08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

CONTABILIDADE FORENSE COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À CORRUPÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A ATUAÇÃO DO PERITO CRIMINAL FEDERAL NA OPERAÇÃO LAVA JATO

IGOR MARÇAL MEIRELES
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

LETICIA MEDEIROS DA SILVA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

CONTABILIDADE FORENSE COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À CORRUPÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A ATUAÇÃO DO PERITO CRIMINAL FEDERAL NA OPERAÇÃO LAVA JATO

1 INTRODUÇÃO

O Brasil ocupa a 94ª posição no ranking do Índice de Percepção da Corrupção da Organização *Transparency International*. Esse é o principal indicador de corrupção do mundo, no qual estão listados 180 países, cada um com uma nota de 0 a 100, sendo 0 a nota para um país altamente corrupto e 100 para um extremamente íntegro. Ao Brasil foi atribuída a nota 38 (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2020). Nos últimos anos, vários foram os escândalos de corrupção envolvendo órgãos públicos e grandes empresas brasileiras, que foram contratadas por meio de licitações fraudulentas e superfaturadas. O país teve inúmeros casos de crimes financeiros, corrupção e fraudes por parte de parlamentares e agentes de função pública, os quais foram evidenciados mediante investigações realizadas pela Polícia Federal (PF) em conjunto com o Ministério Público Federal (MPF), culminando na Operação Lava Jato (BRASIL, 2021b). Para Lambsdorff (2007, p. 16), a corrupção pode ser definida como a utilização indevida das funções públicas para benefício privado, o qual "[...] refere-se ao recebimento de dinheiro e ativos valiosos, mas também pode incluir aumentos de poder ou status. Receber promessas de favores ou benefícios futuros para parentes e amigos também podem ser considerados um benefício privado". Esse autor cita que os termos mais comuns utilizados para se referirem aos favores a amigos e parentes são favoritismo e nepotismo.

A corrupção é uma relação que se estabelece entre dois agentes e tem como objetivo a troca ilícita de ativos, sejam particulares ou públicos, para favorecimento pessoal. Essa relação é baseada na troca de favores entre os corruptos e corruptores e, em geral, a remuneração desses é feita com o pagamento de propina ou incentivos destes (SILVA, 1995). Para Brei (1996), parece não haver uma definição específica e consensual sobre o que é a corrupção, tendo em vista os diferentes cenários em que ela pode se apresentar ou estar envolvida.

Segundo Ribeiro (2009), a fim de ocultar a transação de ilícitos econômicos, resultantes de corrupção, empresas e organizações criminosas têm utilizado cada vez mais a Contabilidade para legalizá-los, desviando-a do seu objetivo principal. A Contabilidade é responsável por fornecer informações sobre a condição financeira de uma empresa e sobre a sua perspectiva de continuidade no mercado, além de subsidiar informações para verificação de possíveis irregularidades e fraudes (SILVA, 2008). Tendo em vista a inovação das formas de fraude e corrupção, faz-se necessário um controle contábil eficiente que reprima esses comportamentos. Nas palavras de Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 423), "os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem".

De acordo com Carneiro *et al.* (2016), o objetivo da Contabilidade é transmitir aos seus diferentes usuários informações sobre a situação da empresa em determinado momento, para que eles utilizem as informações contábeis nos processos de tomada de decisões, as quais são utilizadas em diversos mercados e com impactos significativos em toda a sociedade. Esses autores afirmam que, quando há fraude na Contabilidade, a credibilidade das informações contábeis resta desacreditada, ocasionando prejuízo econômico em diversos setores. No intuito de evitar situações de suspeições e elevar o nível de confiança da sociedade, eles sustentam a necessidade de que haja a detecção desses ilícitos e a utilização de meios fiscalizadores e punitivos. Nesse contexto, explanam que "a ferramenta mais específica e eficiente, no que tange a investigação contábil, está relacionada com a Contabilidade Forense" (CARNEIRO *et al.*, 2016, p. 56).

A Contabilidade Forense, conforme Huatuco (2007), é uma parte da ciência que reúne

e apresenta informações de diversas naturezas, tais como contábeis, financeiras, administrativas e legais. A junção dessas informações permite uma análise contábil que será levada à apreciação de um magistrado, para formação da convicção e aplicação de penas, geralmente, de processos relacionados a crimes financeiros. No Brasil, o profissional responsável por essa análise, nos crimes que são de competência Federal, é o Perito Criminal Federal.

Deste modo, baseado no cenário político brasileiro recente e em todos os escândalos de corrupção envolvendo grandes empresas e agentes públicos, este estudo questiona: qual o papel do Perito Criminal Federal na instrumentalização dos processos de combate à corrupção por ocasião da Operação Lava Jato? Para responder essa questão, tem-se por objetivo descrever a atuação do Perito Criminal Federal Contábil na instrumentalização dos processos de combate à corrupção por ocasião da Operação Lava Jato.

Consoante Silva (2018), o papel da perícia contábil criminal é fundamental no que diz respeito à resolução de crimes que trazem um elevado rombo aos cofres públicos, especialmente aqueles que envolvem crimes financeiros como sonegação de impostos, desvios e ocultação de verbas públicas, as quais deveriam ser utilizadas na efetivação das metas e planos traçados pelo governo. Assim, é imprescindível que o Estado invista na formação e na especialização dos peritos criminais, haja vista que esses profissionais são essenciais na elaboração de laudos e produção de provas de crimes.

Destaca-se que este estudo é importante, pois, analisando o contexto político-histórico do Brasil, que deu início à maior operação de combate à corrupção da história, denominada Lava Jato, evidencia-se um crescimento dos crimes financeiros ligados à corrupção e uma maior especialização dos criminosos nas técnicas de ocultação e lavagem de recursos desviados. Desta forma, é fundamental uma maior atuação do Perito Criminal Federal e o aprimoramento das técnicas forenses que são utilizadas em sua atividade fim.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados o conceito de Contabilidade Forense, a descrição do Perito Criminal Federal e as suas atribuições, bem como a prova pericial produzida no exercício de sua função.

