



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**HUGO LEONARDO FERRAZ SANTIAGO**

**A CONTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NOS  
JULGAMENTOS DOS PROCESSOS DE LAVAGEM DE DINHEIRO:  
uma análise a partir das decisões emitidas pelo Supremo Tribunal Federal**

**RECIFE**

**2021**

**HUGO LEONARDO FERRAZ SANTIAGO**

**A CONTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NOS  
JULGAMENTOS DOS PROCESSOS DE LAVAGEM DE DINHEIRO:  
uma análise a partir das decisões emitidas pelo Supremo Tribunal Federal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Prof. Dra. Márcia Ferreira Neves  
Tavares

**RECIFE**

**2021**

Catálogo na Fonte  
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S235c Santiago, Hugo Leonardo Ferraz

A contribuição das informações contábeis nos julgamentos dos processos de lavagem de dinheiro: uma análise a partir das decisões emitidas pelo Supremo Tribunal Federal / Hugo Leonardo Ferraz Santiago. – 2021.  
92 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. <sup>a</sup> Dra. Márcia Ferreira Neves Tavares.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2021.

Inclui referências, apêndices e anexos.

1. Lavagem de dinheiro. 2. Informações contábeis. 3. Contabilidade Forense. I. Tavares, Márcia Ferreira Neves (Orientadora). II. Título.  
657 CDD (22. ed.) UFPE (CSA 2022 – 009)

**HUGO LEONARDO FERRAZ SANTIAGO**

**A CONTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NOS  
JULGAMENTOS DOS PROCESSOS DE LAVAGEM DE DINHEIRO:  
uma análise a partir das decisões emitidas pelo Supremo Tribunal Federal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Aprovada em: 30/04/2021**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dra. Márcia Ferreira Neves Tavares (Orientadora)

Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Dra. Danielle Souza de Andrade e Silva Cavalcanti (Examinador Externo)

Universidade Federal de Pernambuco

*Dedico o presente trabalho aos meus filhos, Maria Clara e João Henrique, por serem minha motivação e esperança na construção de um mundo melhor. À Marta, por todo amor, companheirismo, força e incentivo, por sempre sonhar junto.*

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida, pela saúde, por me conceder uma família maravilhosa e todos os meios para viabilizar os meus sonhos. Sua presença é real em minha vida, posso Te sentir, minha caminhada é Te encontrar. Agradeço à Maria, minha Nossa Senhora, por sempre me acolher e interceder por mim e minha família junto ao Pai.

Agradeço à Marta, minha esposa, por todo apoio e incentivo, antes mesmo do ingresso no Mestrado. Obrigado por sempre acreditar em mim, até mais do que eu mesmo, por todos os momentos de renúncia e sobrecarga com os cuidados da nossa família. Sem você, não seria possível nem o primeiro passo dessa aventura. Serei eternamente grato! Agradeço aos meus filhos Maria Clara e João Henrique que são a minha fonte de vida e de felicidade. Acordo, trabalho, estudo e vivo por vocês e para vocês.

Agradeço aos meus Pais, Paulo e Cássia, pela base familiar, pelos valores, pela fé, pela presença em todos os momentos. Sou agraciado por Deus pelos pais que tenho. Obrigado pelo apoio ao longo dessa trajetória, sobretudo nos inúmeros sábados e domingos que precisei dos cuidados com os pequenos, para que eu pudesse seguir em frente. Aos meus irmãos Carla e Paulinho pelo compartilhamento de vivências e por fazerem parte da minha história. Ao meu amigo Rafael, pela disponibilidade e companheirismo em todas as horas. Agradeço também ao suporte dos meus sogros, Reinaldo e Zenaide, que também compartilharam de muitos momentos dessa jornada e se colocaram sempre disponíveis para colaborar.

Agradeço aos amigos da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco (CGE-PE), em especial, Érika Lacet, Daniel Penaforte, Flávio Pereira, Danielle Maranhão, Ivoneide de Almeida, João Advincula, Juliano Ferro, Éricka Félix, Daniela Gonzaga e Emanuela Francklin, pelo incentivo constante ao longo de todo o Mestrado. Seguramente, sem esse suporte não haveria possibilidade de chegar até o final do curso. A CGE-PE é minha casa: o fomento à transparência, a qualificação dos gastos públicos e o combate à corrupção são objetivos de vida!

Agradeço a minha orientadora e amiga Márcia Ferreira por toda paciência, disponibilidade, conhecimento, espírito crítico e humanidade que sempre dedicou a mim. A semente dessa dissertação foi plantada em sua aula de Teoria da Contabilidade. Obrigado por compartilhar comigo esse desafio e me incentivar a concluir essa dissertação em meio há tempos tão turbulentos. Márcia é um exemplo de Cristã e de profissional, tenho-a como um exemplo a ser seguido na vida.

Ainda, agradeço aos demais professores do mestrado: Luiz Carlos Miranda, Maurício Assuero, Fernando Gentil, Jeronymo Libonati, Aldemar Santos, Filipe Souza e Cláudio Wanderley. Obrigado pelo compartilhamento de conhecimentos e pelo incentivo à construção do espírito crítico em nós discentes.

Agradeço, novamente, ao Professor Fernando Gentil e à Professora Danielle Cavalcanti pelas contribuições valiosas que fizeram tanto na fase de qualificação do projeto, quanto na defesa desta dissertação.

Por fim, agradeço bastante aos colegas da turma do mestrado. O diálogo contributivo, o respeito, a empatia e o companheirismo foram decisivos para que todos pudessem evoluir como cidadãos, pesquisadores e profissionais. Tenho muito orgulho de ter dividido inúmeros dias ao lado desse grupo. Sabemos que o caminho não foi fácil e que sem o compartilhamento de angústias, saberes e sonhos o fardo seria impossível de ser suportado. Digo que o principal legado desse mestrado foi as relações de amizade construídas que serão levadas para a vida. Destaco minha admiração pelos meus amigos Túlio Tenório, Túlio Félix, Paulo Bandeira, Ícaro Laurinho e José Bione, os quais, cada um a seu modo, muito contribuíram e me acrescentaram como pessoa e estudante. Certamente, a vida fará com que nossos caminhos se reencontrem.

## RESUMO

A caracterização dos crimes de lavagem de dinheiro pode ser evidenciada a partir da utilização de informações e sistemas contábeis. Assim, este estudo objetivou analisar as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, no âmbito dos processos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, no período de 2014 a 2020. Realizou-se uma pesquisa de natureza exploratória e interpretativista, a partir de um estudo multicaso, com abordagem qualitativa e descritiva, com base em análise de conteúdo. Analisou-se o inteiro teor dos acórdãos emitidos referentes a 20 Inquéritos e 7 Ações Penais dos processos de lavagem de dinheiro relacionados aos crimes contra a administração pública. Procedeu-se ao levantamento e à catalogação das informações relativas aos estágios, categorias e técnicas da lavagem de dinheiro, conforme Mendroni (2018). Quanto à contribuição das informações contábeis no subsídio decisório dos magistrados, realizou-se a seguinte categorização, conforme literatura referenciada: 1. Emissão de Laudo Pericial; 2. Contabilidade Forense; 3. Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso; 4. Depoimento do Profissional Contábil; e 5. Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma. Os resultados revelaram que os estágios da colocação e da estratificação e a categoria de movimento de dinheiro/valores/bens da lavagem de dinheiro foram os mais frequentes. Quanto às técnicas de lavagem de dinheiro, os achados evidenciaram a utilização, mais acentuada, das transferências de fundos, estruturação (*smurfing*), Caixa 1 e Caixa 2 (*Slush Fund*) e contrabando de dinheiro. Foram especificadas as contribuições das informações contábeis nos processos analisados, a partir da categorização proposta, havendo especial detalhamento quanto ao julgamento das Ações Penais. Concluiu-se que as informações contábeis foram significativas para o deslinde dos processos judiciais estudados, destacando-se os laudos periciais e os relatórios produzidos pela contabilidade forense, os quais foram, particularmente, relevantes na formação do conjunto probatório e no embasamento da decisão dos juízes, sobretudo para o recebimento das denúncias (Inquéritos) e para condenação dos réus (Ação Penal). Por fim, contribuiu-se com a compreensão dos diversos papéis que a contabilidade possui na viabilização, caracterização e elucidação dos crimes de lavagem de dinheiro e ainda concorreu para a sistematização de categorias conceituais que a contabilidade se revestiu no deslinde do processo judicial. Ainda, decorrente da análise dos processos, foi possível mapear duas técnicas de lavagem de dinheiro não listadas por Mendroni (2018): 1. Quitação de Obrigações e Credores e 2. Fabricação de ‘caixa fictício’ em Declaração de Imposto de Renda. Ademais,

o estudo possibilitou uma contribuição prática no que se refere ao aperfeiçoamento dos profissionais de contabilidade na temática em tela.

**Palavras-Chave:** Lavagem de Dinheiro; Informação Contábil; Laudo Pericial Contábil; Contabilidade Forense.

## **ABSTRACT**

The characterization of money laundering crimes can be evidenced from the use of accounting information and systems. Thus, this study aimed to analyze the contributions of accounting information in the characterization of evidence in money laundering crimes, in the context of processes judged by the Supreme Court, in the period from 2014 to 2020. An exploratory and interpretive research was carried, based on a multi-case study, with a qualitative and descriptive approach, based on content analysis. The entire content of the judgments issued regarding 20 investigations and 7 criminal actions in money laundering processes related to crimes against the public administration were analyzed. The survey and cataloging of information related to the stages, categories and techniques of money laundering was carried out, according to Mendroni (2018). Regarding the contribution of accounting information to the decision-making allowance of magistrates, the following categorization was performed, according to the referenced literature: 1. Issuance of an Expert Report; 2. Forensic accounting; 3. Use of an accounting system and / or control to make the criminal scheme feasible; 4. Statement by the Accounting Professional; and 5. Money Laundering - Characterization of the previous crime and / or autonomous conduct. The results show that the placement and stratification stages and the money movement / values / money laundering category were the most frequent. As for the use of money laundering techniques, the findings showed the more pronounced use of the techniques of transferring funds, smurfing, slush fund and money smuggling. The contributions of the accounting information in the analyzed processes were specified, based on the proposed categorization, with special details regarding the judgment of the Criminal Actions. It was concluded that the accounting information was significant for the delineation of the studied lawsuits, highlighting the expert reports and the reports produced by the forensic accounting, which were particularly relevant in the formation of the evidentiary set and in the basis of the judges' decision, especially for receiving complaints (Inquiries) and for sentencing defendants (Criminal Action). Finally, it contributed to the understanding of the various roles that accounting has in the feasibility, characterization and elucidation of money laundering crimes, and also contributed to the systematization of conceptual categories that accounting took on in the wake of the judicial process. Also, as a result of the analysis of the processes, it was possible to map two money laundering techniques not listed by Mendroni (2018): 1. Settlement of Obligations and Creditors and 2. Manufacture of 'dummy cash' in the Income Tax Declaration. Still, the study allowed a practical contribution with regard to the improvement of accounting professionals in the subject at hand.

**Keywords:** Money Laundering; Accounting Information; Accounting Expert Report; Forensic Accounting.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Crimes contra a administração pública.....	26
Quadro 02: Técnicas de Lavagem de Dinheiro.....	31
Quadro 03: Estudos Lavagem de Dinheiro – Contabilidade.....	34
Quadro 04: Características – Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense.....	37
Quadro 05: Perícia Contábil e Contabilidade Forense – Contribuição nos Processos Judiciais.....	39
Quadro 06: Contribuição das Informações Contábeis – Lavagem de Dinheiro.....	43
Quadro 07: Estágio e Categoria – Crime de Lavagem de Dinheiro.....	46
Quadro 08: Síntese das Técnicas de Lavagem de Dinheiro.....	47
Quadro 09: Contribuição das Informações Contábeis – Detalhamento.....	48
Quadro 10: Inquéritos e Ações Penais – Objeto de Análise.....	50
Quadro 11: Laudos Periciais Contábeis - Subsídio para o recebimento da denúncia .....	57
Quadro 12: Laudo Pericial apresentado pela defesa.....	58
Quadro 13: Relatório como subsídio para o recebimento da denúncia.....	59
Quadro 14: Utilização de sistema contábil para controle e/ou operacionalização do esquema criminoso - Inquéritos.....	61
Quadro 15: Controle contábil do dinheiro da propina.....	62
Quadro 16: Depoimento do Profissional Contábil.....	63
Quadro 17: Caracterização do Crime Antecedente.....	64
Quadro 18: Ausência de lastro probatório – Inquéritos.....	64
Quadro 19: Contribuição das Informações Contábeis – AP 863.....	66
Quadro 20: Contribuição das Informações Contábeis – AP 996.....	68
Quadro 21: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1002.....	69
Quadro 22: Contribuição das Informações Contábeis – AP 644.....	71
Quadro 23: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1003.....	72
Quadro 24: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1019 .....	73

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 01: Fases da Lavagem de Dinheiro.....	31
Figura 02: Etapa de Coleta de Dados – Seleção e Acesso dos Processos.....	45
Figura 03: “Nuvem de palavras” – Técnicas de Lavagem de Dinheiro.....	54

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	18
1.2 OBJETIVOS.....	21
1.2.1 Objetivo geral.....	21
1.2.2 Objetivos específicos.....	22
1.3 JUSTIFICATIVA.....	22
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	<b>24</b>
2.1 FRAUDE.....	24
2.2 CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	26
2.3 LAVAGEM DE DINHEIRO.....	28
2.4 PERÍCIA E CONTABILIDADE FORENSE.....	35
2.4.1 Conceitos e Objetivos – Perícia e Contabilidade Forense.....	35
2.4.2 Estudos Anteriores – Contribuição nos Processos Judiciais.....	38
2.4.3 Categorização de contribuições das informações contábeis – Processos Judiciais.....	43
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>43</b>
3.1 COLETA E SELEÇÃO DOS DADOS.....	44
3.2 CATALOGAÇÃO DOS ESTÁGIOS, CATEGORIAS, TÉCNICAS DA LAVAGEM DE DINHEIRO E CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	45
3.3 UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	48
<b>4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>50</b>
4.1. CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ANÁLISE – PROCESSOS JUDICIAIS.....	50
4.2 ESTÁGIOS, CATEGORIAS E TÉCNICAS UTILIZADAS PARA LAVAGEM DE DINHEIRO.....	53
4.3 ANÁLISE QUALITATIVA DA CONTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS - INQUÉRITOS.....	56
4.3.1 Emissão de Laudo Pericial – Inquéritos.....	56
4.3.2 Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência) – Inquéritos.....	59
4.3.3 Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso – Inquéritos.....	61
4.3.4. Depoimento do Profissional Contábil – Inquéritos.....	63

4.3.5 Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma – Inquéritos.....	64
4.3.6 Denúncias Rejeitadas – Fragilidade do acervo probatório.....	64
4.4 ESTUDO DOS CASOS – AÇÕES PENAIS.....	65
4.4.1 Contribuição das Informações Contábeis - Ações Penais – Condenação.....	66
Caso 1 – Ação Penal 863.....	66
Caso 2 – Ação Penal 996.....	67
Caso 3 – Ação Penal 1002.....	69
4.4.2 Contribuição das Informações Contábeis - Ações Penais – Absolvição.....	70
Caso 4 – Ação Penal 644.....	71
Caso 5 – Ação Penal 1003.....	72
Caso 6 – Ação Penal 1019.....	73
4.5 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	73
4.5.1 Estágios, Categorias e Técnicas de lavagem de dinheiro.....	74
4.5.2 Contribuição das Informações Contábeis.....	75
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>78</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>81</b>
<b>APÊNDICE A - Crimes praticados por funcionário público contra a Administração em Geral.....</b>	<b>86</b>
<b>APÊNDICE B - Crimes praticados por particular contra a Administração em Geral....</b>	<b>88</b>
<b>APÊNDICE C – Inquéritos e Ações Penais – Objeto de Análise.....</b>	<b>90</b>
<b>ANEXO A – “Árvore da Fraude”.....</b>	<b>92</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A construção de uma sociedade efetivamente democrática traz o combate à corrupção como uma condição para seu êxito. Além disso, a redução substancial da corrupção encontra-se como uma ação para o alcance do objetivo de promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis, conforme a Agenda 2030 das Organizações das Nações Unidas (ONU).

