissional autônomo e a pessoas jurídicas, quando possam constituir deduções da base de cálculo do imposto de renda como, por exemplo, instrução, previdência privada e plano de saúde.

Além disso, o perito investigou que o sócio SA1 realizou doação de um veículo importado para o sócio SB2 em 2007, o qual vendeu apenas em 2011, sem a identificação do comprador, conforme DIRPFs de 2008 e 2012. Observa-se que essa prática pode indicar ato costumeiro, visto que já haviam sido doados outros veículos, esse descritos nos informes

fiscais do alienatário sócio SC1, igualmente investigado, em 2005, conforme DIRPF de 2007. Dessa forma, é lícito afirmar que essa conduta poderia ainda ter se estendido a outras pessoas do círculo de relações do sócio SA1 que, entretanto, não tiveram o sigilo fiscal rompido.

No que concerne a outros rendimentos declarados do sócio SA1, entre as empresas investigadas, a única arrolada como fonte pagadora foi a empresa A de 2006 a 2009. Todavia, somente no primeiro ano de análise é que constituiu a principal fonte remuneradora, patrocinando-lhe R\$64.800,00 como ganhos tributáveis e mais R\$478.089,00 como isentos, cuja natureza foi o crédito líquido de juros sobre capital próprio, de acordo com a DIRPF de 2007. A partir de 2007, excetuada uma empresa de previdência privada, a maior fonte em geral tornou-se o próprio INSS. A Tabela 4 demonstra os recursos auferidos pelo principal investigado e as aplicações por ele promovidas:

Tabela 4 – Origens e Aplicações de Recursos do Sócio SA1, em R\$

DIRPF	2007	2008	2009
Origens de Recursos			
I. Rendimentos Brutos	228.717	53.293	93.829
II. Rendimentos do Cônjuge	128.981	40.423	41.794
III. Redução de Bens e Direitos (s/ ano anterior)	-456.133	-1.223.627	-1.283.490
Aplicações de Recursos			
IV. Pagamentos e Doações Efetuados	114.871	44.795	51.106
V. Redução de Dívidas e Ônus Reais (s/ ano anterior)	-283.381	-56.633	0
VI. Ampliação de Bens e Direitos (s/ ano anterior)	0	0	0
Origens menos Aplicações (I+II-III-IV+V-VI)	415.579	1.215.915	1.368.007

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

O esperto constatou que apesar de no triênio 2007-2009 ter havido excesso de origens de recursos, principalmente, oriundos de reduções de bens e direitos, não foi identificada versão em outros componentes patrimoniais declarados que tivessem dimensão conjunta compatível, como já fora notado no biênio 2008-2009 quando o investigado recuperou parte do empréstimo concedido à empresa A. Similarmente, é possível depreender que tais excedentes anuais possam ter sido gastos com as manutenções exigidas pelo perfil de vida que o patrimônio familiar sugeria ou carregados a outros beneficiários.

Em relação ao sócio SB1, o *expert* constatou na declaração de 2010 que os rendimentos auferidos nesse ano foram de R\$36.000,00 enquanto as dívidas e ônus reais liquidados atingiram a casa de R\$94.648,00, mesmo considerando eventual ingresso de R\$49.955,00, oriundos da minoração de seu patrimônio ante o ano precedente. A Tabela 5 demonstra os valores que excederam rendimentos anuais e outras fontes, não comprovados pelo sócio SB1.

Tabela 5 – Origens e Aplicações de Recursos do Sócio SB1, em R\$

DIRPF	2010
Origens de Recursos	
I. Rendimentos Brutos	36.000
II. Rendimentos do Cônjuge	0
III. Redução de Bens e Direitos (s/ ano anterior)	-49.955
Aplicações de Recursos	
IV. Pagamentos e Doações Efetuados	0
V. Redução de Dívidas e Ônus Reais (s/ ano anterior)	-94.648
VI. Ampliação de Bens e Direitos (s/ ano anterior)	0
Origens menos Aplicações (I+II-III-IV+V-VI)	-8.693

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

Nessa senda, observou o perito que o sócio SB1 gastou mais do que recebeu, com o excesso de R\$8.693,00, em 2010, denotando que pode ter havido rendimentos omitidos ao Fisco. Além disso, em todos os anos analisados, o sócio tinha o hábito de fazer rotineiras trocas de veículos, adquirindo veículos novos e vendendo o veículo comprado no ano anterior por valores módicos, atos em princípio incompatíveis com a situação deficitária da empresa B e, acima de tudo, negócios financeiros desvantajosos de compra e venda de bens de elevada e rápido desvalorização, corroborando para depauperação de seu patrimônio pessoal. Resume-se o patrimônio do sócio SB1:

Tabela 6 – Resumo Econômico Patrimonial do Sócio SB1, em R\$

Componentes	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bens e Direitos	646.421	754.787	715.216	625.549	680.315	630.360	607.410
Dívidas e Ônus Real	2.459	2.678	128.902	121.433	94.648	0	0
Rendimentos Brutos	não disponível	224.712	216.774	108.000	108.000	36.000	36.720
Pagamentos e Doações	não disponível	0	0	0	0	0	0
Informações do Cônjuge	não disponível	28.024	64.408	0	9.954	0	0

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

Sumamente, a Tabela 6 mostra que o sócio SB1 teve seus bens e direitos reduzidos em R\$147.377,00, cotejando-os aos findares de 2006 e de 2011, não tendo declarado pagamentos e doações durante o interregno. Em relação às dívidas, informadas entre 2006 e 2009, maior parte referem-se a créditos obtidos para compras de veículos zero-quilômetro. Ademais, o *expert* constatou que havia um empréstimo de R\$4.221,00 concedido pelo sócio SB1 para a empresa B em 2006, conforme DIRPF de 2007. Em contrapartida, em 2007, o sócio declarou dever R\$19.843,00 a mesma empresa, conforme DIRPF de 2008, provavelmente, por empréstimo obtido, o qual foi liquidado integralmente em 2010. Esses fatos demonstram que

o sócio SB1 remanejava valores entre as pessoas jurídica e física, ora tomando numerários da sua empresa, ora emprestando para ela para suprir desenhos financeiros.

Ademais, até o ano de 2007 o sócio SB1 declarou ao Fisco ocupação principal “gerente ou supervisor de empresa industrial, comercial ou prestadora de serviços, conforme DIRPF de 2007, sendo sua principal fonte pagadora a empresa A. A partir de 2008 até 2010, o sócio SB1 passou a indicar sua ocupação como “dirigente, presidente e diretor de empresa industrial, comercial ou prestadora de serviço”, conforme DIRPF de 2009, e seus rendimentos começaram a ser pagos na sua totalidade pela empresa B. No entanto, em 2011, apesar de o sócio SB1 ter indicado que exercia a mesma ocupação do ano anterior, a totalidade de seus rendimentos foi declarada como recebida de “pessoa física e do exterior”, não auferindo nenhum rendimento da pessoa jurídica investigada, empresa B.

Já o investigado SC1, no fim do último ano analisado, aumentou seu patrimônio líquido pessoal em cinco vezes frente ao que declarava possuir no ano de 2006. Resume-se:

Tabela 7 – Resumo Econômico Patrimonial do Sócio SC1, em R\$

Componentes	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bens e Direitos	164.317	115.022	126.212	127.606	186.899	663.829	663.829
Dívidas e Ônus Real	0	464	284	0	0	457.185	423.000
Rendimentos Brutos	não disponível	43.285	48.256	54.000	64.800	74.250	91.800
Pagamentos e Doações	não disponível	10.714	0	0	10.685	0	0
Informações do Cônjuge	não disponível	0	0	0	0	0	0

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

O perito ainda constatou que da mesma forma que o sócio SB1, mas em 2009, o sócio SC1 ampliou seus bens em dimensão superior aos rendimentos líquidos, R\$55.066,00, recebidos da empresa C, quando abatidos os pagamentos efetuados. Demonstra-se:

Tabela 8 – Origens e Aplicações de Recursos do Sócio SC1, em R\$

DIRPF	2009
Origens de Recursos	
I. Rendimentos Brutos	64.800
II. Rendimentos do Cônjuge	0
III. Redução de Bens e Direitos (s/ ano anterior)	0
Aplicações de Recursos	
IV. Pagamentos e Doações Efetuados	10.685
V. Redução de Dívidas e Ônus Reais (s/ ano anterior)	0
VI. Ampliação de Bens e Direitos (s/ ano anterior)	59.293
Origens menos Aplicações (I+II-III-IV+V-VI)	-5.178

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2015).

A entabulação demonstra que o sócio SC1 teve excedente de gastos diante dos rendimentos declarados, compondo a discrepância de R\$5.178,00, sem a devida comprovação, antes ainda de se considerar os demais gastos ordinários não declaráveis.

Quanto aos demais investigados, SA2, SB2 e SC2, mediante a análise das composições informadas de seus bens, direitos, rendimentos e de suas obrigações pessoais, o perito não constatou, em princípio, incompatibilidades com o quadro empresarial observado nas integrantes do grupo empresarial examinado nem oscilações patrimoniais significativas.