2.1 A Contabilidade Forense

Nadone (2017) cita diversos autores que definem o conceito de Contabilidade Forense, conforme delineados no Quadro 1.

Quadro 1 – Principais Definições de Contabilidade Forense

Autor(es)	Definições de Contabilidade Forense
Bologna e Lindquist (1995, p. 42)	É a ligação e a aplicação de fatos financeiros para os problemas jurídicos, tendo como função orientar o tribunal de justiça para a apresentação de provas contundentes que auxiliem no julgamento de demandas e constatações.
Grippo e Ibex (2003, p.4)	Ciência que lida com fatos contábeis reunidos por meio de métodos e procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem legal, usualmente afetos a questões contábeis e de avaliação.
Manning (2005, p. 5)	Ciência de coletar e apresentar informações financeiras em uma forma que seja aceita como prova por uma corte julgadora contra perpetradores de crimes de natureza econômica.
Singleton *et al.* (2006, p. 43)	Um olhar abrangente da investigação de fraudes, incluindo as tarefas de auditoria das informações contábeis, sendo competente para caracterizar ou descaracterizar o acontecimento de fraudes.
Hopwood, Leiner e	A aplicação de habilidades investigativas e analíticas com o propósito de solucionar

Young (2007, p.3)	problemas financeiros, de modo a atingir os padrões requeridos por cortes judiciais, não se limitando àqueles que efetivamente resultem em ações judiciais.
Ramaswamy (2007, p. 33)	Análise de fatos contábeis que podem revelar possível fraude, sendo adequada para apresentação em tribunal.

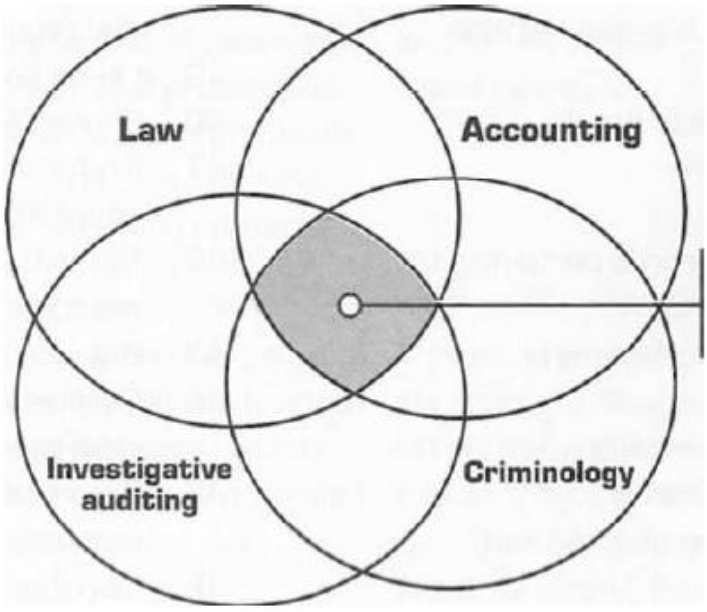
Fonte: Nadone (2017, p. 24).

Analisando-se as definições apresentadas no Quadro 1, infere-se que a Contabilidade Forense está relacionada à análise de fatos contábeis e financeiros envolvidos em lides judiciais, onde são aplicadas técnicas de auditoria e investigação. Essas têm a finalidade de produzir provas e auxiliar a autoridade judiciária na tomada de decisão nos processos relacionados a crimes de natureza econômica.

De acordo com Ribeiro (2009), a Contabilidade Forense está associada diretamente à elaboração de evidências e provas que serão levadas à apreciação da autoridade judiciária. No entender desse autor, em alguns países, o tema é tratado como uma matéria dos cursos da graduação. Os Estados Unidos da América (EUA) e a Austrália, por exemplo, possuem cursos de graduação e pós-graduação na área de Contabilidade Forense. Além disso, é importante ressaltar que a maior parte da literatura que versa sobre o tema é de origem estrangeira. Ribeiro (2009) afirma que a temática tem sido debatida de forma ampla em diversos países ao redor do mundo, devido à notoriedade do assunto.

No entanto, por mais que a Contabilidade Forense seja debatida mundialmente, em diversos países, ela ainda não é tratada como parte da ciência. Moreira (2010) argumenta que, com exceção dos países de origem anglo-saxônica, com destaque especial para os EUA, debate-se muito pouco sobre o tema, principalmente na Europa. Moreira (2010) reforça que a Contabilidade Forense exige, além dos conhecimentos específicos, habilidades em áreas distintas, como Informática, Psicologia Criminal e Investigação Criminal. Silva (2011) inclui o direito e a estatística nessa lista. Além disso, DiGabriele (2010, p. 37) destaca que "Contabilidade Forense é a integração de contabilidade, auditoria e habilidades investigativas que produzem o especialista conhecido como contador forense". Na figura 1, Crumbley, Heitger e Smith (2015) propõem um diagrama de habilidades contendo a Contabilidade Forense.

Figura 1 – Diagrama de habilidades do Contador Forense



Fonte: Crumbley, Heitger e Smith (2015, p. 68)

Nadone (2017, p. 25) enfatiza que “as competências exigidas para um contador forense se encontram na interseção do ambiente jurídico, ou seja, as legislações, com a utilização da contabilidade, bem como a auditoria investigativa e a criminologia”. Ainda sob a visão desse autor, conclui-se que os principais objetivos da Contabilidade Forense é gerar provas e identificar e combater fraudes.

2.2 O Perito Criminal Federal

A palavra perito, para Tsunoda (2011), origina-se do latim *peritus*, que significa “aquele que sabe por experiência, que tem prática”. Esse autor define o Perito Criminal Federal como sendo um “[...] profissional responsável pela materialização da prova do crime [...]” e “[...] um servidor que trabalha como parte da Polícia Judiciária, para uma melhor e mais correta aplicação da Justiça, servindo o Laudo Pericial Criminal a Delegados de Polícia, Juízes, Procuradores e Promotores, Defensores Públicos, Advogados Criminais e profissionais especializados no Direto Penal, tanto para a formação de culpa, quanto para se evitar que um inocente venha a ser injustamente condenado” (TSUNODA, 2011, p. 13-14). Oliveira (2012) explana que os peritos são responsáveis pela análise e pela avaliação de possíveis provas que deixem vestígios de alguma infração penal cometida, além da elaboração de laudos periciais.