No entanto, o fenômeno da fraude permanece atual, com abrangência mundial, permeando instituições públicas e privadas. A *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2020) estima que há perdas de US\$ 4,5 trilhões anualmente relacionadas a fraudes nas instituições, o que representaria 5% das receitas anuais das organizações privadas.

Em um estudo seminal sobre o tema, Cressey (1950), após entrevistar diversos presos condenados, definiu três elementos que estavam presentes no cometimento de uma fraude por um indivíduo: pressão, oportunidade e racionalização. Esses elementos foram denominados como “Triângulo da fraude”. Wuerges e Borba (2014) afirmam que é comum usar o triângulo da fraude, originalmente proposto por Donald R. Cressey, para explicar a ocorrência dos chamados “crimes do colarinho branco”.

No que concerne ao elemento oportunidade, este se encontra, muitas vezes, relacionado à fragilidade dos controles internos nas instituições (FREE, 2015). A ACFE (2020) afirma que mais de um terço das fraudes estão relacionadas à falta de controles internos. Assim, os sistemas de controle interno devem ser, além de bem implementados, permanentemente revistos, acompanhados e avaliados (BARBOSA, 2015).

No entanto, os recorrentes casos de fraudes mostraram que os controles existentes não são suficientes para salvaguardar os ativos, proteger o interesse dos *stakeholders* e, sobretudo, a imagem das instituições (PERERA, FREITAS E IMONIANA, 2014). Lacunas em normativos, falhas de sistemas informatizados, escassez nos recursos humanos, estão entre as modalidades que podem gerar maiores oportunidades para o cometimento de fraudes.

Nesse contexto, a nível nacional, tem-se a constatação de avanços normativos, como a instituição da Lei nº 12.846/2013, a chamada Lei anticorrupção e a modernização da Lei nº 9.613/1998 - Lei de lavagem de dinheiro, por meio da Lei nº 12.683/2012. Particularmente, a Lei nº 12.683/2012 incluiu os profissionais da contabilidade na prevenção à lavagem de dinheiro, aumentando sua responsabilidade e atribuições a respeito dos mesmos. Os profissionais da área contábil devem fornecer informações ao COAF sobre suspeitas de ações

de lavagem de dinheiro e procedimentos específicos devem ser seguidos no exercício de suas funções (MARAGNO & BORBA, 2019).

Dessa forma, o enfrentamento às fraudes e o combate à corrupção estão exigindo a adoção de boas práticas nas organizações e o aperfeiçoamento das instituições relacionadas (AMARAL, 2019). Todavia, os episódios contra o patrimônio público permanecem frequentes e, cada vez mais, sofisticados. Conforme afirma Soyaltin (2017), os governos têm adotado normas e programas internacionais anticorrupção nas últimas duas décadas, entretanto, os instrumentos normativos ainda não se revelam com elevado nível de eficácia.

No âmbito nacional proliferaram os casos que envolvem fraudes no setor público brasileiro. Os escândalos envolveram a esfera municipal, estadual e nacional, bem como encontram-se presentes nos três poderes da República (Sperandio-Santos, 2015). Nesse contexto, de acordo com a *Transparency International* (2020), o Brasil ocupa o 106º lugar no Índice de Percepção da Corrupção (IPC) entre as 180 nações pesquisadas. Para a instituição, a corrupção ainda é um dos maiores obstáculos ao desenvolvimento econômico e social no Brasil. Assim, diante desse cenário, se faz necessária à realização de estudos quanto ao tema da corrupção, seus efeitos e fontes de financiamento.

No que concerne à etimologia da palavra “corrupção” vem do latim *co-rruptio*, e quer dizer deterioração ou ato/processo de corromper-se. Dessa forma, corrupção se constitui na degradação dos costumes, dos hábitos ou valores morais, ou no emprego de meios ilegais para apropriação de bens alheios em benefício próprio (GIACOMIN, BLEIL & MENDES, 2018; XAVIER, 2015; CASTRO, 2016). Nesse sentido, a corrupção abrange várias condições, como a prática de suborno, extorsão, adulteração, depravação, nepotismo, propina, compra e venda de sentenças judiciais, tráfico de influências, fraude, apropriação indébita, desvio de funcionário público (CASTRO, 2016).

De acordo com Araújo e Sanchez (2005), os reflexos da corrupção impedem o desenvolvimento econômico, reduzem a capacidade do Estado em prover serviços essenciais, desestimulam a população na busca pelo bem comum e impactam negativamente os fatores econômicos, sociais e políticos. A corrupção perpetua a desigualdade e a pobreza, impactando o bem-estar e a distribuição da renda e prejudicando oportunidades para participar igualmente na vida social, econômica e política (OCDE, 2017). Em complemento, Botinha e Lemes (2019) afirmam que a corrupção consome não apenas recursos públicos como também inibe melhores condições de vida.

Em específico, tem-se que uma parcela relevante da corrupção se relaciona com a prática da lavagem de dinheiro, tendo em vista que esta é utilizada como meio para

retroalimentação financeira da rede de corrupção. Nesse sentido, para concretização da lavagem de dinheiro se faz necessária a utilização de diversas técnicas, como por exemplo: Transferência de Fundos, Contrabando de Dinheiro, Compra de Ativos, Fundos *Trust*, Criptomoedas, entre outros, as quais se relacionam com a movimentação de dinheiro, bens e valores, ou ainda com a conversão do valores fraudados em bens. Para organizar os atos de lavagem de dinheiro, realizam-se operações por meio de transações e sistemas que podem ser evidenciados pela contabilidade.

É neste contexto que a análise dos crimes de lavagem de dinheiro pode e deve, ser objeto de pesquisa e enfrentamento pela contabilidade. A caracterização desses crimes pode ser evidenciada a partir da utilização de informações e sistemas contábeis. Nesse sentido, com vistas a posicionar a contabilidade de forma apreciável em sua finalidade, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) pontuaram que a contabilidade elege a sociedade como entidade por excelência, como forma de circunscrever uma mediação que cultive valores sociais altos, ambientados no bem comum, na verdade e na justiça.

Em contraponto, não obstante à ideia de um papel nobre a ser exercido pela contabilidade, Botinha e Lemes (2019) destacam que se, de um lado, a Contabilidade pode assumir um papel meritório na batalha anticorrupção, por outro, também pode ser percebida como tendo um papel indecoroso nesse cenário. Nesse sentido, Neu, Rahaman e Martinez (2013) realizaram estudo no qual demonstram que a contabilidade foi utilizada como instrumento viabilizador de uma rede de corrupção.

Nesse contexto, a contabilidade é aproveitada para gerar informações que facilitam a lavagem ou a ocultação de bens, direitos e valores, a fim de favorecer a legalização de capitais oriundos de atividades ilícitas, lavagem de dinheiro e outros crimes, geralmente socorrendo-se de erros, irregularidades, omissões que, pela sua dimensão, ultrapassam a barreira da licitude (GONÇALVES, 2015 & BARBOSA, 2015). Em complemento, Ribeiro (2009) afirma que a contabilidade também vem sendo utilizada por profissionais ligados a organizações criminosas, que se aproveitam dela para legalizar capitais oriundos de atividades ilegais.

A despeito desse cenário, entende-se que a contabilidade deve buscar atuar em um pólo diverso ao da fraude, combatendo-a, auxiliando na construção de uma sociedade próspera social e economicamente. Nesse ambiente, a contabilidade é desafiada a voltar-se para a defesa do estado social de direito, deixando de ser ciência utilizada para a prática de crime, passando a ser instrumento de defesa da sociedade, principalmente para a parcela que mais necessita da atenção do Estado.

## 1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Como já destacado, na administração pública encontram-se diversos casos de fraudes envolvendo altos volumes financeiros. Carneiro *et al* (2016) afirmam que, no Brasil, existe ainda uma grande dificuldade em qualificar e mensurar fraudes, seja na ótica privada ou pública. Cardoso (2008) destaca que as fraudes em entidades de natureza pública são responsáveis pela dilapidação do erário público, conhecidas como crimes contra a Administração Pública.

No que se refere aos crimes contra a administração pública, estes encontram-se descritos no Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), entre os arts. 312 ao 359-H, os quais abarcam, por exemplo, a corrupção ativa e passiva e o peculato. Estas tipologias criminais envolvem solicitação, recebimento, oferecimento e apropriação de valores e vantagens. Tais atos se relacionam à prática de fraude de recursos públicos. Conforme Rizzo (2013), os crimes de corrupção encontram-se intimamente atrelados à lavagem de dinheiro. Esta prática criminosa envolve a ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores provenientes de infração penal anterior (MENDRONI, 2018).

Quanto aos crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, conhecidos como lavagem de dinheiro, existe, para seu enquadramento legal, conforme a Lei nº 9.613/1998, a necessidade da ocorrência de um crime antecedente. A lavagem de dinheiro é um crime derivado, visto que, segue logicamente a realização de outro (MARAGNO & BORBA, 2019).

Dessa forma, conforme Mendroni (2018), a lavagem de dinheiro pode ser definida como o método pelo qual um indivíduo ou uma organização criminosa processa os ganhos financeiros auferidos com atividades ilegais, com o objetivo de conceder aparência lícita. Nesse sentido, a ideia subjacente ao conceito de lavagem é tornar lícito o dinheiro oriundo de atividades ilegais e reinseri-lo no mercado como se lícito fosse (CALLEGARI & WEBER, 2017).

Assim, a lavagem de dinheiro pode decorrer de inúmeras infrações penais, tais como tráfico de drogas, armas, animais, crimes contra o sistema bancário e contra a administração pública, por exemplo. No presente caso, busca-se investigar, especificamente, os casos de lavagem de dinheiro cujos crimes antecedentes são àqueles contra a administração pública, tendo em vista as consequências sociais e econômicas decorrentes das fraudes, além do volume de recursos envolvidos, em destaque os relativos à corrupção ativa e passiva.

Em consonância, Rizzo (2013) afirma que, no Brasil, mais da metade do dinheiro lavado advém da corrupção. No contexto, de acordo com o Ministério Público Federal (MPF, 2019), as iniciativas e inquéritos referentes à atuação de seus membros no combate a corrupção no país, totalizam mais de R\$ 55 bilhões em que, a título de ilustração, supera a totalidade de gastos da Secretaria de Saúde do Estado de Pernambuco de 2008 a 2020<sup>1</sup>.

Nesse sentido, a lavagem de dinheiro não se restringe a um problema de criminalidade fiscal, atinge também a higidez da economia, a livre e justa concorrência, a probidade da administração e outros tantos bens jurídicos relevantes (RIBEIRO, 2009). Amaral (2019) destaca que atos fraudulentos que ensejam em desvio de recursos destinados a serviços essenciais impactam, principalmente, nos cuidados de saúde, educação, acesso à água potável, ao saneamento e à habitação, os quais são básicos e indispensáveis a uma vida digna.

Quanto aos estágios, conforme asseveram Mendroni (2018) & Callegari e Weber (2017), a doutrina majoritária destaca que a lavagem de dinheiro possui três fases: colocação (*placement*), ocultação ou estratificação (*layering*) e integração ou lavagem propriamente dita (*integration*). Esclarecem Maragno, Knupp e Borba (2019) que a colocação é a introdução dos recursos ilícitos no sistema financeiro, a estratificação é um conjunto de atividades destinadas a distanciar os recursos e a integração é a conversão dos recursos ilegais em ganhos comerciais aparentemente legítimos, por meio de operações financeiras ou comerciais normais. A título de exemplo, Maragno & Borba (2019) após análise em 14 processos judiciais relacionados à 1ª fase - Operação “Lava Jato”, identificaram detalhes sobre como o esquema de corrupção foi perpetrado nos estágios de colocação, estratificação e integração da lavagem de dinheiro relacionado à Diretoria de Abastecimento da Petrobras.

Por outro lado, compete registrar que para o devido enquadramento na aplicação da Lei, não se exige a demonstração da ocorrência de todas as fases do crime em razão da complexidade de determinados mecanismos de lavagem, que envolvem inúmeras e variadas etapas, como também pela exigência de mais tempo do que o possível para a apuração completa (MENDRONI, 2018).

Em complemento, Callegari e Weber (2017) destacam que as fases são distintas e independentes, e não necessariamente devem ocorrer simultânea ou sucessivamente em cada caso, contudo, o estudo em separado garante que as autoridades possam investigar a fase mais vulnerável, geralmente a de colocação. Não obstante a necessidade de caracterização de provas tem-se, por consenso, que as autoridades públicas possuem dificuldades para a

---

<sup>1</sup> Consulta ao Portal da Transparência de Pernambuco em 15/05/2020  
<http://web.transparencia.pe.gov.br/despesas/despesa-geral/>

detecção desse tipo de fraude. A complexidade e a sofisticação das transações e ferramentas de lavagem de dinheiro emergem como um desafio aos profissionais que visam o combate desse tipo de crime.

É nesse contexto que se insere a presente pesquisa, uma vez que busca-se analisar no âmbito dos processos judiciais, como a utilização das informações contábeis contribuem no esclarecimento do litígio e na decisão dos magistrados. Assevera Gonçalves (2015), após estudo sobre decisões dos tribunais portugueses, que o sucesso do combate à fraude e à evasão fiscais não depende apenas da consagração de um apropriado sistema punitivo, mas de uma adequada produção de provas junto à celeridade processual.

Nesse sentido, Santana (1999) já destacava o papel relevante que os peritos contadores desempenhavam na análise dos fatos e do subsídio aos magistrados no processo decisório, haja vista que o laudo pericial se constitui como ferramenta útil na solução dos conflitos, além de possuir legitimidade de prova. Ainda, Oliveira (2012) afirma que o laudo pericial lastreado e embasado em provas periciais nele examinadas, atua como redutor da assimetria informacional entre o fato jurídico e a sentença.

Brennan (2014) assevera que os contadores atuam como especialistas no bojo dos litígios de forma a reunir, analisar e interpretar dados financeiros complexos, nesse contexto, segundo o autor, a prova pericial contábil é considerada um ingrediente relevante utilizado pelos magistrados para emissão da decisão sobre o litígio. A perícia tem meios de cientificar e elucidar o julgador, orientando-o em suas decisões (NEVES JÚNIOR *et al*, 2013). Em síntese, Lakhani (2019) afirma que a manifestação do perito contador possui influência significativa na tomada de decisão judicial.

De forma complementar, tem-se a denominada Contabilidade Forense, cujo objetivo basilar é a investigação e a produção de provas para confirmar ou refutar a existência de uma fraude, aproximando a verdade real da verdade processual (RIBEIRO, 2009). A Contabilidade Forense se constitui como uma ferramenta de apoio ao contencioso no fornecimento de suporte técnico para as autoridades judiciais (GONÇALVES, 2015).

A contabilidade forense é a atividade que busca contribuir com a solução de processos judiciais por meio da aplicação de conhecimentos especializados e habilidades investigativas (LIMA, SERRANO & CUPERTINO, 2020). Em síntese, Silva (2011) afirma que o objetivo da Contabilidade Forense é apresentar fatos e evidências que possam ser aceitos por tribunais no desencadeamento de litígios, seja na identificação de autores, desvios, falsificação, manipulação, mas, principalmente, na análise e na apresentação de provas.

Contudo, apesar de diversos autores destacarem a relevância da perícia contábil e/ou da contabilidade forense para a decisão dos magistrados (ORNELAS, 2007; OLIVEIRA, 2012; NEVES JÚNIOR *et al*, 2013; GONÇALVES *et al*, 2014; DOMINO, STRADIOT & WEBINEG, 2015; GONÇALVES, 2015; ZANNON *et al*, 2018; MIRANDA *et al*, 2020 & LIMA, SERRANO & CUPERTINO, 2020), observa-se a existência de estudos que apontam que os produtos contábeis fornecidos em âmbito judicial não tiveram alto nível de eficácia no embasamento do juiz (MEDEIROS *et al*, 2018 & SANTANA, 1999) ou mesmo que os laudos periciais apresentados aos magistrados possuem ruídos e necessidades de aperfeiçoamento (SANTOS, *et al*, 2013).

Pontua-se, à luz do Código de Processo Penal (Art. 155 – 157), que o juiz formará sua convicção pela livre apreciação das provas lícitamente produzidas. Assim, conforme Nucci (2014), provar significa ensaiar, verificar, examinar, reconhecer por experiência, aprovar, estar satisfeito com algo, persuadir alguém a alguma coisa ou demonstrar. Nesse contexto, no que concerne a contabilidade, os laudos periciais, os relatórios financeiros, fiscais e de auditoria, os depoimentos especializados e demais demonstrativos podem se revestir como prova judicial. Em síntese, as provas podem se constituir nos diversos elementos que promovem o convencimento do magistrado, concedendo alicerce a sua decisão.