Portanto, conforme preliminarmente exposto no segundo caso analisado, embora com limitações não raras à perícia, conclui o perito em seu parecer técnico que se detectou reiteradas operações que poderiam configurar tentativas de dissolução, ocultação ou confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas e físicas como doações de bens e minoração patrimonial (sócio SA1), repasses de recursos entre pessoas relacionadas, retardo em integralização de capital social, omissões de rendimentos, omissões de outros dados (alienações de bens sem identificação do adquirente e saldo do subgrupo ativo imobilizado da empresa A) e realização de negócios com prejuízo (sócio SB1). Além disso, mediante embasamento da análise de balanços, constatou-se que, em alguns períodos, as empresas investigadas tinham boa saúde financeira (capacidade pagatória) e econômica (lucro).

De modo semelhante ao estudo realizado por Neves Júnior e Brito (2007), sobre a competência dos peritos contadores no âmbito do MPDF, a análise de dados desta pesquisa também demonstrou que os trabalhos técnicos periciais realizados por peritos contadores têm alto grau de competência técnica, porém executados nas peculiaridades de outro órgão, o MPF. Em paralelo ao estudo feito por Neves Júnior e Moreira (2011) junto à Polícia Federal, constatou-se que a perícia contábil criminal pode ser igualmente valiosa no combate a crimes e fraudes no plano do MPF.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo evidenciar o papel do perito contador em processos decorrentes de litígios cível de responsabilidade administrativa e criminal de autoria do MPF. Na área cível de responsabilidade administrativa, o perito contador teve o papel de investigar e examinar de forma pormenorizada e minuciosa irregularidades no procedimento licitatório referido, como a diferença de valor detectado entre aquele presente na proposta orçamentária inicial da prefeitura aprovada pelo FNDE e o constante, posteriormente, no edital, a falta de autenticidade de documentos básicos de regularidade fiscal dos licitantes – facilitando

possíveis alterações documentais por inclusão ou exclusão de dados –, a ausência parcial de atendimento ao princípio da publicidade – restringindo a participação –, a utilização de profissional comum entre as licitantes – facilitando o acesso à proposta concorrente –, a homologação de proposta superior ao preço orçado sem nenhuma justificativa e outros aspectos legais desconsiderados pelos gestores do município Y. Em geral, para fundamentar o parecer técnico do perito e evitar a burla do carácter competitivo do certame foi necessário atentar, principalmente, à Lei nº 8.666/1993, lei de licitações, e examinar documentos, quer contábeis, orçamentários, financeiros e públicos.

Na área criminal, o perito contador teve o papel de examinar e mensurar detalhadamente as evoluções patrimoniais dos envolvidos na lide, principalmente, a partir das DIRPFs e DIPJs com o fito de verificar possíveis crescimentos de patrimônio particular incompatíveis com o quadro apresentado pelas empresas fiscalizadas, além de analisar as demonstrações contábeis das investigadas mediante análise horizontal (evolução dos saldos contábeis ao decorrer do tempo), com ênfase em contas contábeis do grupo ativo do balanço patrimonial que expressam pagamentos a empresas do grupo ou a sócios (empréstimos a pessoas ligadas e adiantamento a pessoas ligadas), do subgrupo imobilizado, que evidenciam os bens de uso na atividade-fim das empresas, e do grupo passivo que representam recebimentos de recursos financeiros de pessoas ligadas (empréstimos de pessoas ligadas, créditos de pessoas ligadas). Outrossim, mediante análise vertical (decomposição percentual do ativo, passivo e da demonstração do resultado do exercício comparando com o padrão do ramo de atuação) e cálculos de indicadores, foi possível verificar a real situação financeira e econômica das pessoas jurídicas. Em geral, para fundamentar o parecer técnico do perito, foi necessário prestar atenção a operações incompatíveis que poderiam ensejar dissolução, ocultação ou confusão patrimonial no caso apreciado.

Dessa forma, os resultados obtidos através desta pesquisa, contribuíram para evidenciar que, genericamente, o papel exercido pelo perito contador, respeitadas as especificidades das áreas cível de responsabilidade administrativa e criminal, é de sempre produzir informações para subsidiar as manifestações profícuas e isentas do MPF com o propósito de buscar a verdade fática, sendo deveras importante, senão fundamental, quando se almeja a proteção de interesses sociais.