A Lei nº 12.030 (BRASIL, 2009), que versa sobre as normas gerais de perícias oficiais de natureza criminal, afirma no seu art. 2º que a atividade de perícia oficial de natureza criminal goza de autonomia técnica, científica e funcional. De acordo com Santos (2011), autonomia técnica está relacionada ao órgão, que propicia diversos instrumentos e métodos ao profissional e normatiza um padrão de escolha mínima, a fim de alcançar a exatidão nos exames realizados. A autonomia científica está ligada à possibilidade de escolha dos diversos métodos disponibilizados pela instituição pericial para a execução da perícia. E a autonomia funcional tem conexão tanto com o perito quanto com o órgão oficial de perícia: ao primeiro é concedido o direito de tomadas de decisões, sem questionamentos, limitado apenas pelas legislações vigentes e pelas normas éticas e morais; e ao segundo é garantida a execução de suas normas de conduta, sem interferências externas.

Segundo Camara e Silva (2009), a autonomia que é concedida ao Perito Criminal Federal garante maior eficiência e assegura imparcialidade no exercício de suas atividades, principalmente na conclusão dos laudos, que devem ser elaborados com rigor estritamente científico. Ademais, em seu art. 5º, a Lei nº 12.030 dispõe que:

> [...] observado o disposto na legislação específica de cada ente a que o perito se encontra vinculado, são peritos de natureza criminal os peritos criminais, peritos médico-legistas e peritos odontolegistas com formação superior específica detalhada em regulamento, de acordo com a necessidade de cada órgão e por área de atuação profissional (BRASIL, 2009, p. 1).

O cargo de Perito Criminal Federal está regulamentado pela Lei nº 9.266/1996 e o seu provimento se dá sempre através de aprovação em concurso público, além de exigir formação em área específica. Segundo o Departamento de Polícia Federal (DPF), existem 19 áreas de conhecimento: Ciências Contábeis ou Ciências Econômicas; Engenharia Elétrica, Engenharia Eletrônica, Engenharia de Telecomunicações ou Engenharia de Redes de Comunicação; Ciências da Computação, Informática, Análise de Sistemas, Engenharia da Computação ou Engenharia de Redes de Comunicação; Engenharia Agronômica; Geologia; Engenharia Química, Química Industrial ou Química; Engenharia Civil; Ciências Biológicas; Engenharia Florestal; Medicina Veterinária; Engenharia Cartográfica; Medicina; Odontologia; Farmácia; Engenharia Mecânica ou Engenharia Mecatrônica; Física; Engenharia

de Minas; Engenharia Elétrica; e Biomedicina, Ciências Biológicas, Farmácia ou Medicina Veterinária (BRASIL, 2021c).

Segundo o Código Processual Penal Brasileiro, em seu artigo 158, dada a importância da prova pericial, nem mesmo a confissão do acusado pode substituir a perícia nos casos em que o crime deixar vestígio (BRASIL, 1941). Consoante Tsunoda (2011), o trabalho investigativo do Perito Criminal inicia-se com a análise do local do crime, em seguida por exames em laboratório e a elaboração do laudo pericial. Entretanto, a participação do Perito no processo criminal não se encerra na produção do laudo; em muitos casos ultrapassa, até mesmo o trânsito em julgado, fato que se observa nas reaberturas de processos com novas provas obtidas através de perícias e absolvições de pessoas que foram condenadas injustamente. Além disso, ainda segundo o autor, todas as provas coletadas no local do crime, como munições, armas, drogas e documentos são de responsabilidade do Perito Criminal Federal, não se restringindo aos procedimentos efetuados no laboratório.

2.3 A Perícia Contábil e a Prova Pericial

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC TP 01 (R1) de 19 março de 2020, a perícia contábil:

> Constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente (CFC, 2020, p. 2).

Segundo o Código Penal Brasileiro, o direito penal deve ser utilizado apenas de forma subsidiária, em situações em que não haja outro modo de se proteger o bem tutelado, devendo atentar-se aos bens mais importantes (BRASIL, 1941). Por esse motivo, a perícia criminal contábil e a prova pericial dela advinda seguem regras de execução diferentes das demais perícias, inerentes ao direito penal. Assim sendo, os Peritos Criminais contábeis devem observar, além das orientações específicas do conselho de classe, a legislação penal, que vincula a atuação dos peritos (SILVA, 2018).

A perícia contábil judicial, nas palavras de Sá (2019, p. 59), é "[...] a que visa servir de prova, esclarecendo o juiz sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio aziendal ou de pessoas". Neves Junior e Moreira (2011) afirmam que fatos e questões contábeis, quando envolvidos em processos judiciais, estão ligados diretamente aos patrimônios de pessoas físicas ou jurídicas. Corroborando esse pensamento, Alberto (1996 *apud* NEVES JUNIOR; MOREIRA, 2011, p. 131) enfatiza 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.

A prova pericial, para Jesus (2005, p. 1), é "[...] a forma objetiva de conhecermos a verdade de um fato, a veracidade de um feito ou a real percepção de um objeto ou coisa examinada". É, igualmente, a forma de se demonstrar no processo, por meio de documentos, peças e testemunhos, tudo o que foi encontrado na análise dos vestígios e transportá-los para os autos. A prova pericial, no conceito de Garcia e Pereira (2010), é a união de diversos elementos

que buscam, de forma técnica, elucidar e mostrar como se deu determinado fato. A prova pericial judicial, à luz da legislação brasileira, é regulamentada pelo Código Processual Penal Brasileiro e sua principal função é fornecer informações para a fundamentação da decisão do magistrado (BRASIL, 1941).