Dessa forma, compreender a utilização das informações contábeis no lastreamento das decisões judiciais, sobretudo como meio de prova na caracterização de crimes de lavagem de dinheiro, se revela relevante para aferição de efetividade dos profissionais junto aos usuários (magistrados), ainda mais em se tratando de matéria penal, que, por sua natureza, consigna elevado teor de responsabilidade no produto ofertado.

Diante do exposto, descortina-se a seguinte pergunta: Quais as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, no âmbito dos processos julgados pelo Supremo Tribunal Federal?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Assim, tendo em vista o problema de pesquisa, tomou-se como objetivo geral analisar as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, no âmbito dos processos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, no período de 2014 a 2020.

### 1.2.2 Objetivos específicos

1. Realizar o levantamento das decisões colegiadas, emitidas pelas turmas ou pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos processos de lavagem de dinheiro relacionados aos crimes contra a administração pública;
2. Descrever os estágios, categorias e técnicas de lavagem de dinheiro, conforme doutrina e arcabouço legal sobre o tema;
3. Classificar o conteúdo das informações identificadas nos processos analisados, quanto ao estágio, categoria e técnica utilizada para lavagem de dinheiro e crime contra a administração pública;
4. Categorizar as formas de contribuição das informações contábeis, enquanto instrumento de subsídio decisório, no âmbito dos processos judiciais relacionados à lavagem de dinheiro;
5. Evidenciar como as informações contábeis, sobretudo no que concerne à existência de laudos periciais e relatórios financeiros, subsidiam os julgamentos dos processos de lavagem de dinheiro relacionados aos crimes contra a administração pública, no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O aperfeiçoamento e a sofisticação dos mecanismos de corrupção, retroalimentados por meio da lavagem de dinheiro (RIZZO, 2013) representa uma limitação ao desenvolvimento econômico, uma vez que acarreta em fuga de recursos que deveriam ser implementados em políticas públicas em prol de toda sociedade, sobretudo, para os extratos sociais mais vulneráveis e dependentes da atuação estatal (MENDRONI, 2018). Investigar o fenômeno, suas causas, impactos, alternativas de solução e relacionamento com a contabilidade se mostra especialmente oportuno.

Assim, o estudo justifica-se pela relevância temática em virtude, sobretudo, do destaque que o combate às fraudes e a corrupção no âmbito público adquire como pressupostos de elevação do patamar social e da construção de uma sociedade verdadeiramente cidadã.

Desse modo, considera-se relevante investigar os mecanismos de lavagem de dinheiro, seus estágios, categorias e técnicas, a partir da análise dos acórdãos emitidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Pontua-se que elegeram-se os processos julgados pelo STF como *locus* de análise, tendo em vista a relevância dos casos que alcançam a mais alta corte da

República, o papel jurisprudencial que o Supremo possui frente a toda estrutura judicial do país, bem como pela viabilidade de acesso remoto eletrônico aos processos.

Nesse sentido, conforme Bottino & Sganzerla (2017), a análise do conteúdo dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal é uma importante iniciativa para entender o os argumentos utilizados pelos magistrados, especialmente em matéria penal. Neste contexto, segundo Coacci (2013), os acórdãos possuem uma característica singular, que fazem com que mereçam ser estudados: são instrumentos importantes para fundar e consolidar paradigmas jurídicos.

Assim, torna-se relevante compreender como as informações contábeis se viabilizam como instrumento para tomada de decisão dos magistrados, avaliando-se a eficácia, sobretudo, dos produtos ofertados a partir de perícia contábil e da contabilidade forense, uma vez que a contabilidade pode atuar como ferramenta de análise dos fatos para evidenciar os caminhos do fluxo financeiro consignados nos vestígios de corrupção (SALLABERRY *et al*, 2020). Por outro lado, também se mostra apropriado a investigação dos procedimentos contábeis que viabilizam a prática criminosa, por meio de controles e sistemas sofisticados (NEU *et al* , 2013 & BOTINHA e LEMES, 2019).

Ademais, estudos que abordem a perspectiva interdisciplinar entre as ciências contábeis e as ciências jurídicas devem ser fomentados. Ainda, em concreto, o entendimento das formas eficazes de subsídios aos usuários da informação contábil (magistrados) possibilita a busca de um posicionamento meritório da ciência contábil na luta contra a corrupção. Além disso, o conhecimento da temática em tela concorre para o aperfeiçoamento dos profissionais da contabilidade, na medida em que se evidenciarão as práticas contábeis mais recorrentes, as quais possibilitaram êxito no deslinde dos processos.

Em complemento, há uma escassez de estudos que façam o levantamento dos reais papéis da Contabilidade frente às anomalias da corrupção com que a sociedade convive (BOTINHA, 2018). De igual modo, são reduzidas as pesquisas nacionais em contabilidade acerca da temática da lavagem de dinheiro (MARAGNO, KUNPP & BORBA, 2019; & MARAGNO & BORBA (2019). Nesse sentido, espera-se contribuir para o preenchimento de lacuna quanto aos estudos nacionais desenvolvidos relacionados à temática criminal e à contabilidade.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

A revisão teórica está dividida em 4 subseções, a saber: 1. Fraude; 2. Crimes contra a administração pública; 3. Lavagem de dinheiro; e 4. Perícia e Contabilidade Forense.

### 2.1 FRAUDE

Pode-se conceituar a fraude como qualquer ato ilegal caracterizado por engano, ocultação ou violação de confiança. Ainda, a fraude se caracteriza como qualquer ato ou omissão intencional planejada para causar engano a terceiros. Segundo Amaral (2019), a principal característica da fraude é a intenção deliberada e consciente de obtenção de recursos de outra pessoa ou organização de forma ilícita. Fraude se reveste do engano intencional de alguém que mente e trapaceia com o objetivo de obter uma vantagem injusta, pessoal, social, política ou econômica (RIHI-BELKAOUI, 2017).

Nesse sentido, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2016) conceitua fraude como qualquer ato ou omissão intencional destinado a ludibriar os outros, resultando em uma perda para a vítima e/ou a obtenção de um ganho para o autor. Em complemento, tem-se que o ato fraudulento não depende da ameaça de violência ou força física. Assim, fraudes são perpetradas por partes e organizações para obter dinheiro, propriedades ou serviços; evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou comercial (*The Institute of Internal Auditors - IIA*, 2014).

A ACFE (2020) conceitua fraude de demonstrações financeiras como um esquema no qual um funcionário causa intencionalmente uma distorção ou omissão de informações relevantes da organização nos relatórios financeiros (por exemplo, registro de receitas fictícias, subestimação de despesas relatadas ou acréscimo artificial dos ativos). A ACFE categorizou as fraudes corporativas em três grupos: corrupção, apropriação indébita de ativos e demonstrações financeiras fraudulentas. A categorização resultou na denominada “árvore da fraude”, conforme anexo A.

Nesse contexto, o fenômeno da fraude é objeto de pesquisas por diversas áreas da ciência como a psicologia, a criminologia, a sociologia e a contabilidade, por exemplo. Cressey (1950) desenvolveu estudo no qual relacionou três elementos que estavam presentes no cometimento de uma fraude por um indivíduo: pressão, oportunidade e racionalização. De forma similar, a AICPA (2020) afirma que a execução da fraude, seja por meio de relatórios financeiros ou pela apropriação indébita de ativos, envolve incentivo ou pressão para cometê-la, uma oportunidade percebida para fazê-la e alguma racionalização do ato.

Assim, de acordo com Castro (2016), o primeiro fator para a ocorrência da fraude está relacionado à pressão ou motivação que justifica a prática do ato ilícito. Também conhecida como motivação, a pressão preceitua a existência de problemas financeiros que não podem ser compartilhados (MACHADO & GARTNER, 2018).

A pressão pode ser interna, oriunda da própria instituição, através de política de metas agressivas para manutenção do emprego ou para obtenção de gratificações e bônus, ou pode estar relacionada com a lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa. Já a pressão externa pode ocorrer por meio de problemas financeiros resultantes do estilo de vida incompatível com a capacidade financeira do fraudador, ou por dívidas financeiras que não podem ser quitadas pelo indivíduo (CASTRO, 2016).

Ainda conforme Castro (2016), o segundo fator associa-se à oportunidade com a qual o fraudador depara-se para realização da prática da fraude, ou seja, à visualização da possibilidade de cometer o ato ilícito devido à existência de falhas no sistema de controle estabelecido pela organização. Assim, no intuito da redução das oportunidades, devem ser instituídos controles que inibam práticas corruptas e fraudulentas (CASTRO, AMARAL E GUERREIRO, 2019). Nesse contexto, Maragno e Borba (2017) destacam que a oportunidade percebida é o mapeamento de que uma fraqueza de controle está presente e, importantemente, que a probabilidade de ser pego é remota.

No que se refere ao terceiro fator (racionalização), este se constitui no processo no qual um agente determina mentalmente que o comportamento fraudulento é uma atitude correta (MACHADO & GARTNER, 2018). Segundo Castro (2016), a racionalização se refere à utilização de subterfúgios, a fim de justificar os atos pelo fraudador, por meio de situações e razões que o levam a manter seu conceito como uma pessoa de confiança, com um comportamento ilegal que parece inteligível a si mesmo.

Nesse contexto, Free (2015) afirma que a exploração e a discussão contínuas de fraudes, suas causas e controles são importantes para o desenvolvimento da contabilidade, auditoria, gerenciamento de riscos, em suma, para os profissionais que trabalham com o combate a fraude. Ainda, o autor pontua que as fraudes impactam fortemente na reputação dos profissionais de contabilidade.

Ademais, Carneiro *et al* (2016) afirmam que os fatos relacionados a fraude podem impactar negativamente na credibilidade da informação das instituições, pois quando há fraudes e atos ilícitos, há um prejuízo generalizado aumentando o risco de todas as atividades econômicas. Dessa forma, visando evitar esta restrição e propiciar confiança para toda a

sociedade faz-se necessária à detecção dos ilícitos e o crescimento de meios fiscalizadores e punitivos.

## 2.2 CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, compreendida como o conjunto de atividades exercidas pelos diversos órgãos do Estado, visa o alcance dos objetivos da República, por meio da promoção do bem-estar coletivo e do desenvolvimento social e econômico da sociedade (BITENCOURT, 2017). Dessa forma, os crimes contra a administração pública rompem com os princípios norteadores da República, e, conseqüentemente, atentam contra o alcance das funções precípua do Estado. Conforme pontuado, os crimes contra a administração pública ensejam conseqüências para toda sociedade, em especial, para as camadas menos favorecidas e necessitadas dos serviços prestados pelo aparelho de Estado. (MENDRONI, 2018).

Cumpra pontuar que, no âmbito do direito penal, o termo “administração pública” possui uma conceituação *lato*, ou seja, compreende uma definição multiforme da atividade estatal, perpassando pelas funções do Estado por meio do pleno exercício das funções precípua dos Poderes constituídos.

Os crimes contra a Administração Pública encontram-se dispostos no Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), entre os arts. 312 ao 359-H. Para o estudo em tela, delimitou-se a análise das informações contábeis relacionadas aos “crimes praticados pelos seus próprios integrantes (funcionários) – arts 312 a 326”; e aos “crimes praticados por particular contra a Administração Pública, em geral e estrangeira – arts. 328 a 337-C” (CUNHA, 2018 & BITENCOURT, 2017). Assim, para fins de visualização, relacionou-se, no quadro 01, o rol de crimes circunscritos na delimitação do estudo.

**Quadro 01: Crimes contra a administração pública**

<b>CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b>			
<b>CRIMES PRATICADOS POR FUNCIONÁRIO PÚBLICO CONTRA A ADMINISTRAÇÃO EM GERAL</b>		<b>CRIMES PRATICADOS POR PARTICULAR CONTRA A ADMINISTRAÇÃO EM GERAL</b>	
<b>Art.</b>	<b>Crime</b>	<b>Art.</b>	<b>Crime</b>
312	Peculato	328	Usurpação de função pública
313	Peculato mediante erro de outrem	329	Resistência
313-A	Inserção de dados falsos em sistema de informações	330	Desobediência
313-B	Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações	331	Desacato
314	Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento	332	Tráfico de Influência

315	Emprego irregular de verbas ou rendas públicas	333	Corrupção ativa
316	Concussão	334	Descaminho
317	Corrupção passiva	334-A	Contrabando
318	Facilitação de contrabando ou descaminho	335	Impedimento, perturbação ou fraude de concorrência
319	Prevaricação	336	Inutilização de edital ou de sinal
320	Condescendência criminosa	337	Subtração ou inutilização de livro ou documento
321	Advocacia administrativa	337-A	Sonegação de contribuição previdenciária
322	Violência arbitrária	337-B	Corrupção ativa em transação comercial internacional
323	Abandono de função	337-C	Tráfico de influência em transação comercial internacional
324	Exercício funcional ilegalmente antecipado ou prolongado		
325	Violação de sigilo funcional		
326	Violação do sigilo de proposta de concorrência		

Fonte: Elaboração própria com base no Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal)

Destaca-se que o detalhamento das condutas e penas relacionadas aos crimes dispostos acima, encontra-se contido no apêndice A e B. Com efeito, tem-se que os crimes praticados contra a administração pública pelos seus próprios integrantes, ou seja, os funcionários públicos, denominam-se crimes funcionais, os quais, de acordo com Carvalho Filho (2018), guardam conexão com a competência funcional do servidor. Nesses casos, o agente, representando o Estado, contrariando a norma, busca com sua conduta fim obscuro e imoral (CUNHA, 2018).

Dessa forma, o exercício da função pública pressupõe conduta proba e adequação aos preceitos legais, bem como consigna um conjunto de obrigações e deveres, os quais constam em leis específicas dos cargos e funções (Di Pietro, 2017). O descumprimento dos deveres pelos funcionários públicos poderá ensejar em apuração e responsabilização nas esferas civil, administrativa e penal (CARVALHO FILHO, 2018).

Cumpre registrar que, para fins criminais, o conceito de funcionário público é mais abrangente do que o habitualmente tratado no Direito Administrativo (Carvalho Filho, 2018 & Di Pietro, 2017). Assim, o Código Penal em seu artigo 327 considera funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública. Ainda, em seu § 1º, equipara a funcionário público a quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora

de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

Ademais, têm-se os crimes praticados por particulares contra a administração pública, esses compreendidos como crimes comuns (CUNHA, 2018). No presente, se trata da conduta dos particulares em desfavor da atividade do Estado, os quais recebem a denominação de *delicta communia* (BITENCOURT, 2017). Assim, como os crimes funcionais, aqueles praticados por particulares deturpam as ações estatais, impactando em toda sociedade, inclusive nos próprios malfeitores (MENDRONI, 2018).

Em consequência dos atos lesivos ao erário público, observa-se, além do desvirtuamento às funções precípua da administração pública, os inúmeros impactos sociais e econômicos decorrentes dos crimes listados anteriormente. Os crimes contra a administração pública atuam de forma opositora à normalidade funcional, à probidade, à moralidade, à eficácia e à incolumidade. (CUNHA, 2018 & BITENCOURT, 2017).

Em específico, potencializam-se os efeitos danosos quando, em consequência dos crimes, os agentes ou as organizações praticam o processo de lavagem de dinheiro, e assim, retroalimentam o sistema que corrompe a sociedade e o Estado.

### 2.3 LAVAGEM DE DINHEIRO

Nessa seção, aborda-se: o histórico, o conceito de lavagem de dinheiro, seus estágios e características e as técnicas habitualmente empregadas.

A expressão lavagem de dinheiro surgiu por volta de 1920, nos Estados Unidos, sendo lá o delito chamado de *money laundering*. A teoria predominante acerca da origem da locução remonta à época em que os gângsteres norte-americanos utilizavam-se de lavanderias para ocultar o dinheiro provindo da atividade ilícita, como a venda de bebidas alcoólicas ilegais (RIZZO, 2013). Embora a expressão tenha sua origem recente, sua prática parece ser muito mais antiga, uma vez que existem evidências de que os piratas na Idade Média já buscavam desvincular os recursos provenientes do crime das atividades criminosas que os geraram (CALLEGARI & WEBER, 2017).