Como sugestão para estudos futuros, seria interessante a realização de pesquisa com estudantes de Contabilidade em diferentes universidades públicas brasileiras sobre a disciplina de perícia contábil no currículo do curso de graduação de Ciências Contábeis com o objetivo de evidenciar se as instituições não privadas de ensino superior no Brasil se

importam, de fato, em formar peritos contadores, contribuindo, a exemplo desta pesquisa, à classe contábil e daqueles que pretendem laborar a atividade pericial, imprescindível na busca de uma sociedade mais justa e igualitária.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOCHENEK, Antônio César; DALAZOANA, Vinicius. **Competência Cível da Justiça Federal e dos Juizados Especiais Federais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

BONDER, Márcio Lavies. A contabilidade de mãos dadas com a justiça. **JC Contabilidade**, Porto Alegre, nº 21, p.4, 17 out. 2012. Entrevista concedida à Gilvânia Banker.

BORETTINI, Adelmo. **La perizia nel processo penale**. Padova: CEDAM, 1940.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 abr. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/Del9295.htm>. Acesso em: 03 maio 2015.

BRASIL. **Lei Complementar n. 75, de 20 de maio de 1993**. Dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp75.htm>. Acesso em: 15 mar. 2015.

BRASIL. **Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964**. Autoriza a emissão de obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação de imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acesso em: 19 jun. 2015.

BRASIL. **Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm>. Acesso em: 03 maio 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade**. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPG100>. Acesso em: 03 maio 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TP 01** – Perícia Contábil. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTP01> Acesso em: 30 mar. 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC PP 01** – Perito Contábil. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCPP01>. Acesso em: 30 mar. 2015.

CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO (CNMP). **Resolução nº 13, de 02 de Outubro de 2006**. Regulamenta o art. 8º da Lei Complementar 75/93 e o art. 26 da Lei n.º 8.625/93, disciplinando, no âmbito do Ministério Público, a instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal, e dá outras providências. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.cnmp.mp.br/portal/resolucoes/2915-resolucao-13>> Acesso em: 02 maio 2015.

DAWALIBI, Marcelo. **Ministério Público: fundamentos constitucionais e legais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

D' ÁURIA, Francisco. **Revisão e perícia contábil**. 3. ed. São Paulo: Nacional, 1962.

DUARTE, Ananias Lázaro Ramos; GERAGE; Taís Vieira. Certificação do conhecimento do perito-contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XLII, v. 42, n. 204, p. 13-23, nov./dez. 2013.

ESPINDULA, Alberi. **Perícia criminal e cível: uma visão geral para peritos e usuários da perícia**. 3. ed. Campinas: Millennium, 2009.

GARCIA, Emerson. **Ministério Público: organização, atribuições e regime jurídico**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil: teoria e prática**. 9. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias *et al.* **Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias; LUNKES, Irtes Cristina. **Perícia contábil nos processos cível e trabalhista: o valor informacional da contabilidade para o sistema judiciário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

McMULLEN, Dorothy Ann; SANCHEZ, Maria. A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Chicago, v. 2, n. 2, p. 30-48, jul./dez. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO (MPU). **Dúvidas frequentes**. Disponível em: <<http://www.mpu.mp.br/navegacao/institucional/duvidas>>. Acesso em: 02 abr. 2015.

MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO (MPU). **Organograma do MPU**. Disponível em: <<http://www.mpu.mp.br/navegacao/institucional/organograma>>. Acesso em: 02 abr. 2015.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; BRITO, Cristiane Pereira. A competência profissional de peritos contadores no desenvolvimento da prova pericial contábil no âmbito do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXXVI, n. 168, p. 75 e seguintes, nov./dez. 2007.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; MOREIRA, Evandro Marcos de Souza. Perícia Contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, ed. especial, p.126-153, set./dez. 2011.

OLIVEIRA, Alan Teixeira de. **A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil: evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária**. 2012. 226 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo; ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. Conversando com o perito – um olhar sobre o cotidiano da atividade pericial contábil no Poder Judiciário paulista. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XLII, v. 42, n. 203, p. 89-101, set./out. 2013.

PIRES, Marco Antônio Amaral. **Laudo pericial contábil**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.76-97.

RODRIGUES, Rosângela Nunes. **Competências do perito contador na formação da sua expertise**. 2014. 79 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

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

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de perícia contábil**. v. 18. São Paulo: Atlas, 2006.

SIQUEIRA, Beatriz Costa; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. Do Ministério Público Federal no Brasil: integração e efetividade no processo, uma obrigação de resultado. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 243-263, jan./jun. 2009.

ZAMPIERI, José Francisco. **A defesa das relações de consumo: teorias, experiências e o papel do Ministério Público Federal**. 2010. 135 f. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.