De acordo com Oliveira (2012), a prova pericial contábil exerce função importante na lide judicial, assessorando autoridades judiciárias no julgamento de questões que envolvem tópicos patrimoniais. Oliveira e Oliveira (2017) ressaltam que o resultado dos estudos realizados pelos peritos se materializa no laudo pericial contábil, que se constitui em uma peça elucidativa nos autos, tencionando revelar o que de fato ocorreu e ajudar na formação da convicção do juiz.

2.4 Estudos Relacionados

Santos (2019) procurou demonstrar a função da Contabilidade Forense na produção de provas e na fundamentação das acusações de crimes financeiros, em especial nos delitos de lavagem de dinheiro. O autor concluiu que a Contabilidade Forense tem papel essencial na apuração de delitos contra o patrimônio, já que, na maioria das vezes, nesse tipo de crime, busca-se esconder a origem e a utilização de bens e direitos oriundos de operações delituosas. Para a produção de provas nos processos que envolvem crimes financeiros, é necessário que a perícia criminal contábil seja realizada, no intuito de descobrir a origem dos recursos e possibilitar a identificação das fraudes e de seus autores.

Silva (2019) buscou confirmar a relevância das atividades exercidas pelos peritos em sua atividade fim, principalmente a perícia realizada pelo perito criminal contábil, na instrumentalização de provas jurídicas e técnico-científicas. Nem sempre as investigações e outras provas obtidas conseguem esclarecer os fatos, não só em virtude da complexidade da materialização do crime, mas também pela dificuldade de analisar vestígios que demandam conhecimentos específicos. O autor concluiu que a perícia criminal e o perito criminal contábil são instrumentos de grande relevância na resolução de crimes que ocasionam maior prejuízo à sociedade, como os crimes financeiros. Silva (2019) pontua que, em uma sociedade eivada pela corrupção, com o crime organizado se especializando cada dia mais, a fim de ocultar seus delitos, a Perícia Contábil Criminal se revela uma ferramenta de grande eficácia na luta contra a corrupção.

Garcia e Pereira (2011) procuraram mostrar a efetividade dos laudos periciais emitidos pela Superintendência Regional de PF no Mato Grosso no esclarecimento de processos que versam sobre crimes financeiros e intencionaram salientar a imprescindibilidade da documentação suporte necessária para a confecção do Laudo Pericial Contábil/Financeiro. Os autores concluíram que, nas investigações em que o Perito participa, os vestígios selecionados nas operações de busca e apreensão são mais efetivos para a elaboração do laudo. Além disso, quando o Perito recebe toda documentação necessária para análise, é possível comprovar algum tipo de fraude, na maioria das vezes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa a ser realizada é classificada quanto à abordagem do problema como qualitativa; quanto aos objetivos, ela é descritiva; e quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa documental com a realização de entrevista. No que tange à abordagem do problema, este estudo se classifica como qualitativo. De acordo com Godoy (1995), este tipo de estudo não se preocupa com a análise de dados numéricos e estatísticos, além de não quantificar os resultados. O principal objetivo é entender os fatos sob a perspectiva dos

participantes de determinado cenário.

De acordo com seus objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, porque busca evidenciar a atuação, a análise, a interpretação e as técnicas utilizadas pelos Peritos Criminais Federais na elaboração de laudos periciais contábeis, embasando inquéritos policiais, ações penais e denúncias do MPF. Conforme Gil (2008, p. 28) "[...] as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis". Triviños (1987) reforça que a pesquisa descritiva se caracteriza por exigir do investigador diversas informações sobre o assunto pesquisado. Além disso, seu objetivo principal é discorrer, da maneira mais precisa possível, os fatos e fenômenos do cenário analisado.

O procedimento técnico utilizado para o desenvolvimento do estudo é a pesquisa documental, pois envolve uma análise detalhada de laudos periciais contábil-financeiros emitidos pela PF. Esse tipo de pesquisa é definido pela fonte em que os dados são investigados e estão restritos a documentos, que podem ou não ser escritos, conhecidos como fonte primária de dados (LAKATOS; MARCONI, 2010). A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002).

A documentação utilizada para esta pesquisa foram três laudos periciais contábil-financeiros, elaborados por peritos criminais federais no setor técnico-científico da Superintendência Regional (SR) do DPF no Estado do Paraná. Além disso, foram realizadas duas entrevistas semiestruturadas com dois peritos criminais federais da área 1 (Ciências Contábeis ou Ciências Econômicas), que foram responsáveis pela confecção dos referidos laudos. Ressalta-se que o conteúdo das perguntas das entrevistas foi elaborado de acordo com o referencial teórico.

A análise dos dados é descritiva, através de uma triangulação entre o conteúdo da entrevista, dos laudos periciais e do referencial teórico. A interpretação dos laudos, através de uma contextualização do cenário analisado, da descrição dos instrumentos e procedimentos adotados pelos peritos criminais na materialização dos laudos e das conclusões periciais, que foram utilizadas como subsídio para oferecimento de denúncia por parte do MPF e provas em inquéritos policiais e ações penais, esclarecem o papel de atuação do perito criminal federal na materialização de vestígios em provas periciais.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, é apresentada a contextualização da Operação Lava Jato, um marco histórico no cenário político-econômico do Brasil. Expõe-se, também, a descrição dos conteúdos dos três laudos de perícia criminal federal confeccionados pelos Peritos Criminais Federais da área 1 e a análise da atuação dos Peritos Criminais Federais na Operação.

4.1 Contextualização da Operação Lava Jato

O Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), criado pela Lei nº 9.613/1998, conceitua lavagem de dinheiro como sendo:

> [...] um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação na economia de cada país, de modo transitório ou permanente, de recursos, bens e valores de origem ilícita e que se desenvolvem por meio de um processo dinâmico que envolve, teoricamente, três fases independentes (BRASIL, 2021a, p. 1).