Assim, a lavagem de dinheiro é a expressão utilizada no Brasil para o crime disposto na Lei nº 9.613/98, relacionado ao ato de ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. Tem-se, pois, a necessidade de crime antecedente para fins de enquadramento da lavagem de dinheiro (MENDRONI, 2018). Assim,

nesta pesquisa foram analisados aqueles relacionados aos crimes contra a administração pública.

Pontua-se que, para fins do enquadramento penal do crime de lavagem de dinheiro, se faz necessária além da indicação do crime antecedente, a caracterização de uma conduta autônoma do crime antecedente consumado. Este entendimento foi assentado no julgamento pelo STF dos Embargos Infringentes interpostos na AP 470 (“Mensalão”), quando se concluiu que a percepção de valor indevido por parte do sujeito ativo do delito de corrupção passiva, por interposta pessoa, não pode configurar, igualmente, o delito de lavagem na modalidade *ocultar*.

Dessa forma, se faz necessária à caracterização da prova de ato posterior autônomo ao recebimento, para consumação propriamente dita da lavagem de dinheiro, nos termos do voto condutor do Ministro Luís Barroso “*atos posteriores, destinados a recolocar na economia formal a vantagem indevidamente recebida*” (AP 470 EI-sextos, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ Acórdão: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe de 21.8.2014; AP 470 EI-décimos sextos, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe de 21.8.2014). Assim, reforça-se a necessidade de um maior conjunto probatório, para fins de enquadramento de lavagem de dinheiro, com o intuito de caracterizar tanto o ato “receber” enquadrado como corrupção passiva, como também os atos posteriores de recolocação dos recursos na economia formal.

Nesse contexto, a palavra lavar vem do latim *lavare*, e significa expurgar, purificar, reabilitar. Emerge-se a ideia de tornar lícito o dinheiro advindo de atividades ilegais e reinseri-lo no mercado como se lícito fosse (CALLEGARI & WEBER, 2017). Assim, lavagem de dinheiro pode ser definida como o método pelo qual um indivíduo ou uma organização criminosa processa os ganhos financeiros obtidos com atividades ilegais, buscando conceder aparência de licitude aos recursos obtidos (MENDRONI, 2018).

No que se refere aos estágios/fases da lavagem de dinheiro, Badaró e Bottini (2019), Mendroni (2018), Callegari e Weber (2017) & Rizzo (2013) pontuam que são categorizadas em três momentos, a saber: 1º estágio: Colocação; 2º: estágio: Estratificação/Escurcimento; e 3º estágio: Integração/Conversão.

Segundo Callegari e Weber (2017), no estágio da colocação, os criminosos pretendem fazer desaparecer os valores, bens e direitos que suas atividades ilegais geraram, separando os ativos da ilegalidade. De forma semelhante, Bottini e Badaro (2019) afirmam que a primeira fase da lavagem de dinheiro trata-se do movimento inicial para distanciar o valor de sua

origem criminosa, com a alteração qualitativa dos bens, seu afastamento do local da prática antecedente, ou outras condutas similares.

Mendroni (2018) & Callegari e Weber (2017) convergem ao afirmar que durante a colocação pode-se obter o maior êxito na detecção do crime no bojo das investigações, uma vez que os delinquentes estão mais vulneráveis, em virtude do movimento financeiro inicial, quando um expressivo volume de dinheiro é convertido, facilitando a descoberta. Mendroni (2018) afirma que quanto antes se detecta os esquemas (mecanismos) utilizados no processo de lavagem, maiores são as chances de sucesso em qualquer investigação criminal dessa natureza.

No que se refere ao estágio da estratificação/escurecimento, busca-se ocultar, mascarar e dissimular a origem dos recursos para a se atingir a aparência de licitude. Assim, o agente criminoso objetiva desassociar o dinheiro de sua origem – passando-o por uma série de transações, conversões e movimentações diversas (MENDRONI, 2018 & CALLEGARI & WEBER, 2017).

Por fim, no estágio da integração/conversão, o agente cria justificações ou explicações aparentemente legítimas para os recursos lavados e os incorpora formalmente aos setores regulares da economia (MENDRONI, 2018). Assim, utilizando-se dos mecanismos de reinversão, os produtos da lavagem tornam-se investimentos corriqueiros e necessários, em diversos setores da economia (CALLEGARI & WEBER, 2017). A título exemplificativo, um esquema típico de lavagem de dinheiro, com o detalhamento dos estágios, pode ser visualizado na figura 01 a seguir:

**Figura 01: Fases da Lavagem de Dinheiro**

Fonte: Mendroni (2018)

Na figura 01, observa-se nos estágios/fases referenciados o emprego de algumas técnicas, as quais, decorrente do avanço tecnológico, do incremento à internacionalização e da sofisticação do sistema financeiro, tornaram os crimes dessa natureza cada vez mais complexos. Assim, diversas técnicas são empregadas para a realização do crime, resultando em um enorme desafio às autoridades públicas na detecção e no combate as práticas criminosas de lavagem de dinheiro (MENDRONI, 2018).

Nesse sentido, o quadro 02 consigna, de forma sintética, as técnicas utilizadas habitualmente para o desenvolvimento do crime de lavagem de dinheiro, conforme Mendroni (2018).

**Quadro 02: Técnicas de Lavagem de Dinheiro**

<b>CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO</b>	
<b>Técnica:</b>	<b>Caracterização de Utilização</b>
Estruturação ( <i>Smurfing</i> )	Divisão do “bolo de dinheiro” em muitas quantias pequenas, no limite permitido pela legislação, fazendo vários depósitos bancários em várias contas para depois, oportunamente, reuni-los de volta.
Mescla ( <i>Commingling</i> )	Mescla de recursos ilícitos com os recursos legítimos.
Empresa de Fachada	Entidade legalmente constituída que participa ou aparenta participar de atividade lícita. Constata-se a existência do local (físico), imóvel, somente com a aparência daquilo a que se propõe.

Empresa Fictícia	A empresa fictícia existe, tão somente, no "papel".
Compra/Venda de Bens	Aquisição de bens (por exemplo, carros, barcos, aeronaves, propriedades imobiliárias etc.) ou instrumentos monetários (ações, <i>traveller checks</i> ).
Contrabando de Dinheiro	Transporte físico de dinheiro (em <i>cash</i> ). Dinheiro em espécie escondido/guardado.
Transferência de Fundos	Transferência de valores entre contas e aplicações financeiras.
Compra/Troca de ativos ou instrumentos monetários	Compra de ouro ou pedras preciosas, por exemplo. Ainda, utilização de compra de cartões com créditos pré-pagos, comumente emitidos para viagens ao exterior.
Transferência de dinheiro para o exterior "dólar-cabo" ou "euro-cabo"	Utilização de doleiros – pessoas físicas e/ou jurídicas, autorizadas ou não a realizar as operações, em um sistema de compensação de depósitos sem a remessa efetiva dos valores.
Venda fraudulenta de propriedade imobiliária	Compra de um imóvel e declaração de pagamento de valor substancialmente menor. Pagamento da diferença ao vendedor "por abaixo do pano". Venda pelo preço normal de mercado.
Centro <i>Offshore</i>	As <i>offshores</i> criam e promovem facilidades financeiras de diversos tipos para cidadãos não residentes.
Bolsas de Valores	Utilização do mercado de ações e direitos por meio de transações no âmbito da bolsa de valores.
Companhias Seguradoras	Utilização do mercado de seguros, capitalização e previdência privada aberta.
Jogos e Sorteios	Manipulação das premiações e a realização de alto volume de apostas em determinada modalidade de jogo, buscando fechar as combinações.
Aquisição de antiguidade, objetos de arte	Aquisição de antiguidade, objetos de arte por meio de "simulações" de valores subavaliados/superavaliados.
Processo falso	Utilização de ações judiciais – falsas – que camuflam, no fundo, a necessidade de dar aparência legal a dinheiro obtido ilicitamente. Pode ser realizado por meio de "um acordo" em demanda judicial forjada, ou mediante arbitragem.
Empréstimo falso	Utilização das instituições financeiras com a finalidade de se obter valores "limpos" em troca de outros sem origem pré-justificada.
Restaurantes, <i>fast-foods</i> e comércios de refeições	Dissimulação do número de ingresso de clientes, de refeições vendidas e de faturamento.
Aplicação em Mercados Futuros	Esquemas de compras e vendas casadas.

Fundos <i>Trusts</i>	Os <i>trusts</i> são procurados e investidos em locais com imensa rede bancária, que possuam facilidades de transporte e de meios de comunicação, considerados, no mais das vezes, como “paraísos fiscais”.
Atividade dos advogados e outros profissionais liberais	Utilização de escritórios para movimento dinheiro sujo ou suspeito de origem ilícita, de ditos clientes. Recepção de percentuais à título “honorários” advocatícios, por exemplo.
Simulação de compra e venda de mercadorias com emissão de notas fiscais frias	Emissão de Notas Fiscais falsas por meio da simulação de uma transação de compra e venda de mercadorias.
Contratação de empresa de prestação de serviços	Contratação de "fachada" de uma empresa de prestação de serviços, normalmente de “empreendimentos”, “participações”, “consultoria” ou de “Marketing”.
<i>Cyberbanking</i> ( <i>Wire Transfers</i> )	Transferência criptografadas por meio de agentes intermediários de transferências de valores via internet.
Caixa 1 e Caixa 2 ( <i>Slush Fund</i> )	Dinheiro de origem criminoso, em que agente efetua depósito de valores em contas disfarçadas – as quais deseja que não apareçam. "Caixa 2", ou em contas registradas "Caixa 1".
Igrejas/Templos	Simulação de "doações e ofertas" pelos fies aos templos religiosos.
Criptomoedas – <i>Digital Money</i>	Transações através de criptomoedas, a exemplo de <i>Bitcoin</i>

Fonte: Elaboração própria, adaptada Mendroni (2018)

Do exposto, destaca-se que é natural observar a existência do emprego combinado de várias técnicas no mesmo crime (RIZZO, 2013; MENDRONI, 2018 & CALLEGARI & WEBER, 2017). Nesse sentido, Sallaberry *et al* (2020) afirma que o ganho produzido por um crime está sujeito a um ciclo de transformação em dinheiro limpo, por meio da colocação no sistema financeiro com procedimentos e técnicas de divisão em inúmeras transações, investimentos fictícios, empresas de fachada e transferências eletrônicas para paraísos fiscais.

No que se refere a estudos anteriores desenvolvidos nacionalmente, em âmbito contábil, sobre a temática de lavagem de dinheiro, encontraram-se, sinteticamente, os descritos no quadro 03 a seguir.

**Quadro 03 – Estudos Lavagem de Dinheiro - Contabilidade**

<b>Autor/Ano</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Proceder Metodológico</b>	<b>Achados/Conclusão</b>
Maragno & Borba (2019)	Identificar como ocorria um esquema de lavagem de dinheiro na área de segmento da Diretoria de Abastecimento da Petrobras	Análise de 14 processos judiciais (1ª fase) - Operação “Lava Jato”.	Os achados fornecem detalhes sobre como o esquema foi perpetrado nas fases de colocação, estratificação e integração.
Maragno, Kunpp & Borba (2019)	Compreender os vínculos que conectam cofraudadores em esquemas de corrupção e lavagem de dinheiro presentes na Operação “Lava Jato”.	Análise das denúncias realizadas e documentadas pelo Ministério Público Federal (MPF)	Os resultados demonstraram que os fraudadores líderes já haviam sido condenados anteriormente e/ou possuíam experiência nas fraudes cometidas.

Fonte: Elaboração Própria

Inicialmente, observa-se que são escassas as pesquisas produzidas no Brasil, pelos estudiosos da contabilidade, sobre a temática de lavagem de dinheiro. Os dois estudos encontrados são recentes e desenvolvidos pelo mesmo grupo de pesquisadores. Ambos abordam a lavagem de dinheiro no âmbito da “Operação Lava Jato” e têm por prática metodológica a análise de processos judiciais.

Maragno & Borba (2019) realizaram análise das denúncias apresentadas pelo Ministério Público, constantes em 14 processos judiciais, as quais tramitaram na 1ª instância, 13ª Vara Criminal de Curitiba-PR, com o objetivo de esmiuçar o esquema de lavagem de dinheiro na Petrobras. Os autores identificaram o detalhamento do sistema fraudulento de superfaturamento de obras, a participação de funcionários públicos, empreiteiros, doleiros e agentes financeiros, bem como o caminho da fraude à luz dos três estágios da lavagem de dinheiro (colocação, estratificação e integração).

De forma complementar, Maragno, Kunpp e Borba (2019), também a partir da análise das denúncias apresentadas pelo Ministério Público, neste caso, constantes em 10 processos judiciais, as quais tramitaram na 1ª instância, 13ª Vara Criminal de Curitiba-PR, buscaram compreender os vínculos de concessão entre cofraudadores em esquemas de corrupção e lavagem de dinheiro, presentes na Operação “Lava Jato”, a partir diversas variáveis como, por exemplo, natureza do vínculo e papel desempenhado no crime. Os achados fornecem algumas evidências empíricas dos vínculos funcionais que serviram à organização e invariavelmente para os vínculos afetivos, além de apontar que os fraudadores líderes já haviam sido condenados anteriormente e/ou possuíam experiência nas fraudes cometidas.

Observa-se uma contribuição concreta dos estudos, no que concerne a compreensão da quanto ao esquema de corrupção e aos estágios lavagem de dinheiro, bem como das relações e papéis dos fraudadores nos casos analisados. No entanto, percebem-se lacunas quanto, ao menos, julgamento dos processos pelos magistrados, uma vez que o estudo Maragno & Borba

(2019) limitou-se a análise da denúncia apresentada pelo MPF, bem como a necessidade de maior detalhamento das técnicas e estágios da lavagem e suas relações com as métricas contábeis.

Dessa forma, o aprofundamento da compreensão da utilização das técnicas de lavagem de dinheiro, o robustecimento dos mecanismos de combate à corrupção e a lavagem de dinheiro são necessários para a contabilidade obter êxito no fornecimento de informações que visem à detecção, inibição e punição de tais práticas.

## 2.4 PERÍCIA E CONTABILIDADE FORENSE

Esta seção encontra-se dividida em três tópicos: 1. Conceitos e Objetivos – Perícia e Contabilidade Forense; 2. Estudos Anteriores; e 3. Categorização de contribuições das informações contábeis – Processos Judiciais – Lavagem de Dinheiro.

### 2.4.1 Conceitos e Objetivos – Perícia e Contabilidade Forense

Como destacado, a pesquisa em tela visa analisar, no âmbito dos processos judiciais, como a utilização das informações contábeis contribuem no processo de embasamento e esclarecimento do litígio e, por sua vez, na decisão dos magistrados. Dessa forma, pode haver diversos *inputs* das métricas contábeis, em especial por informações periciais e aquelas oriundas da contabilidade forense.

A perícia, pela ótica mais ampla, pode ser entendida como qualquer trabalho de natureza específica, cujo rigor na execução seja profundo. Dessa maneira, pode haver perícia em qualquer área científica ou até em determinadas situações empíricas (MAGALHÃES *et al.* 2007). Especificamente, no que concerne a perícia contábil, a Norma Brasileira de Contabilidade TP N° 1 (R1), de 19 de março de 2020, a define como 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 pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente (BRASIL, 2020).

No âmbito judicial, Nogueira (2006) pontua que, no conjunto de informações que o magistrado necessita para proferir uma sentença, podem existir questões de ordem técnica, na qual se faça necessária a emissão de um laudo por parte de um perito contador, de forma a contribuir para a solução da lide. Para Aquino & Imoniana (2017), a perícia contábil, utilizada no âmbito jurídico ou arbitral, objetiva produzir provas que darão suporte à decisão do juiz ou do mediador para solução de litígios.

No âmbito judicial, é utilizada como elemento de prova, ou reveladora da verdade em assuntos fisco-contábeis e tem por finalidade a demonstração de um ato ou fato, a qual deve ser efetuada com o embasamento e rigor adequado (HOOG & PETRENCO, 2005). Em complemento, conforme a NBC TP 01 tem-se a existência de perícias oficial e estatal, as quais são executadas por órgãos que compõem o aparelho de Estado, como Polícia Federal e as Polícias Cíveis (BRASIL, 2020). Os peritos oficiais atuam, em geral, no curso de investigações e apresentam resultados que concedem lastro a inquéritos e ações penais em trâmite na justiça.

Assim, a perícia contábil é admitida como meio de prova nos processos judiciais e desempenha uma relevante função na redução da assimetria informacional, proporcionando a análise dos fatos e o subsídio aos magistrados no processo decisório (SANTANA, 1999; ORNELAS, 2007; OLIVEIRA, 2012; NEVES JÚNIOR *et al*, 2013; GONÇALVES *et al*, 2014; MEDEIROS *et al*, 2018 & MIRANDA *et al*, 2020). Santana (1999) destaca que a perícia contábil pode ser observada sob a ótica de um relacionamento "cliente-fornecedor", no qual o magistrado figura como cliente e o profissional de contabilidade como fornecedor de informações.

Em corroboração ao papel do perito contador, Neves Júnior *et al* (2013) afirmam que 71% dos magistrados consideram o trabalho do perito relevante para subsidiar sua decisão. Os juízes entendem que a atuação do perito contador assistente é relevante para o convencimento motivado e julgamento da causa e, ainda, que o parecer pericial contábil pode ser usado para fundamentar o seu processo decisório (ZANNON *et al* 2018).

Por outro lado, apesar de Medeiros *et al* (2018) também compreenderem que o principal objetivo da perícia contábil judicial é auxiliar o magistrado na resolução de um litígio, os autores pontuam que em estudo relacionado a atuação de juízes nas varas cíveis, constou-se que apenas 25% dos magistrados sempre consideram o laudo apresentado pelos peritos contábeis ao proferirem a sentença. De forma similar, Santana (1999) apurou que em apenas 52% dos processos analisados, os laudos contábeis foram muito relevantes na emissão das sentenças pelos juízes. Observa-se, portanto, que embora relevante para a decisão do magistrado, o resultado da perícia contábil por vezes não contribuiu de forma efetiva para tal finalidade, este fato pode estar atrelado aos ruídos presentes na elaboração do laudo pericial, conforme observado por Santos *et al* (2013).

Por sua vez, a perícia contábil não se destina, de forma finalística, à produção de provas para caracterização da existência da fraude. Essa tarefa é incumbida à Contabilidade Forense, cujo objetivo primordial, segundo Ribeiro (2009), é a investigação e a produção de

provas para confirmar ou refutar a existência de uma fraude. Ainda, Gray (2008) argumenta que a auditoria tem como foco a identificação e prevenção de erro, enquanto o contador forense identifica fraudes.

Sobre o tema, por oportuno, cumpre pontuar que, embora as atividades de Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense apresentem pontos convergentes, é certo que possuem características e finalidades próprias. Assim, o quadro 04, a seguir, sintetiza os aspectos característicos de cada uma delas.

**Quadro 04 – Características – Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense**

<b>Característica do trabalho</b>	<b>Auditoria</b>	<b>Perícia</b>	<b>Contabilidade Forense</b>
Objetivo	Emitir opinião	Emitir opinião	Apurar fatos
Natureza	Específica	Ampla	Ampla
Foco	Ambiente de controles internos.	Processo ou ação específica	Processo, ação específica ou demanda executiva.
Periodicidade	Periódico (trimestral e anual)	Pontual	Pontual
Demandantes	Órgãos reguladores, legislação e acionistas.	Juiz ou partes envolvidas	Fraudado (vítima)
Produto final	Parecer / Relatório	Laudo	Relatório
Escopo	Demonstrações financeiras	Quesitos	Denúncia
Tempo	Histórico	Histórico	Histórico e futuro
Tipo	Apuração	Detectivo	Detectivo e Preventivo
Apuração	Fatos e estimativas	Fatos	Fatos
Formação	Contador	Contador	Multidisciplinar

Fonte: Silva (2011)

Observa-se, pois, que a atividade de Perícia e Contabilidade Forense possuem, majoritariamente, um foco processual e uma abordagem detectiva, ao tempo em que a auditoria se relaciona, prioritariamente, ao ambiente de controle e a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. Ainda, tem-se que a Contabilidade Forense circunscreve-se a temática da fraude e possui uma abordagem multidisciplinar de atuação.

Nesse contexto, a atividade do contador forense existe há quase 200 anos (AMARAL, 2019). Louwers (2015) afirma que as origens da contabilidade forense, relacionada ao crime nos EUA, podem ser rastreadas até os métodos inovadores usados pelo agente do Tesouro americano, Frank Wilson, para obter condenações de dois dos mais notórios criminosos da história dos EUA: o gangster Al Capone e o sequestrador / assassino de crianças Bruno Hauptman.

De acordo com DiGabriele & Huber (2015), a contabilidade forense é uma confluência de muitas disciplinas diferentes, como direito, auditoria, contabilidade, finanças, economia, psicologia, sociologia e criminologia. De forma similar, Akinbowale, Klingelhöfer & Zerihun (2020) afirmam que a contabilidade forense é a integração das habilidades de

contabilidade, auditoria e investigação e pode ser descrita como um campo que lida com possíveis transações financeiras ilegais e fraudulentas.

Nesse contexto, Golden *et al.* (2006) salientam que a preocupação dos contadores forenses não é formar opinião geral sobre os demonstrativos contábeis, mas, sim, efetuar exames detalhados sobre a situação patrimonial de organizações, por meio de evidências documentais e testemunhais, e que tem como objetivo apresentar provas e ações preventivas para eliminar ou evitar irregularidades. Os serviços de contabilidade forense, geralmente, envolvem a aplicação de conhecimento especializado e habilidades investigativas para coletar, analisar e avaliar certas questões probatórias e para interpretar e comunicar os resultados (AICPA, 2019).

Em complemento, Silva (2011) afirma que o objetivo da Contabilidade Forense é a apresentação de fatos e evidências que possam ser aceitos por tribunais no desencadeamento de litígios, seja na identificação de autores, desvios, falsificação, manipulação, mas, principalmente, na análise e na apresentação de provas. Em suma, a contabilidade forense busca reconstituir os fatos econômicos e financeiros, por intermédio de evidências na contabilidade e nos seus ambientes auxiliares, para subsídio na apuração de atos investigados (AMARAL, 2019).

Portanto, a Contabilidade Forense se materializa como uma ferramenta de auxílio técnico aos operadores do direito (GONÇALVES, 2015). Lima, Serrano & Cupertino (2020) destacam que a contabilidade forense possui a atribuição de subsidiar a preparação de evidências judiciais, de forma que, auxilie na solução do litígio. Assim, a Contabilidade Forense possui a capacidade de produzir provas hábeis e admissíveis para utilização em Juízo (CARDOSO, 2008).

Em concreto, Brennan (2014) destaca a que a opinião de especialistas contábeis e atuariais contribuiu de forma relevante para a solução de litígios na Irlanda. Assim, os especialistas em contabilidade estão cada vez mais fornecendo testemunhos especializados como parte dos serviços de suporte a litígios financeiros (DOMINO, STRADIOT & WEBINEG, 2015). Do exposto, vê-se a disposição vocacional da contabilidade na busca da evidenciação dos fatos, eventualmente caracterizando o cenário de fraudes, se constituído como alicerce à decisão judicial.

#### 2.4.2 Estudos Anteriores – Contribuição nos Processos Judiciais

Esta seção objetivou abordar os trabalhos observados quanto à Perícia Contábil e à Contabilidade Forense, principalmente em âmbito nacional, destacando, sobretudo, a

metodologia proposta e os achados encontrados. Ainda, verificou-se a abordagem temática e o lócus dos estudos, de maneira que foi possível identificar oportunidades, frente à lacuna observada, para o desenvolvimento do estudo.

Dessa forma, o quadro 05 demonstra a síntese de alguns estudos encontrados, os quais tratam da contribuição da Perícia Contábil e da Contabilidade Forense no bojo de processos judiciais, bem como versam sobre a percepção dos usuários quanto aos produtos apresentados, destacando-se os objetivos das pesquisas, os procedimentos metodológicos e o resumo dos achados/conclusões. Em seguida, procedeu-se aos comentários detalhados das pesquisas apresentadas.

**Quadro 05 – Perícia Contábil e Contabilidade Forense – Contribuição nos Processos Judiciais**

<b>Autor/Ano</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Proceder Metodológico</b>	<b>Achados/Conclusão</b>
Santana (1999)	Fundamentar o arcabouço conceitual da perícia contábil e pesquisar seu efeito no âmbito judicial na construção da prova.	Aplicação de questionário a 90 peritos contábeis, realização de entrevistas com 18 juízes e análise de 32 laudos dos processos com sentença em primeira instância em varas cíveis em São Paulo.	Concluiu que o efeito da perícia contábil, no seu papel de instrumento de prova, é relevante em si, porém não é considerado plenamente satisfatório.
Neves Júnior e Moreira (2011)	Identificar a relevância da perícia contábil como meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado.	Aplicação de questionário junto aos Delegados, Escrivães e Agentes de Polícia das divisões da Diretoria de Combate ao Crime organizado do Departamento de Polícia Federal.	Verificou-se que a Perícia Contábil, no limite de suas atribuições, é um relevante meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado.
Santos <i>et al</i> (2013)	Identificar os ruídos de comunicação existentes no escopo, método, informação, conclusão e apresentação do laudo pericial.	Aplicação de questionário junto a 19 de peritos contadores, 5 magistrados e 15 advogados.	Os resultados mostraram que os ruídos estão presentes em todas as etapas do laudo pericial. Concluiu-se que há necessidade de aperfeiçoamento na elaboração do laudo pericial.
Neves Júnior <i>et al</i> (2013)	Conhecer a opinião dos juízes que atuam na Primeira Instância da Justiça do Trabalho acerca da qualidade e relevância do trabalho desenvolvido pelo perito contábil.	Aplicação de questionário a 135 juízes da Primeira Instância da Justiça do Trabalho	Os resultados revelaram que 58% dos entrevistados consideram como bons e indispensáveis o trabalho desenvolvido pelo perito-contador e que 71% dos magistrados consideram o trabalho do perito relevante para subsidiar sua decisão.

Gonçalves (2015)	Identificar os elementos basilares que o auditor forense deve fazer constar no processo dos crimes fiscais, de modo a permitir uma clara compreensão e comprovação do crime fiscal praticado.	Análise dos processos judiciais / sentenças relacionadas com crimes fiscais ocorridos em Portugal.	Concluiu-se que a demonstração dos fatos contabilisticamente relevantes representam uma contribuição positiva para a valoração da prova produzida, reforçando os elementos do crime fiscal, reduzindo o arquivamento de processos de inquérito e evitando novos julgamentos.
Zannon <i>et al</i> (2018)	Analisar a percepção de juízes sobre a atuação do perito contador assistente, em especial, quanto ao parecer pericial contábil como meio para o convencimento motivado e auxílio no julgamento.	Entrevistas com 13 juízes da esfera cível de 1ª instância na cidade de São Paulo.	Os entrevistados entendem que a atuação do perito contador assistente é relevante para o convencimento motivado e julgamento da causa e que o parecer pericial contábil pode ser usado para fundamentar o processo decisório do juiz, bem como, sua ausência pode prejudicar o julgamento e comprometer o capital jurídico.
Medeiros <i>et al</i> (2018)	Investigar os aspectos determinantes para a qualidade dos trabalhos periciais nas varas cíveis na percepção dos magistrados.	Aplicação de questionário a 17 juízes que atuam nas varas cíveis	Concluiu-se que a qualidade dos laudos periciais deve ser melhorada, maximizando o poder de contribuição do conteúdo do laudo para a decisão dos juízes e a relevância do trabalho pericial para as comarcas cíveis.

Fonte: Elaboração Própria

Em estudo pioneiro em âmbito nacional, Santana (1999), além de realizar uma aprofundada discussão conceitual sobre a perícia contábil e suas nuances, investigou o efeito do trabalho pericial contábil na construção das provas. O caminho metodológico mesclou a aplicação de questionários e entrevistas, bem como a análise dos laudos periciais contábeis em processos nos quais havia sentença proferida. O *locus* de análise foram as varas cíveis no Estado de São Paulo. A autora concluiu que as informações fornecidas pelos peritos-contadores podem não estar satisfazendo a necessidade primária do seu usuário, uma vez que 48% dos laudos analisados foram qualificados como pouco ou nada relevantes para tomada de decisão do juiz.

Neves Júnior e Moreira (2011) desenvolveram estudo acerca do papel da Perícia Contábil como meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado. Realizou-se aplicação de questionário aplicado junto a 35 policiais, entre os quais Delegados, Escrivães e Agentes de Polícia da Diretoria de Combate ao Crime organizado da Polícia

Federal. Os autores concluíram que a Perícia Contábil é um relevante meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado.

A identificação de ruídos de comunicação existentes no escopo, método, informação, conclusão e apresentação do laudo pericial entre juízes, advogados e peritos foi objeto de pesquisa Santos *et al* (2013). Para alcance do objetivo, os autores aplicaram questionários junto a 19 peritos contadores, 5 magistrados e 15 advogados que atuam na região do Alto Vale do Itajaí e tiveram processos judiciais que demandaram perícia contábil. Identificaram-se oportunidades de aperfeiçoamento na elaboração do laudo pericial nos seguintes itens: a) termos utilizados; b) destaque dos pontos mais importantes da análise técnica; c) fundamentação e clareza nas conclusões; d) identificação do ponto controvertido da questão objeto da perícia; e e) adequação da apresentação. Assim, os achados evidenciaram a existência de ruídos em todas as etapas do laudo pericial.

A qualidade do trabalho pericial contábil foi objeto de análise de Neves Júnior *et al* (2013). Os autores objetivaram conhecer a opinião dos juízes que atuam na primeira instância da Justiça do Trabalho, acerca da qualidade e relevância do trabalho desenvolvido pelo perito contábil. Para tal fim, aplicou-se 135 questionários junto a juízes da primeira instância da Justiça do Trabalho em todas as regiões do Brasil. Apesar da identificação das principais falhas apontadas pelos magistrados no trabalho do perito contador, com, inclusive, sugestões de melhoria no produto apresentado pelos peritos, os achados evidenciaram que a maioria dos juízes considerou o trabalho do perito relevante para subsidiar sua decisão.

Em estudo sobre a contribuição da contabilidade forense no âmbito dos processos judiciais, Gonçalves (2015) buscou identificar os elementos basilares que o auditor forense deve fazer constar no processo dos crimes fiscais, de modo a permitir uma clara compreensão e comprovação do crime fiscal praticado. Para tanto, realizou-se a análise dos processos judiciais / sentenças relacionadas com crimes fiscais ocorridos em Portugal, particularmente, junto aos tribunais de Coimbra, Évora, Guimarães, Lisboa e Porto. Ao todo se esmiuçou o total de 20 acórdãos. Os achados apontam para que o trabalho do profissional contábil forense foi eficaz para a valoração da prova produzida, quando da demonstração dos fatos contabilisticamente relevantes, nos quais houve a evidenciação e o reforço dos elementos do crime fiscal, reduziu-se, por conseguinte, o arquivamento dos inquéritos e, ainda, evitou-se novos julgamentos. Dessa maneira, segundo a autora, houve a contribuição por parte do auditor forense para uma maior celeridade da justiça, para redução dos gastos processuais e para a penalização dos criminosos.

Zannon *et al* (2018) analisaram a percepção de juízes sobre a atuação do perito contador assistente, também conhecido por assistente técnico, em especial, quanto ao parecer pericial contábil como meio para o convencimento motivado e auxílio no julgamento. Realizaram-se entrevistas junto a 13 juízes da esfera cível de 1ª instância na cidade de São Paulo. Os achados revelam que os magistrados atribuem relevância a atuação do perito contador assistente, no que se refere ao julgamento da causa, de maneira que o parecer pericial contábil é utilizado na fundamentação da decisão do juiz. Ainda, os juízes expressaram a necessidade de aprimoramento dos peritos contadores em relação ao nível de conhecimento jurídico, linguístico, experiência processual, além de uma postura mais técnica e imparcial, para melhor compreensão e aproveitamento do trabalho apresentado.