Segundo Brasil (2021a), a primeira fase da lavagem de dinheiro envolve o distanciamento dos recursos da sua origem para evitar a associação com os delitos. A segunda fase é a movimentação desses fundos de origem ilícita, com a finalidade de dificultar o rastreamento contábil desse capital. E a terceira fase é tornar os recursos disponíveis para os criminosos, aparentando legalidade e encerrando o ciclo. Dado esse conceito, de acordo com o MPF (BRASIL, 2021b), a Operação Lava Jato foi uma das maiores iniciativas da história brasileira de combate a esse tipo de crime. A Operação iniciou-se em março de 2014 e recebeu esse nome por conta do uso de uma rede de lava jatos e postos de combustíveis que pertenciam às organizações criminosas, com a finalidade de ocultar os recursos ilícitos, movimentá-los e torná-los 'limpos'.

Com o avanço da operação, a PF e o MPF descobriram um enorme esquema de corrupção, envolvendo agentes públicos, empresários, doleiros e políticos, que estavam envolvidos em irregularidades na Petrobrás e em outros contratos com a Administração Pública Federal. As empresas envolvidas no esquema criminoso licitavam com a Petrobrás, aparentemente de forma legal, porém, organizavam-se em forma de cartel, escolhendo os valores e qual empresa seria a vencedora da licitação, pagavam propina a funcionários do alto escalão da estatal e a agentes públicos, além de superfaturar os valores dos contratos. Essa propina era inserida no ciclo da lavagem de dinheiro por meio dos doleiros, que operavam no mercado financeiro, dificultando o rastreamento da origem dos bens (BRASIL, 2021b).

4.2 Descrição dos laudos de Perícia Criminal Federal

Exibe-se, nesta seção, a análise dos três laudos contábeis que foram produzidos pelo Setor Técnico-Científico da Superintendência Regional do Paraná, a fim de esclarecer as dúvidas das autoridades policiais e/ou judiciárias e descrever os fatos. Essa verificação levou em conta a finalidade da perícia, o objeto dos laudos e algumas conclusões dos peritos.

O primeiro laudo analisado foi o 01483/2015-SETEC/SR/DPF/PR (SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL, 2015a), de acesso público e que teve por objetivo investigar e identificar as origens e destinos de recursos públicos movimentados, de forma irregular através de licitações fraudulentas, pelas empresas Gas Engenharia e Empreendimentos Ltda., Rio Marine Oil e Mago Consultoria S/C Ltda., e estabelecer a relação entre pessoas físicas e jurídicas investigadas na Operação Lava Jato.

As informações dos recursos movimentados, que são o objeto da análise dos laudos, foram fornecidas por bancos e instituições financeiras, seguindo o devido processo legal. Oliveira (2012) chama a atenção para o fato de que os peritos analisam e avaliam os vestígios de situações que caracterizam possível delito, além da elaborarem a prova pericial, materializada no laudo. Após exames realizados nos dados fornecidos pelas instituições, tratamento e processamento das informações, o laudo apontou relação de transferência de recursos, de forma preliminar, entre as pessoas físicas e jurídicas investigadas na operação, que passaram da ordem de R$ 220.000.000,00.

O segundo laudo investigado foi o 2311/2015/SETEC/SR/DPF/PR (SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL, 2015b), igualmente de acesso público e que teve o intento de analisar vestígios e provas materiais envolvendo diversas empresas e a Petrobrás, tais como dados provenientes de quebras de sigilo fiscal de empresas investigadas na Operação Lava Jato, de documentos enviados pela estatal relativos a licitações, de documentos que se encontram no corpo de uma ação penal que envolve movimentações financeiras internacionais do Grupo Odebrecht, de documentos envolvidos no Inquérito Policial que investiga irregularidades nas empresas do Grupo, e de outros laudos elaboradas no curso da Operação**.**

Esse laudo tem a finalidade de identificar os contratos de licitação entre empresas do Grupo Odebrecht e a Petrobrás entre os anos 2004 e 2014, para apurar se os valores envolvidos e se as condições de concorrência, preceituadas na Lei nº 8.112/1990, foram cumpridas à luz de legislação vigente, assim como para materializar esses vestígios e embasar as investigações de delitos como organização criminosa, cartel, crime contra licitações, corrupção ativa, entre outros. Além disso, buscou-se identificar as movimentações financeiras do Grupo em benefício de pessoas físicas, ocupantes de função pública e partidos políticos. Em conformidade com Alberto (1996), dado que o patrimônio é o objeto de estudo da contabilidade, é possível deduzir que a finalidade da perícia recai sobre os aspectos contábeis e financeiros, sejam eles públicos ou privados, de empresas ou de pessoas, haja vista que o campo de aplicação da Contabilidade são as aziendas.

Após a análise dos dados fornecidos aos peritos, verificou-se que o montante dos contratos firmados entre a Petrobrás e as empresas investigadas por formação de cartel foi superior a R$214 bilhões, sendo mais de R$35 bilhões com empresas ligadas ao Grupo Odebrecht (valor correspondente a 16,6% das licitações do período). Destes, mais de R$17 bilhões em regime de contratação direta. Foram igualmente reveladas diversas propostas de licitações que estavam superfaturadas, indicando uma grande variação dos preços e materializando os indícios dos crimes de cartelização, lavagem de dinheiro, licitação fraudulenta, etc.

O terceiro laudo analisado é o 808/2018/SETEC/SR/DPF/PR (SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL, 2018), de acesso público, que tiveram, analisados pelos peritos, 11 discos rígidos e dois *pendrives*, que continham informações de sistemas utilizados pela empresa Odebrecht, dentre eles o Sistema *MyWebDay*, um sistema integrado de gestão com diversos subsistemas, incluindo um de contabilidade, que era restrito a poucos usuários. A prova pericial é parte de uma ação penal e esclarece questionamentos da autoridade judiciária, do MPF e da defesa do acusado. Ribeiro (2009) salienta que a Contabilidade Forense está associada diretamente à produção de provas para a formação da convicção do juiz, como pode ser observado na análise do terceiro laudo pericial.