No que se refere à qualidade da perícia contábil, Medeiros *et al* (2018) investigaram os aspectos determinantes para a qualidade dos trabalhos apresentados junto às varas cíveis da cidade de Natal/RN. Para alcance do objetivo, houve a aplicação de um questionário a 17 juízes. Os resultados revelam que a especialização acadêmica e a técnica na área da causa é fundamental para a qualidade da perícia contábil, na visão dos magistrados. Além disso, os achados demonstram que apenas 25% dos magistrados sempre consideram o laudo apresentado ao proferirem a sentença e que 92% dos juízes, nunca ou dificilmente, intimam os peritos para prestar esclarecimentos sobre o laudo apresentado. Do exposto, evidencia-se a necessidade de elevação da qualidade dos laudos periciais para se tornarem eficazes no processo de embasamento à decisão dos juízes.

Observa-se que, em síntese, os estudos apresentaram reflexões e contribuições acerca trabalho pericial contábil e da contabilidade forense, destacando a relevância enquanto instrumento de convencimento no bojo de um processo judicial. Do ponto de vista metodológico, percebe-se uma ampla utilização na aplicação de questionários e entrevistas (Santana, 1999; Neves Júnior e Moreira, 2011; Santos *et al*, 2013; Neves Júnior *et al*, 2013; Zannon *et al*, 2018 & Medeiros *et al*, 2018), além da análise de processos, laudos e acórdãos para alcance dos objetivos pretendidos (Santana, 1999 & Gonçalves, 2015).

Por sua vez, identifica-se uma predominância do *locus* judicial nas varas cíveis (Santana, 1999, Zannon *et al*, 2018 & Medeiros *et al*, 2018). Assim, observa-se uma lacuna na abordagem do suporte das informações periciais e forenses no âmbito do direito penal. Ainda, constata-se que em nenhum dos estudos apresentados procedeu-se a análise das decisões emanadas por parte do Supremo Tribunal Federal, havendo, também nessa perspectiva, uma oportunidade de investigação sobre a utilização e a relevância das informações contábeis, nas decisões proferidas pela Suprema Corte Nacional. Dessa forma,

em síntese, observa-se uma necessidade de aprofundamento de análise do suporte das informações contábeis no lastreamento das decisões judiciais, sobretudo diante da escassez de pesquisas concernentes ao aspecto penal e, ainda, junto ao Supremo Tribunal Federal.

#### 2.4.3 Categorização de contribuições das informações contábeis – Processos Judiciais

Com base no referencial teórico levantado, buscou-se categorizar as possibilidades de contribuição das informações contábeis no deslinde dos processos judiciais referentes à lavagem de dinheiro. Assim, as categorias e suas respectivas referências encontram-se evidenciadas no quadro 06.

**Quadro 06: Contribuição das Informações Contábeis – Lavagem de Dinheiro**

<b>Contribuição da Informação Contábil</b>	<b>Referências</b>
Emissão de Laudo Pericial	Santana (1999); Hoog & Petrenco (2005); Nogueira (2006); Oliveira (2012); Neves Júnior <i>et al</i> (2013); Brennan (2014); Aquino & Imoniana (2017); Medeiros <i>et al</i> (2018); Zannon (2018); Miranda <i>et al</i> (2020)
Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência)	Golden <i>et al.</i> (2006); Cardoso (2008); Ribeiro (2009); Silva (2011); Gonçalves (2015); Lima, Serrano e Cupertino (2020);
Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso	Ribeiro (2009); Neu <i>et al</i> (2013); Gonçalves (2015); Barbosa (2015); Botinha e Lemes (2019)
Depoimento do Profissional Contábil	Domino, Stradiot e Webineg (2015) & Lakhani (2019)
Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma	Callegari e Weber (2017); Mendroni (2018); Maragno e Borba (2019);

Fonte: Elaboração própria.

Cumprе ressaltar que os itens constantes no Quadro 06 “Contribuição das Informações Contábeis” não são exaustivos, havendo, seguramente, outras formas e temas em que o profissional contábil contribui para a formação de entendimento e embasamento da decisão do magistrado. Ainda, pontua-se que no bojo de um processo judicial, poderá existir uma ou mais formas de contribuição de informação contábil, as quais devem ter por objetivo o lastro de convencimento do magistrado, seja para fins de condenação ou absolvição dos réus.

Por meio de investigações e pesquisas, a categorização ora apresentada deverá sofrer ajustes e aperfeiçoamentos, tendo em vista, sobretudo, a velocidade de sofisticação e a multiplicidade de mecanismos de lavagem de dinheiro.

### 3 METODOLOGIA

A presente pesquisa tem natureza exploratória tendo em vista a busca da construção de conhecimento em uma área pouco trabalhada, possibilitando o aumento da compreensão da comunidade científica sobre um determinado problema (TRIVIÑOS, 1987). Ademais,

conforme *Sunders, Lewis & Thornhill (2016)*, este estudo enquadra-se como interpretativista, o qual tem como foco principal o entendimento e a explicação do fenómeno.

Para tanto, realizou uma análise multicaso e utilizou-se uma abordagem qualitativa e descritiva, com base em pesquisa documental e análise de conteúdo. Assim, delimitou-se o escopo na análise do inteiro teor dos acórdãos constantes nos processos judiciais de lavagem de dinheiro cujo crime antecedente seja contra a administração pública, no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), no período de 2014 a 2020. A análise dos acórdãos foi adstrita aos processos classificados como Inquéritos e Ações Penais no âmbito do STF, disponíveis para consulta.

Além deste tópico introdutório, o capítulo está dividido em 3 subseções, a saber: 1. Coleta e seleção dos dados; 2. Catalogação dos estágios, categorias e técnicas da lavagem de dinheiro e crimes contra a administração pública; e 3. Utilização das informações contábeis.

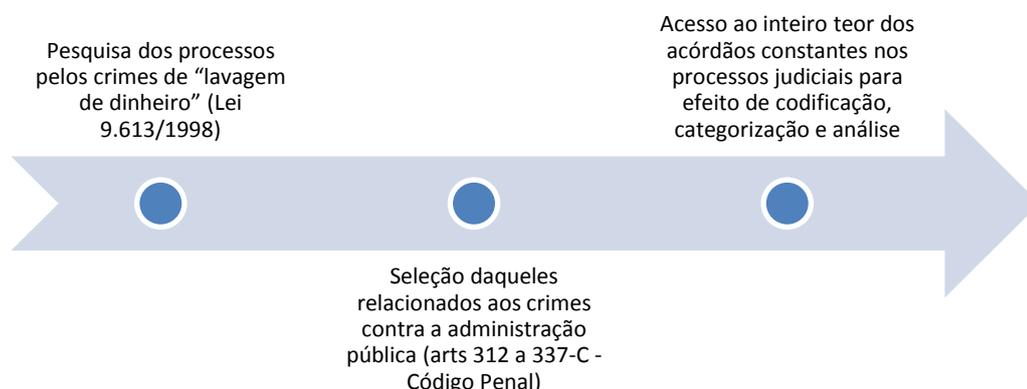
### 3.1 COLETA E SELEÇÃO DOS DADOS

A coleta de dados se deu por meio indireto, através das informações contidas nos processos judiciais disponíveis eletronicamente no *site* do Supremo Tribunal Federal. Assim, conforme *Coacci (2013) & Oliveira e Silva (2005)*, a pesquisa com acórdãos é uma forma de investigação documental, uma vez que possui como fonte principal de dados documentos escritos, oficiais do poder judiciário.

Nesse sentido, o estudo dos acórdãos integra uma perspectiva de análise doutrinal e de jurisprudência dos crimes no intuito de classificar os fatos com relevância criminal, permitindo identificar quais os aspetos relevantes para a decisão dos magistrados (*GONÇALVES, 2015*). Ademais, o banco de dados elaborado para esta pesquisa é composto por informações não estruturadas (textos), de modo que o conjunto do inteiro teor dos acórdãos coletados compõe o *corpus* de análise. Este foi submetido à análise qualitativa, interpretando os achados à luz da literatura (*MADEIRA & GELISKI, 2019*).

Assim, as etapas para o acesso e seleção dos acórdãos nos processos judiciais foram: 1. Pesquisa pelos crimes de “lavagem de dinheiro” (Lei 9.613/1998) no campo de jurisprudência do STF; 2. De posse dos resultados obtidos, procedeu-se à leitura das ementas, selecionando os processos nos quais sejam citados crimes contra a administração pública circunscritos nos arts 312 a 337-C (Código Penal – Decreto-Lei nº 2.848/1940); 3. Com base na seleção realizada, foi acessado o inteiro teor dos acórdãos das decisões constantes dos processos judiciais, para efeito de codificação, categorização e análise. A figura a seguir, demonstra as etapas referenciadas:

**Figura 02: Etapa de Coleta de Dados – Seleção e Acesso dos Processos**



Fonte: Elaboração Própria

Importante salientar que o estudo possui como objetos os Inquéritos e Ações Penais, nos quais haja o inteiro teor do acórdão referente a uma decisão colegiada emitida quanto ao recebimento ou rejeição da denúncia (Inquérito), ou quanto à condenação ou absolvição dos réus (Ação Penal) e que sejam de acesso público, ou seja, não correm em segredo de justiça.

Destaca-se que o inteiro teor dos acórdãos analisados, em linhas gerais, são compostos dos seguintes itens: 1. Identificações gerais do processo; 2. Ementa; 3. Acórdão; 4. Relatório, no qual consta a síntese da denúncia e das alegações da defesa; 5. Voto do Relator; 6. Voto dos demais ministros; 7. Extrato da Ata com a decisão proferida. Salienta-se que todos esses componentes de cada um dos processos foram objeto de leitura na íntegra em, pelo menos, duas oportunidades de modo à obtenção dos dados pretendidos.

Assim, no levantamento dos processos inventariaram-se as seguintes informações: (1) tipo de processo (Inquérito ou Ação Penal); (2) número do processo; (3) quantidade de páginas do inteiro teor do acórdão; (4) investigados / réus; (5) data do julgamento; (6) montante dos valores relativo aos indícios/provas de lavagem de dinheiro; (7) resultado dos julgamentos; e (8) crime contra a administração pública.

### 3.2 CATALOGAÇÃO DOS ESTÁGIOS, CATEGORIAS, TÉCNICAS DA LAVAGEM DE DINHEIRO E CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA;

Com efeito, houve a categorização referente ao conteúdo das informações identificadas, no que se refere à temática de Lavagem de Dinheiro e Crimes Contra a Administração Pública, de acordo com as bases doutrinárias de Mendroni (2018) e Bitencourt (2017), respectivamente. Destaca-se, conforme asseveram Bottino e Sganzerla (2017), que as referências ao doutrinador Cesar Roberto Bitencourt foram proeminentes durante o

juízo da Ação Penal 470 (Mensalão) tanto no que se refere aos itens julgados quanto na etapa de dosimetria das penas.

Assim, inicialmente, procedeu-se a captação da frequência dos itens relacionados no quadro 07 a seguir, no que concerne à presença nas peças processuais analisadas, conforme conceitos trazidos no referencial teórico.

**Quadro 07: Estágio e Categoria – Crime de Lavagem de Dinheiro**

<b>CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO</b>		
<b>Dimensão</b>	<b>Fases</b>	<b>Variável de Análise</b>
Estágio	Colocação	Utilização de atividades comerciais e as instituições financeiras, tanto bancárias, como não bancárias, para introduzir montantes em espécie no circuito financeiro legal.
	Estratificação	Dissociação do dinheiro de sua origem – passando por uma série de transações, conversões e movimentações diversas.
	Integração	Incorporação formal do dinheiro nos setores regulares da economia.
Categoria	Conversão de Bens	Troca os valores ou o dinheiro por bens materiais.
	Movimento de Dinheiro/Valores/Direitos	Movimento de valores ou o dinheiro por meio de bancos, países e praças, dividindo-o e tornando a reuni-lo, por diversas formas de transferências e em nomes e contas diversas.

Fonte: Elaboração própria, adaptada Mendroni (2018)

Salienta-se, por oportuno, que em um mesmo processo pode-se observar a identificação de um ou mais estágios da lavagem de dinheiro, bem como a presença das duas categorias estudadas (RIZZO, 2013; MENDRONI, 2018 & CALLEGARI & WEBER, 2017).

Com o objetivo de aprofundamento na temática estudada, investigou-se, ainda, a referência a caracterização probatória no que concerne aos estágios da lavagem de dinheiro (Colocação, Estratificação e Integração), uma vez que Mendroni (2018) & Callegari e Weber (2017) afirmam que a etapa de investigação e produção de provas se vincula mais proeminentemente ao estágio da colocação. A afirmação consigna, de forma subjacente, que à medida do avanço dos estágios da lavagem de dinheiro, aumenta-se a complexidade e a sofisticação das transações, dificultando-se, dessa forma, o rastreamento e a materialização das provas do crime praticado.

Assim, o levantamento realizado averiguou se a afirmativa de Mendroni (2018) & Callegari e Weber (2017) quanto à caracterização dos crimes encontra-se relacionada,

prioritariamente, ao estágio da colocação se aplica aos casos de lavagem de dinheiro relacionados aos crimes contra a administração pública, objeto da pesquisa em tela.

Ademais, no que se refere às técnicas utilizadas para lavagem de dinheiro, se identificaram as frequências constantes nos processos, conforme a caracterização das situações descritas no quadro 08, a seguir. Salienta-se que, para efeitos de observação e catalogação da técnica de lavagem de dinheiro, o estudo baseou-se nos eventos característicos descritos no Quadro 02: “Técnicas de Lavagem de Dinheiro”, conforme disposto em Mendroni (2018).

No mais, de igual forma as dimensões anteriores (estágio e categoria), pontua-se que, tendo em vista a complexidade dos crimes, verificou-se a existência de mais de uma técnica utilizada no mesmo caso, assim foram catalogadas/categorizadas todas as técnicas captadas na análise das peças.

**Quadro 08: Síntese das Técnicas de Lavagem de Dinheiro**

<b>TÉCNICAS - LAVAGEM DE DINHEIRO</b>	
Estruturação ( <i>Smurfing</i> )	Aquisição de antiguidade, objetos de arte
Mescla ( <i>Commingling</i> )	Processo falso
Empresa de Fachada	Empréstimo falso
Empresa Fictícia	Restaurantes, <i>fast-foods</i> e comércios de refeições
Compra/Venda de Bens	Aplicação em Mercados Futuros
Contrabando de Dinheiro	Fundos <i>Trusts</i>
Transferência de Fundos	Atividade dos advogados e outros profissionais liberais
Compra/Troca de ativos ou instrumentos monetários	Simulação de compra e venda de mercadorias com emissão de notas fiscais frias
Transferência de dinheiro para o exterior “dólar-cabo” ou “euro-cabo”	Contratação de empresa de prestação de serviços
Venda fraudulenta de propriedade imobiliária	<i>Cyberbanking (Wire Transfers)</i>
Centro <i>Offshore</i>	Caixa 1 e Caixa 2 ( <i>Slush Fund</i> )
Bolsas de Valores	Igrejas/Templos
Companhias Seguradoras	Criptomoedas – <i>Digital Money</i>
Jogos e Sorteios	

Fonte: Elaboração própria, adaptada Mendroni (2018)

Destaca-se que as práticas sinteticamente mencionadas no quadro 08 necessitam ter vinculação com origem ilícita para a caracterização como lavagem de dinheiro. Nesse sentido, rememora-se que lavagem de dinheiro pode ser definida como o método pelo qual um indivíduo ou uma organização criminoso processa os ganhos financeiros obtidos com atividades ilegais, buscando trazer a sua aparência para obtidos licitamente. Trata-se, portanto,

de crime que depende da existência de outro antecedente, que gera ganhos ilícitos, de bens, direitos ou valores (MENDRONI, 2018).

No caso, as infrações penais tratadas são àquelas enquadradas como crimes contra administração pública. Assim, estas informações foram captadas pelo seu enquadramento referencial nos processos judiciais, seja na fase de oferecimento da denúncia (inquérito) ou na etapa do julgamento da ação penal, à luz da disposição dos arts 312 a 337-C do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), conforme quadro 01: “Crimes contra a administração pública”.

### 3.3 UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com a literatura apresentada, foi proposta a categorização materializada no quadro 06 “Contribuição das Informações Contábeis – Lavagem de Dinheiro”, o qual consigna formas de suporte ao processo decisório do magistrado, no âmbito dos processos judiciais relacionados aos crimes de lavagem de dinheiro. Em síntese, foram propostas as seguintes categorias: 1. Emissão de Laudo Pericial; 2. Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência); 3. Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso; 4. Depoimento do Profissional Contábil; e 5. Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma.

Assim, conforme categorização proposta, foram mapeadas e inventariadas as situações características, observadas no bojo do inteiro teor dos acórdãos analisados, de acordo com o detalhamento exposto no quadro 09, a seguir:

**Quadro 09: Contribuição das Informações Contábeis - Detalhamento**

<b>Contribuição da Informação Contábil</b>	<b>Situações Características - Detalhamento</b>
Emissão de Laudo Pericial	Laudo Pericial como subsídio para recebimento da denúncia
	Laudo Pericial apresentado pela defesa
	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência)	Relatório como subsídio para o recebimento da denúncia
	Relatório como subsídio para caracterização de corrupção passiva
	Relatório como subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro
Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso	Controle contábil do dinheiro da propina
	Utilização de sistema contábil para controle e/ou operacionalização do esquema criminoso
Depoimento do Profissional Contábil	Depoimento do contador ou <i>controller</i> no âmbito do processo
Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma	Caracterização do crime antecedente
	Configuração de condutas autônomas

Fonte: Elaboração própria.

Além das categorias acima, no que diz respeito às informações contábeis constantes nos processos judiciais, realizou-se o levantamento da existência de lastreamento das decisões proferidas pelos magistrados a partir de relatórios de auditoria interna ou externa, pareceres contábil, ou outro tipo de pronunciamento técnico, considerando as inúmeras possibilidades de participação do profissional de contabilidade na elucidação dos fatos por meio de suas informações, as quais podem se constituir como meio de prova no bojo do processo judicial. Ainda, identificaram-se os processos nos quais não foi possível detectar existência de laudos, relatórios ou demais peças que visariam suportar a decisão emitida pelo magistrado e o relacionamento com julgamento proferido.

A fim de possibilitar melhor compreensão, a análise e a discussão da contribuição das informações contábeis estão exemplificadas com trechos dos acórdãos, de modo a evidenciar a categorização realizada.

## 4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O capítulo encontra-se dividido em cinco seções, a saber, (1) caracterização do objeto de análise – processos judiciais; (2) estágios, categorias e técnicas utilizadas para lavagem de dinheiro (3) análise qualitativa da contribuição das informações contábeis-Inquéritos; (4) Estudo dos Casos – Ações Penais; e (5) discussão e interpretação dos resultados conforme a literatura apresentada no referencial teórico.

### 4.1. CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ANÁLISE – PROCESSOS JUDICIAIS

A análise descritiva se propõe a contextualizar aspectos dos processos judiciais objeto de análise e os resultados dos julgamentos. Assim, de acordo com a delimitação proposta, realizou-se o levantamento dos processos judiciais (Inquéritos e Ações Penais) no âmbito do STF, relativos à lavagem de dinheiro cujo crime antecedente seja contra a administração pública, no período de 2014 a 2020.

Assim, de acordo com os parâmetros apresentados, tomaram-se como escopo da pesquisa os processos relacionados a seguir:

**Quadro 10: Inquéritos e Ações Penais – Objeto de Análise**

<b>Processos Judiciais - STF</b>		
<b>Inquéritos</b>	<b>Inquéritos</b>	<b>Ações Penais</b>
Inq 2667	Inq. 4005	AP 644
Inq 2760	Inq. 4011	AP 863
Inq 3984	Inq. 4074	AP 945
Inq. 3515	Inq. 4112	AP 996
Inq. 3979	Inq. 4118	AP 1002
Inq. 3980	Inq. 4141	AP 1003
Inq. 3982	Inq. 4215	AP 1019
Inq. 3990	Inq. 4216	
Inq. 3994	Inq. 4259	
Inq. 3997	Inq. 4347	

Fonte: Elaboração própria

Conforme quadro 10, foram selecionados 27 processos judiciais para procedimento de análise do inteiro teor dos acórdãos. Destes, 20 processos se referem a Inquéritos, nos quais há o julgamento dos investigados quanto ao recebimento ou a rejeição da denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal, os demais, que totalizam 07 processos, são enquadrados como Ações Penais, que consiste em fase posterior ao Inquérito, oportunidade na qual se decide pela condenação ou absolvição dos réus. Pontua-se que no desenvolvimento da avaliação foram lidas as 3.649 (três mil, seiscentas e quarenta e nove) laudas do inteiro teor

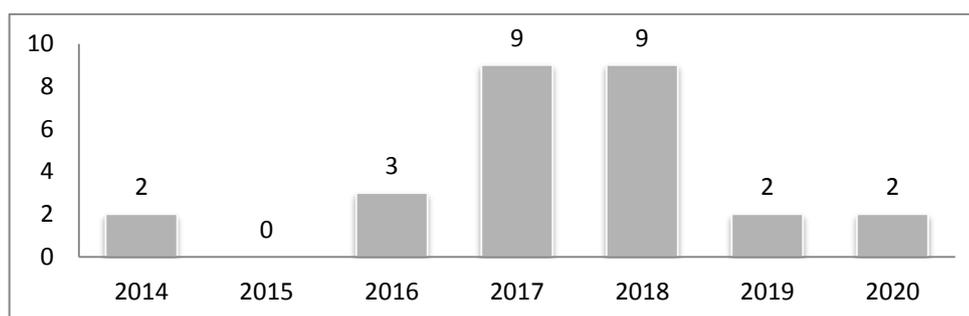
dos acórdãos relacionadas aos 27 processos, as quais subsidiaram a catalogação, categorização e análise realizada.

No âmbito dos processos analisados, foram identificados 58 investigados relacionados aos 20 Inquéritos referenciados acima, bem como 14 réus vinculados às Ações Penais citadas no quadro 10. Assim, ao todo, o Ministério Público Federal acusou 72 pessoas pelo crime de lavagem de dinheiro. Pontua-se que a lista com o número dos processos analisados e seus respectivos investigados ou réus consta no apêndice C.

Registre-se, por específico, que o julgamento da Ação Penal 945 consigna situação *sui generis*, uma vez que se trata, na realidade, de ratificação do recebimento da denúncia, situação ordinariamente amoldada ao julgamento do Inquérito. Na espécie, tem-se que o recebimento da denúncia havia se dado em processo judicial originário da 1ª instância, contudo o réu fora diplomado deputado federal e o processo judicial foi deslocado, por competência, para o STF. Assim, houve o julgamento em questão, o qual ratificou o recebimento da denúncia.

O gráfico 01 demonstra a distribuição temporal dos anos em que foram proferidas as decisões ora sob avaliação. Verifica-se que foram realizados julgamentos em todos os exercícios delimitados na pesquisa, à exceção do ano de 2015. Destaca-se o volume de processos julgados nos exercícios de 2017 e 2018, atribuindo-se o fato, conforme conteúdo dos processos, a proposição de várias denúncias pelo MPF relacionadas à “Operação Lava Jato”.

**Gráfico 01: Distribuição anual – Julgamento dos Processos**



Fonte: Elaboração própria

Identificou-se, ainda, nos processos analisados o montante dos valores relativos aos indícios/provas de lavagem de dinheiro correspondente aos investigados e réus. Por conseguinte, totalizou-se o somatório de R\$ 517.146.077,64 (Quinhentos e dezessete milhões, cento e quarenta e seis mil, setenta e sete reais e sessenta e quatro centavos), a título de recursos públicos que por ventura foram ou estão sob análise da prática de lavagem de dinheiro. Esclarece-se que foram excluídos do montante os valores “duplicados” quando um

mesmo fato foi objeto de Inquérito e Ação Penal, como por exemplo, às Ações Penais - AP 996, AP 1002, AP 1003 e AP 1019 -, cujos valores estão inclusos nos Inquéritos: Inq. 3997, Inq. 4216, Inq. 3979 e Inq. 3990, respectivamente.

Por fim, a tabela 01 sintetiza os dados referentes aos resultados dos julgamentos proferidos nos Inquéritos e nas Ações Penais.

**Tabela 01: Resultado dos Julgamentos**

Processo	Julgamento	
	Inquérito*	Recebimento de Denúncia
	14	7
Ação Penal	Condenação	Absolvição
	3	3

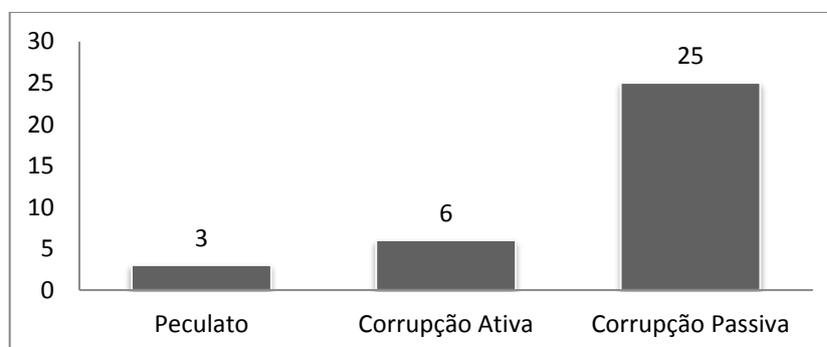
Fonte: Elaboração própria

\* Em virtude da especificidade do julgamento da Ação Penal 945, para fins de resultado de julgamento, equiparou-se a AP 945 a um Inquérito.

A análise e a discussão dos elementos que ensejaram as decisões emitidas encontram-se em seção específica. De pronto, percebe-se predominância no recebimento das denúncias na fase de Inquérito, em virtude, sobretudo, dos elementos probatórios de natureza indiciária, os quais se revelam como satisfatórios para esta fase do processo. Por outro lado, no julgamento das Ações Penais, verifica-se equiparação entre condenações e absolvições, atribui-se o fato a uma maior rigidez por parte dos magistrados em relação aos elementos de prova trazidos aos autos para efeitos de condenação dos réus.

Conforme pontuado, o enquadramento no crime de lavagem de dinheiro pressupõe uma infração penal antecedente. No presente, tomou-se como base os crimes contra a administração pública para averiguação dos processos de lavagem de dinheiro. No gráfico a seguir, constam os crimes observados nos 27 processos judiciais analisados.

**Gráfico 02: Crime contra a Administração Pública - Antecedente**



Fonte: Elaboração própria

Da relação de crimes contra a administração pública, verificou-se nos processos analisados a referência a três tipos de crimes constantes no código penal: Art. 312 - Peculato,

Art.333 - Corrupção Ativa e Art. 317 - Corrupção Passiva. Cumpre destacar que a quantidade de crimes referenciados (34) supera a quantidade de processos, uma vez que no mesmo processo pode haver mais de uma tipificação penal. Ainda, pontua-se que os crimes encontrados (Peculato, Corrupção Ativa e Corrupção Passiva) se vinculam de forma direta a apropriação, ao oferecimento e ao recebimento/solicitação de vantagens e/ou valores, de forma que relacionam-se essencialmente com a lavagem de dinheiro.

#### 4.2 ESTÁGIOS, CATEGORIAS E TÉCNICAS UTILIZADAS PARA LAVAGEM DE DINHEIRO

A catalogação dos estágios da lavagem de dinheiro (colocação, estratificação e integração) seguiu o enquadramento situacional descrito no quadro 07: “Estágio e Categoria – Crime de Lavagem de Dinheiro”. Assim, para os fins deste inventário foram listados os 14 Inquéritos nos quais houve a aceitação da denúncia de lavagem de dinheiro, uma vez que nesses casos existem, ao menos, indícios da prática do crime, fato não admitido nos Inquéritos nos quais houve a rejeição da denúncia e que, portanto, foram excluídos da catalogação para fins de estágio de lavagem de dinheiro. De maneira análoga, elencaram-se os estágios referentes às três Ações Penais, cujo resultado do julgamento foi pela condenação referente ao crime de lavagem de dinheiro, excluindo-se, por conseguinte, àqueles processos em que houve a absolvição dos réus.

Ademais, procedeu-se o levantamento da frequência das categorias de lavagem de dinheiro (Conversão de Bens e Movimento de Dinheiro/Valores/Direitos), também nos termos descritos do quadro 07. Assim, a tabela 02 demonstra que os três estágios foram observados nos processos analisados, inclusive com frequências similares. Ainda, constatou-se que em todos os 17 processos houve o enquadramento da categoria Movimento de Dinheiro/Valores/Direitos, conforme pode ser visualizado a seguir:

**Tabela 02: Estágios e Categorias da Lavagem de Dinheiro**

<b>Dimensão</b>	<b>Parâmetro</b>	<b>Nº Processos</b>	<b>% Processos</b>
<b>Estágio</b>	Colocação	15	88%
	Estratificação	15	88%
	Integração	13	76%
<b>Categoria</b>	Conversão de Bens	5	29%
	Movimento de Dinheiro/Valores/Direitos	17	100%

Fonte: Elaboração própria

A figura 03 evidencia as observações das técnicas de lavagem de dinheiro nos 17 processos (14 Inquéritos e 3 Ações Penais) delimitados anteriormente. Para tanto, elencou-se as técnicas constadas, por estágio da lavagem de dinheiro. Assim, uma mesma técnica, como por exemplo: transferência de fundos, pôde ser aferida em mais de uma oportunidade, quando da ocorrência de eventos distintos que possibilitaram o enquadramento em estágios próprios.

**Figura 03: “Nuvem de palavras” – Técnicas de Lavagem de Dinheiro**



Fonte: Elaboração própria

Em complemento, como forma de facilitar a compreensão das técnicas utilizadas, optou-se pela evidenciação com a discriminação das frequências observadas, nos termos da tabela a seguir, com o detalhamento sintético das técnicas, à luz do disposto no quadro 02.

**Tabela 03: Técnicas de Lavagem de Dinheiro**

<b>Técnica Utilizada</b>	<b>Caracterização de Utilização</b>	<b>Frequência</b>
Transferência de Fundos	Transferência de valores entre contas e aplicações financeiras.	23
Caixa 1 e Caixa 2 ( <i>Slush Fund</i> )	Dinheiro de origem criminosa, em que agente efetua depósito de valores em contas disfarçadas – as quais deseja que não apareçam. "Caixa 2", ou em contas registradas "Caixa 1".	13
Estruturação ( <i>Smurfing</i> )	Divisão do “bolo de dinheiro” em muitas quantias pequenas, no limite permitido pela legislação, fazendo vários depósitos bancários em várias contas para depois, oportunamente, reuni-los de volta.	12
Contrabando de Dinheiro	Transporte físico de dinheiro (em <i>cash</i> ). Dinheiro em espécie escondido/guardado.	11
Empresa de Fachada	Entidade legalmente constituída que participa ou aparenta participar de atividade lícita. Constata-se a existência do local (físico), imóvel, somente com a aparência daquilo a que se propõe.	7
Mescla ( <i>Commingling</i> )	Mescla de recursos ilícitos com os recursos legítimos.	6
Compra/Venda de Bens	Aquisição de bens (por exemplo, carros, barcos, aeronaves, propriedades imobiliárias etc.) ou instrumentos monetários (ações, <i>traveller checks</i> ).	6
Atividade dos advogados e outros profissionais liberais	Utilização de escritórios para movimento dinheiro sujo ou suspeito de origem ilícita, de ditos clientes. Recepção de percentuais á título “honorários” advocatícios, por exemplo.	6
Contratação de empresa de prestação de serviços	Contratação de "fachada" uma empresa de prestação de serviços, normalmente de “empreendimentos”, “participações”, “consultoria” ou de “Marketing”.	6
Transferência de dinheiro para o exterior “dólar-cabo” ou “euro-cabo”	Utilização de doleiros – pessoas físicas e/ou jurídicas, autorizadas ou não a realizar as operações, em um sistema de compensação de depósitos sem a remessa efetiva dos valores.	4
Centro Offshore	As <i>offshores</i> criam e promovem facilidades financeiras de diversos tipos para cidadãos não residentes.	4
Empresa Fictícia	A empresa fictícia existe, tão somente, no "papel".	3
Venda fraudulenta de propriedade imobiliária	Compra de um imóvel e declaração de pagamento de valor substancialmente menor. Pagamento da diferença ao vendedor “por debaixo do pano”. Venda pelo preço normal de mercado.	3
Aquisição de antiguidade, objetos de arte	Aquisição de antiguidade, objetos de arte por meio de "simulações" de valores subavaliados/superavaliados	2
Empréstimo falso	Utilização das instituições financeiras com a finalidade de se obter valores “limpos” em troca de outros sem origem pré-justificada.	2
Compra/Troca de ativos ou instrumentos monetários	Compra de ouro ou pedras preciosas, por exemplo. Ainda, utilização de compra de cartões com créditos pré-pagos, comumente emitidos para viagens ao exterior.	1
Processo falso	Utilização de ações judiciais – falsas – que camuflam, no fundo, a necessidade de dar aparência legal a dinheiro obtido ilicitamente. Pode ser realizado por meio de “um acordo” em demanda judicial forjada, ou mediante arbitragem.	1
Fundos <i>Trusts</i>	Os <i>trusts</i> são procurados e investidos em locais com imensa rede bancária, que possuam facilidades de transporte e de meios de comunicação, considerados, no mais das vezes, como “paraísos fiscais”.	1

Fonte: Elaboração própria

A tabela 03 evidenciou que nos 17 processos analisados foram utilizadas 111 técnicas de lavagem de dinheiro, conforme detalhamento proposto por Mendroni (2018). Destaca-se uma elevada utilização de 4 técnicas, as quais responderam por mais da metade dos procedimentos observados, a saber: Transferência de Fundos, Caixa 1 e Caixa 2 (*Slish Fund*), Estruturação (*Smurfing*) e Contrabando de Dinheiro.