Esse laudo tenciona verificar se havia relação entre o sistema de contabilidade paralela, que era mantido no Sistema Integrado de Gestão Empresarial, e a reforma feita em um sítio, na cidade de Atibaia/São Paulo (SP), em benefício de um ocupante de função pública à época. O laudo produzido pelos peritos apontou que o valor de R$ 700.000,00, utilizado para custear a obra, era resultado de um caixa paralelo, mantido com dinheiro desviado de obras da Petrobrás e de outros contratos fraudulentos.

4.3 Análise da atuação do Perito Criminal Federal

Esta seção apresenta a análise da atuação do Perito Criminal Federal no âmbito da Operação Lava Jato, resultado dos dados coletados nas duas entrevistas que foram realizadas e dos laudos contábeis confeccionados pelos peritos criminais.

Inicialmente, destaca-se o perfil profissional dos Peritos Criminais Federais entrevistados. O perito 1 é contador, com mais de 20 anos de experiência profissional, egresso da Receita Federal do Brasil, professor da Universidade Federal da Bahia e mestre em Administração. O perito 2 é contador há mais de 16 anos, graduado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e pós-graduado em Contabilidade Pública.

Os peritos entrevistados foram responsáveis pela elaboração de laudos contábeis e financeiros que serviram como fonte de consulta e prova para as partes envolvidas na Operação Lava Jato e em processos judiciais, tanto para defesa quanto para acusação. Mediante o uso das

técnicas contábeis e financeiras, alinhadas à vasta experiência adquirida ao longo da carreira e aos conhecimentos da legislação penal e contábil, os peritos conseguiram desvendar o modo de operação em diversos casos de corrupção. Destaca-se que a atuação desses Peritos deixa em evidência a importância da Contabilidade como ferramenta de combate à corrupção, ao sobrepujar a esfera de controle do patrimônio e assumir papel de repressão a ilícitos penais.

Com intuito de confirmar o que foi descrito no referencial teórico (seção 2.2), questionou-se aos peritos quais eram as principais atribuições do Perito Criminal. O perito 1 respondeu que elas estavam previstas no edital do último concurso (2018):

> [...] realizar exames periciais em locais de infração penal; realizar exames em instrumentos utilizados, ou presumivelmente utilizados na prática de infrações penais; proceder pesquisas de interesse do serviço; coletar dados e informações necessários à complementação dos exames periciais; participar da execução das medidas de segurança orgânica e zelar pelo cumprimento delas; desempenhar outras atividades que visem apoiar técnica e administrativamente as metas da Instituição Policial, bem como executar outras tarefas que lhe forem atribuídas (POLÍCIA FEDERAL, 2018, p. 02).

O perito 2 mencionou que as principais atribuições são: "*examinar vestígios materiais, sob a ótica técnico-científica, para produzir prova pericial. Ser o olho científico dos operadores do Direito*". As respostas obtidas corroboram com o pensamento de Oliveira (2012, p. 73): "os peritos criminais federais são responsáveis pela realização de exames, avaliações e arbitramentos que impliquem na direta apreciação de vestígios resultantes de infrações penais, além das inspeções de segurança". O perito 2 afirmou que umas de suas atribuições é ser "*o olho científico dos operadores do direito*", referindo-se aos magistrados e sustentando o pensamento de Oliveira (2012), de que o perito é um auxiliar do juiz.

Em relação ao processo de perícia criminal contábil, indagou-se como é iniciada a atividade e os dois peritos responderam que, na maior parte das vezes, ela começa com uma provocação da autoridade policial, no curso das investigações conduzidas por delegados ou agentes que atuam na área de crimes ligados ao patrimônio. Eles afirmaram que os exames podem ser solicitados pela autoridade judiciária e/ou pelo MPF. Essas afirmações consolidam o pensamento de Silva (2019): o autor afirma que a perícia criminal contábil é realizada pelo Estado, diferentemente dos outros tipos de perícia, e são solicitadas aos órgãos competentes pela autoridade judiciária, policial ou por membro do MPF. Ao se analisar os laudos contábeis citados na seção 4.2, constata-se que foram solicitados por essas autoridades, corroborando as afirmações do autor.

Buscando descobrir como transcorre o processo de confecção das provas periciais, foi perguntado quais as ferramentas utilizadas no procedimento, bem como se são utilizados sistemas nos exames periciais. O perito 1 indicou que são usadas ferramentas tecnológicas, além das informações contábeis e financeiras, oriundas de quebras de sigilos bancários e fiscais, como também técnicas de entrevistas e outros métodos quantitativos. O perito 2 declarou que diversos sistemas, alguns desenvolvidos pela própria Polícia Federal e outros comerciais, customizados para uso do órgão são empregados para esse fim. A partir da análise dos laudos da seção 4.2, é possível identificar a utilização dessas ferramentas. Em grande parte dos laudos, há quebra de sigilo bancário e/ou fiscal, e se verifica a utilização de diversos sistemas, como o Sistema de Criminalística, o Sistema de Investigação de Movimentações Bancárias (SIMBA), o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e o Indexador e Processador de Evidências Digitais (IPED).

A fim de constatar em quais áreas os peritos são mais demandados, inquiriu-se sobre qual domínio de atuação exige maior carga de trabalho, ao que replicaram que na área de

licitações existem muitas solicitações, bem como nos exames de contabilidade das empresas e movimentações bancárias de pessoas físicas. Com base no confronto com o estudo de Santos (2019) e com os laudos contábeis apresentados, infere-se que os crimes contra às ordens financeira e econômica, sobretudo os de lavagem de dinheiro e formação de cartel, seguem em uma crescente. Grandes exemplos dessa crescente são o caso Mensalão e as investigações da Operação Lava jato, justificando a resposta dos peritos entrevistados.

Visando evidenciar a relevância da Contabilidade Forense no combate à corrupção, em especial na Operação Lava Jato, interrogou-se sobre sua importância na produção de provas contra os crimes financeiros. O perito 1 apontou a contabilidade como fundamental, tendo em vista que "*a corrupção anda de mãos dadas com a lavagem de dinheiro*" e, nesse escopo, as informações contábeis e financeiras ganham especial relevo no rastreamento de recursos. O perito 2 respondeu que a contabilidade é muito importante, pois, por seu intermédio é possível comprovar materialmente o *modus operandi* de diversos esquemas criminosos. As afirmações ratificam as conclusões de Santos (2019), realçando que a Contabilidade Forense possui um papel importante de combate aos crimes financeiros, onde se busca ocultar a origem dos recursos oriundos de delitos, o que vai ao encontro do estudo de Silva (2019), que concluiu que a perícia criminal contábil e o perito criminal contábil são importantes ferramentas no combate aos crimes financeiros em uma sociedade onde o crime está cada vez mais especializado.

Por fim, foi interpelado se, dentro da Operação Lava Jato, foi possível descobrir algum esquema criminoso utilizando técnicas e informações contábeis, e embasar denúncias do MPF apenas com os laudos periciais produzidos. Os dois peritos responderam de forma positiva. O perito 1 afirmou que o laudo nº 2311/2015, analisado neste estudo, é um exemplo, já que embasou uma denúncia oferecida pelo MPF contra um político de grande evidência à época. Ademais, o perito 2 declarou que houve um caso, de grande repercussão, em que uma empresa era suspeita de prestar serviços de fachada, com a finalidade de lavar o dinheiro apenas. Com a realização de uma perícia contábil ampla, foi possível apontar como a empresa misturava serviços de fachada juntamente com serviços reais para dificultar a detecção do crime.

Essas respostas dos peritos corroboram o estudo de Oliveira e Oliveira (2017), que afirmam que os exames feitos nos vestígios de crimes se materializam nos laudos periciais contábeis, que revelam o que aconteceu de fato e ajudam a formar a convicção da autoridade judiciária durante a ação penal. Outrossim, as afirmações dos entrevistados reforçam o que foi dito por Silva (2019), no sentido de que, com o avanço do crime organizado e da especialização das atividades delituosas, a perícia criminal contábil tem a importante função de desvendar crimes de cunho financeiro, os quais geralmente trazem um enorme prejuízo para o Estado, acarretando a impossibilidade do cumprimento de políticas públicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou descrever a atuação do perito contábil na instrumentalização dos processos de combate à corrupção por ocasião da Operação Lava Jato. Para a efetivação desse objetivo, esta Operação foi contextualizada, três laudos periciais foram descritos e estudados, e analisaram-se as entrevistas realizadas com dois peritos criminais envolvidos.

Primeiramente, é importante destacar que este estudo demonstrou que Contabilidade Forense é importante no processo de combate à corrupção e que a atuação do perito criminal é fundamental na instrumentalização das provas no bojo da Operação. Os laudos periciais elaborados pelos peritos servem, não só como fonte de prova no curso de investigações, livre convencimento motivado do magistrado, mas também para fundamentar as denúncias oferecidas pelo MPF e a defesa do acusado.

Ademais, esta pesquisa evidenciou as principais atribuições dos Peritos Criminais

Federais e as ferramentas utilizadas no processo de elaboração dos laudos periciais. É importante compreender que diversos sistemas auxiliam o perito criminal quando em sua atividade fim; alguns desses sistemas são conhecidos por usuários da contabilidade e adaptados para uso do órgão de acordo com a sua necessidade.

Os achados mostraram, por meio da análise dos laudos e das entrevistas com os peritos, que esses profissionais são responsáveis por esclarecer a verdade dos fatos tendo como base as evidências e os vestígios materiais, resultantes de delitos investigados no curso da Operação. Em situações diferentes, os laudos periciais são suficientes para evidenciar crimes financeiros, provar e descrever com verdade os delitos praticados por organizações criminosas. A Contabilidade Forense, concretizada na atuação dos Peritos Criminais Federais, mostra-se essencial no combate à corrupção. À medida que o crime expande seu poderio intelectual, utilizando a contabilidade de forma deturpada, a fim de ocultar os seus delitos, os peritos se revelam verdadeiras armas do Estado na proteção do patrimônio público. Frisa-se que se constatou limitação no número de processos analisados, tendo em vista a quantidade de entrevistas e laudos analisados. Da mesma forma, salienta-se que as entrevistas refletem a percepção dos respondentes e não necessariamente a realidade dos fatos.

Por fim, sugerem-se novos estudos a respeito da Contabilidade Forense e do Perito Criminal Federal, haja vista que o assunto ainda é incipiente no Brasil e insípido para grande parte da comunidade acadêmica. Dessa forma, será possível esclarecer a importância da Contabilidade Forense no combate à corrupção e descrever a atuação do Perito Criminal Federal na instrumentalização de processos em operações de combate à corrupção.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho de Controle de Atividades Financeiras – Coaf. **O que é lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo**. Brasília: Coaf, 29 abr. 2021a. Disponível em: https://www.gov.br/coaf/pt-br/assuntos/o-sistema-de-prevencao-a-lavagem-de-dinheiro/o-que-e-o-crime-de-lavagem-de-dinheiro-ld. Acesso em: 21 set. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código de Processo Penal. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da União, Brasília, 13 out. 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.030, de 17 de setembro de 2009**. Dispõe sobre as perícias oficiais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 18 set. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12030.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.266, de 15 de março de 1996**. Reorganiza as classes da Carreira Policial Federal, fixa a remuneração dos cargos que as integram e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 18 mar. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9266.htm. Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Caso Lava a Jato:** entenda o caso. Brasília: Procuradoria Geral da República, 2021b. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/grandes-

casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. Polícia Federal. **Requisitos e atribuições dos cargos,** Brasília, mar. 2021c. Disponível em: https://www.gov.br/pf/pt-br/acesso-a-informacao/servidores/concursos/caracteristicas-dos-cargos/carreira-policial/requisitos-e-atribuicoes-dos-cargos-da-carreira-policial-federal. Acesso em: 6 set. 2021.

BREI, Z. A. Corrupção: dificuldades para definição e para um consenso. **Revista De Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 30, n. 1, p. 64-77, abr. 1996. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8128. Acesso em: 10 ago. 2021.

CAMARA E SILVA, E. S. A autonomia funcional, técnica e científica dos peritos oficiais de natureza criminal após o advento da Lei nº 12.030/2009. **Jus.com.br.**, nov. 2009. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/13826/a-autonomia-funcional-tecnica-e-cientifica-dos-peritos-oficiais-de-natureza-criminal-apos-o-advento-da-lei-n-12-030-2009. Acesso em: 10 ago. 2021.

CARNEIRO, Y. F.; SZUTER, N.; SIQUEIRA, J. R.; FONSECA, A. C. Contabilidade forense: a aplicação da atividade contábil investigativa e sua perspectiva futura no Brasil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n.3, p. 56-73, set./dez. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONBTABILIDADE – CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TP 01 (R1), de 19 de março de 2020**. Dá nova redação à NBC TP 01, que dispõe sobre perícia contábil. Brasília: CFC, 2020. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01(R1).pdf. Acesso em: 10 ago. 2021.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CRUMBLEY, L. D.; HEITGER, L. E.; SMITH, G. S. **Forensic and investigative accounting.** 7. ed. Chicago: Wolters Kluwer Business, 2015.

DIGABRIELE, J. A. An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants in Nigeria. **Journal of Knowledge Management**, Plateau, v. 1, n. 2, p. 34-47, agosto. 2010.

FONSECA, J. J. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GARCIA, J. W.; PEREIRA, J. C. Perícia criminal: em uma investigação contábil e financeira. **Revista de Ciências Contábeis – RciC**, Cuiabá, v. 2, p. 99-121, jun. 2010.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

HUATACO, I. G. **Contabilidade forense.** jul. 2007. Disponível em: http://contabilidadforense.blogspot.com/. Acesso em: 20 ago. 2021.

JESUS, F. **Perícia e investigação de fraude**. Goiânia: AB, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LAMBSDORFF, J. **The institutional economics of corruption and reform theory, evidence, and policy**. Cambridge|: Cambridge Universe Press, 2007.

MOREIRA, N. R. **Forensic accounting em Portugal**: evidências empíricas. Portugal: Edições Húmus, 2010.

NADONE, C. L. **Competências necessárias para o contador forense no Brasil**: percepção de especialistas em fraudes. 2017. 119f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Financeira) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

NEVES JÚNIOR, I. J.; MOREIRA, E. M. Perícia contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, ed. esp. p. 126-153, nov. 2011.

OLIVEIRA, A. T. **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. 226f. Tese (Doutorado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, E. A.; OLIVEIRA, A. A prova pericial contábil e os crimes fiscais. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET**, Brasília, v. 12, n. 1, p. 391-415, jan./jun. 2017.

POLICIA FEDERAL. Edital Nº 1 – DGP/PF, de 14 de junho de 2018. Concurso Público para provimento de vagas nos cargos de Delegado de Polícia Federal, Perito Criminal Federal, Agente de Polícia Federal, Escrivão de Polícia Federal e Papiloscopista Policial Federal. **Cebraspe Concursos,** Brasília, jun. 2018. Disponível em: https://cdn.cebraspe.org.br/concursos/PF_18/arquivos/ED_1_DPF_2018___ABT.PDF. Acesso em: 23 out. 2021.

RIBEIRO, A. A. Contabilidade forense e lavagem de capitais: um estudo da percepção da relevância da contabilidade forense nas investigações de organizações criminosas. 2009. 245f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SÁ. A. L. **Perícia contábil**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SANTOS, A. C. **Autonomia e futuro da perícia oficial na percepção dos peritos criminais**. 2011. 145f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e Empresas, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2011.

SANTOS, R. H. **Contabilidade forense na investigação criminal**: aplicação da prova pericial contábil nos processos criminais de lavagem de capitais. 2019. 29f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Mato Grosso - UFMG, Cuiabá, 2019.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL. **Laudo Nº 01483/2015-SETEC/SR/DPF/PR**. Curitiba/Paraná, 18. jul. 2015a. Disponível em:https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/07/134_LAU1-movimentacao-financeira-mario-goes.pdf. Acesso em: 10 ago. 2021.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL. **Laudo Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR.** Curitiba/Paraná, 26 out. 2015b. Disponível em: https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/11/182_LAU1.pdf. Acesso em: 10 ago. 2021.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL. **Laudo nº 808/2018 – SETEC/SR/PF/PR**. Curitiba/Paraná, 10 maio 2018. Disponível em: https://cdn.oantagonista.net/uploads/2018/05/LAUDO-SITIO.pdf. Acesso em: 10 ago. 2021.

SILVA, L. N. Contabilidade forense. In: LOPES, J.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. (Org.). **Educação contábil**: tópicos de ensino e pesquisa. São Paulo: Atlas, 2008. p. 219-240.

SILVA, M. F. **A economia política da corrupção**: o escândalo do orçamento. 1995. 101f. Dissertação (Mestrado em Economia Política) - Escola de Administração, Fundação Getúlio Vargas - FGV, São Paulo, 1995.

SILVA, R. M. **Contabilidade forense no Brasil**: uma proposição de metodologia. 2011. 106f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

SILVA, T. H. A perícia e o perito criminal contábil: instrumentos a serviço da justiça. **Revista Brasileira de Criminalística,** Goiás, v. 8, n. 1, p. 35-47, 2019.

TRANSPARENCY INTERNACIONAL. **Corruption perceptions index**. [S.l.], 2020. Disponível em: https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl. Acesso em: 10 ago. 2021.

TRIVIÑOS, A. N. Introdução à pesquisa em ciências sociais. São Paulo: Atlas, 1987.

TSUNODA, M. A**. O processo de construção da identidade do profissional perito criminal federal**. 2011. 72f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e Empresas, Fundação Getúlio Vargas – FGV, Rio de Janeiro, 2011.