Além disso, algumas técnicas relacionadas no quadro 02 não foram observadas em nenhum dos processos analisados, foram elas: Bolsas de Valores, Companhias Seguradoras, Jogos e Sorteios, Restaurantes, *fast-foods* e comércios de refeições, Aplicação em Mercados Futuros, Simulação de compra e venda de mercadorias com emissão de notas fiscais frias, Cyberbanking (*Wire Transfers*), Igrejas/Templos e Igrejas/Templos e Criptomoedas – *Digital Money*. Por sua vez, detectou-se a utilização de duas técnicas de lavagem de dinheiro que não se encontram naquelas previstas por Mendroni (2018): (1) Quitação de Obrigações e Credores (4 observações) e (2) Fabricação de ‘caixa fictício’ em Declaração de Imposto de Renda (2 observações).

### 4.3 ANÁLISE QUALITATIVA DA CONTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS - INQUÉRITOS

Para fins de facilitar a compreensão, esta seção consiga a análise da contribuição das informações contábeis nos **Inquéritos** a partir das categorias relacionadas no capítulo 3: Metodologia, a saber. 1. Emissão de Laudo Pericial; 2. Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência); 3. Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso; 4. Depoimento do Profissional Contábil; e 5. Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma. Por fim, destacaram-se as características em comum dos Inquéritos que tiveram a denúncia rejeitada. Evidenciaram-se, de forma exemplificativa, excertos dos acórdãos a título de ilustração.

#### 4.3.1 Emissão de Laudo Pericial - Inquéritos

No que concerne às situações características da contribuição da informação contábil, tem-se, inicialmente, a identificação da emissão dos Laudos Periciais Contábeis, os quais têm por objetivo o subsídio para recebimento da denúncia no âmbito do Inquérito. Nesses casos, houve a identificação explícita da referência aos Laudos Contábeis em seis Inquéritos, conforme demonstrado no quadro 11, disposto a seguir.

**Quadro 11: Laudos Periciais Contábeis - Subsídio para o recebimento da denúncia**

<b>Laudos Periciais com subsídio para recebimento da denúncia</b>		
<b>Processo</b>	<b>Exemplo Característico</b>	<b>Decisão</b>
Inq. 2667	"Os elementos do <b>funcionamento geral do esquema delituoso, operado na Assembleia Legislativa de Mato Grosso, estão descritos na cópia do Laudo de Exame Contábil 126/2005</b> (Apenso 3), realizado pelo Instituto de Criminalística da Superintendência Regional do Departamento de Polícia Federal no Estado de Mato Grosso, por seu Setor Técnico-Científico." fl. 9	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 2760	Existência de <b>Relatório de Análise / laudo com descrição de fatos e valores movimentados</b> entre as empresas, no que concerne ao lastreamento do recebimento da denúncia pelo relator. fl. 15	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3984	"O advogado Paulo Roberto Baeta Neves, prontamente, transferiu a quantia de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) ao denunciado Luis Carlos Batista Sá (fl. 829), <b>conforme detalha o Laudo Pericial 1524/2015- INC/DITEC/DPF (fls. 817-832)</b> ". - Existência de Laudo Pericial que lastreou o recebimento da denúncia. fl. 26	<b>Recebimento da Denúncia</b>
	"A Informação Policial 80/2015 (fls. 80- 105 da AC 4.005/DF - apenso 7), com auxílio do <b>Laudo Pericial 1524/2015</b> , já referido, converge na identificação de inúmeras transações bancárias a partir do recebimento dos R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais)" fl. 27	
Inq. 3990	" <b>O perito da Polícia Federal</b> verificou, ainda, quantias relativamente altas declaradas como "caixa", "possivelmente dinheiro depositado na Caixa Econômica Federal ou mesmo dinheiro em espécie, na ordem de R\$ 250.000,00 em 2011, R\$ 300.000,00 em 2012 e R\$ 320.000,00 em 2013" (fl. 733). <b>Os valores, conforme destacado no laudo</b> , "se mostraram significativos frente ao patrimônio líquido do investigado (R\$ 771.737,42 em 2012 e R\$ 1.009.205,99 em 2013)" fl.60	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3997	"As <b>movimentações financeiras do acusado indicam depósitos em dinheiro efetuados, sem identificação da origem, em múltiplas oportunidades, de forma fracionada</b> , em valor individual inferior a R\$ 10.000,00 ou a R\$ 100.000,00, nas mesmas datas ou em dias próximos, mecanismo utilizado para burlar a fiscalização do Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF. É o que consta do <b>Laudo Pericial Criminal</b> (contábil-financeiro) de fls. 1.087-1.097." fl 53	<b>Recebimento da Denúncia</b>
	"O <b>Laudo de Perícia Criminal Federal (contábil-financeiro)</b> 1.211/2015-INC/DITEC/DPF (fls. 745-750) também comprovou repasses de quantias ao parlamentar por meio do Posto da Torre." fls. 56 e 57	
Inq. 4112	"(...) <b>análises periciais da Polícia Federal evidenciaram as estratégias de ocultação dos valores</b> , tais como os laudos n. 1480/2015-INC/DITEC/DPF (fls. 704-718 do INQ 3.883), n. 1547/2015-INC/DITEC/DPF (fls. 797-830 do INQ 3.883) e 80/2016-INC/DITEC/DPF (fls. 1.031-1.071 do INQ. 3.883)." fl. 104	<b>Recebimento da Denúncia</b>

Fonte: Elaboração própria.

Conforme descrito no quadro 11, os laudos periciais referenciaram, por exemplo, "o funcionamento do esquema delituoso" (Inq. 2667); "a descrição de fatos e valores movimentados" (Inq. 2760); "a identificação de inúmeras transferências bancárias" (Inq. 3984); "valores significativos de depósitos" (Inq. 3990); "movimentações financeiras dos acusados" (Inq. 3997) e "evidências das estratégias de ocultação de valores" (Inq. 4112). Os laudos referenciados nestes Inquéritos foram apresentados no bojo da acusação formulada pelo MPF.

Tendo em vista as decisões dos julgamentos referenciados, pelo recebimento das denúncias, vislumbra-se que a apresentação dos Laudos Periciais Contábeis, como instrumento de prova em alicerce à denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal, se mostrou eficaz. É certo, por outro lado, que o Laudo Pericial contribuiu para o recebimento da denúncia, porém não foi o único elemento de prova apresentado nas peças, de forma que, não se pode afirmar que o recebimento das denúncias se deveu exclusivamente a sua existência. Não obstante, pode-se pontuar que a sua referência pelo Relator do processo aos laudos periciais concede relevo como elemento significativo para o recebimento da denúncia e prosseguimento da Ação Penal.

O quadro 12 evidencia os resultados nos quais foram apresentados Laudos Periciais Contábeis pelas defesas.

**Quadro 12: Laudo Pericial apresentado pela defesa**

Laudo Pericial apresentado pela defesa		
Processo	Exemplo Característico	Decisão
Inq. 4011	" (...) <b>laudo contábil apresentado pelo investigado</b> demonstra “à saciedade, que a <b>movimentação financeira do período sob investigação é plenamente compatível com a renda</b> efetivamente auferida e com o volume de depósitos efetivado na conta bancária em exame” fl. 10	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 4118	"(viii) não há qualquer vínculo entre as doações ao candidato Érico Tavares de Souza com as doações subsidiadas pela UTC Engenharia, fato confirmado por <b>perícia juntada aos autos</b> , a qual atesta, também, <b>crescimento patrimonial do acusado compatível</b> com sua renda declarada" fl. 7	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 4141	Defesa sustenta que: "(q) a <b>regularidade de todos os depósitos</b> está demonstrada em <b>laudo contábil</b> que ora junta aos autos." fl. 33	<b>Recebimento da Denúncia</b>

Fonte: Elaboração própria.

Conforme se depreende do quadro acima, não obstante a apresentação de laudos periciais contábeis pela defesa dos investigados, os quais pretenderam: “*demonstrar que a movimentação financeira do período sob investigação é plenamente compatível com a renda*” (Inq. 4011); “*demonstrar que o crescimento patrimonial do acusado é compatível com sua renda declarada*” (Inq. 4118); “*sustentar a regularidade de todos os depósitos*” (Inq. 4141), observou-se que nos três Inquéritos houve a decisão pelo recebimento da denúncia. Vislumbra-se que os laudos periciais contábeis apresentados pela defesa não foram suficientes para afastar os elementos apresentados pela acusação.

Por fim, registra-se que a caracterização da informação contábil por meio do “Laudo Pericial que evidencia estratégia de lavagem de dinheiro” encontra-se disposta na análise das decisões relativas às Ações Penais, no tópico “4.3.6 Contribuição das Informações Contábeis - Ações Penais – Condenação”.

## 4.3.2 Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência) - Inquéritos

O quadro 13 demonstra a contribuição da Contabilidade Forense, por meio da produção de relatórios financeiros, de análise e de inteligência acostados pela acusação no âmbito do inquérito para fins de recebimento da denúncia.

**Quadro 13: Relatório como subsídio para o recebimento da denúncia**

<b>Relatório como subsídio para o recebimento da denúncia</b>		
<b>Processo</b>	<b>Exemplo Característico</b>	<b>Decisão</b>
Inq. 2667	"destaco as seguintes passagens do <b>relatório de Análise 035/2010</b> , elaborado pela Assessoria de Análise e Pesquisa da Procuradoria-Geral da República" fl. 10 - Detalhamento da transferência de fundos e saques realizados	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3980	"(i) <b>recibos bancários e fiscais dos acusados</b> e de interpostas pessoas apontadas pela narrativa acusatória como envolvidas no recebimento mascarado de valores para os acusados" fl. 104	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3984	"(...) <b>informação policial nº 21/2015</b> (fls. 62/81), pela qual é possível extrair que houve verdadeira <b>simulação de negócio</b> jurídico entre PAULO ROBERTO BAETANEVES e LUIS CARLOS BATISTA SÁ referente à <b>aquisição de propriedade rural situada no município de Goiatins - TO</b> , de aproximadamente 2,5 mil hectares." fl. 32 e " <b>Informação Policial 15/2015-SADIP/CGPFAZ/DICOR/DPF, que analisou os extratos bancários</b> " fl. 33	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3990	" (...) apurou-se, entre 2012 e 2014, em torno de <b>86 (oitenta e seis) depósitos online ou em dinheiro</b> de valores inferiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ou R\$ 100.000,00 (cem mil reais) realizados por Vander Luiz dos Santos Loubet, em datas próximas, em contas bancárias de sua titularidade, <b>comportamento que indica possível fracionamento de valores</b> com a intenção de burla aos mecanismos de fiscalização do COAF" fl. 53	<b>Recebimento da Denúncia</b>
	" <b>Informação Policial 18/2015</b> revelando, por sua vez, <b>evolução patrimonial e movimentação financeira incompatível</b> com as rendas declaradas por Vander Luiz dos Santos Loubet, Roseli da Cruz Loubet e Ademar Chagas da Cruz (...)" fl. 53	
Inq. 3997	" <b>Dossiê Integrado da Receita Federal do Brasil, (...), e Relatório de Análise 75/2015</b> da Secretaria de Pesquisa e Análise da Procuradoria-Geral da República - SPEA/PGR (fls. 518-534 da Ação Cautelar 3826/DF) também <b>demonstram incompatibilidade vultosa entre os rendimentos declarados</b> pelo Deputado Nelson Meurer e a movimentação financeira do parlamentar (...)"	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 4011	"Depoimentos integrantes de acordo de colaboração premiada amplamente corroborados por interceptações telefônicas, gravações ambientais e <b>relatórios financeiros do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF</b> " fl. 1	<b>Recebimento da Denúncia</b>
	"(...) o <b>Relatório de Inteligência Financeira – RIF 17663</b> , do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF indica, quanto a Marcílio Monte Carrilho de Oliveira, presidente do Diretório Municipal do DEM de Natal/RN, <b>transações suspeitas</b> , justamente no mês em que ele teria, segundo o colaborador, emprestado os valores" fl. 24	
Inq. 4112	"(...) <b>depósitos fracionados</b> , realizados em meados de 2010, foram constatados pela análise dos dados extraídos da AC 3.870 (Caso Simba 1371, caderno bancário 21, relatório tipo 4)." fl. 101	<b>Recebimento da Denúncia</b>

	"(a) <b>relatório de inteligência financeira (RIF 15.615), do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF)</b> , apontando como suspeitas diversas operações financeiras envolvendo Pedro Paulo Bergamaschi de Leoni Ramos, o Senador da República Fernando Affonso Collor de Mello e empresas a eles vinculadas; fl. 52	
Inq. 4141	"há registro nas contas bancárias do Parlamentar de <b>depósitos realizados em pequenos valores</b> , indicados no <b>Relatório SIMBA 001-MPF-001958-81 (fls. 1771/1774) e no Laudo nº. 1479/2017 INC/DITEC/PF</b> (fls. 1392/1399)."	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 4215	" <b>Relatório de Análise 019/201750 da SPEA/PGR</b> mostra que os R\$ 150.000,00 doados pela NM Serviços em 27/9/2010 ao Diretório Estadual do PMDB em Tocantins chegaram integralmente à campanha a Deputado Federal de LEOMAR DE MELO QUINTANILHA em 1/10/10, ou seja, em apenas 4 dias úteis" fl. 44	<b>Recebimento da Denúncia</b>

Fonte: Elaboração própria.

Verifica-se que em 9 Inquéritos houve a consignação de relatórios forenses, os quais contribuíram no subsídio da denúncia apresentada pelo MPF. As informações apresentadas versaram sobre: "*Detalhamento da transferência de fundos*" (Inq. 2667); "*(i) recibos bancários e fiscais dos acusados*" (Inq. 3980); "*demonstração de simulação de negócio referente à aquisição de propriedade rural*" (Inq. 3984); "*comportamento que indica possível fracionamento de valores e evolução patrimonial e movimentação financeira incompatível*" (Inq. 3990); "*demonstração de incompatibilidade vultosa entre os rendimentos declarados*" (Inq. 3997); "*transações suspeitas*" (Inq. 4011); "*depósitos fracionados e suspeitas de diversas operações financeiras*" (Inq. 4112); "*registro nas contas bancárias do Parlamentar de depósitos realizados em pequenos valores*" (Inq. 4141); "*mostra que os R\$ 150.000,00 doados pela NM Serviços em 27/9/2010 ao Diretório Estadual do PMDB em Tocantins chegaram integralmente à campanha*" (Inq. 4215).

De igual modo às Perícias Contábeis, não se pode creditar exclusivamente às informações apresentadas acima, o ato de recebimento da denúncia pelos magistrados, contudo, consegue-se evidenciar que as informações financeiras acostadas robusteceram os elementos de prova e embasaram a decisão proferida, conforme análise do inteiro teor dos acórdãos.

No que se referem às demais situações características de contribuição da Contabilidade Forense, (Relatório como subsídio para caracterização de corrupção passiva e Relatório como subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro), estas se encontram detalhadas no tópico "4.3.6 Contribuição das Informações Contábeis - Ações Penais – Condenação".

#### 4.3.3 Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso – Inquéritos

Conforme pontuado na literatura, as métricas e sistemas contábeis também são utilizadas pelos indivíduos, entidades e organizações para auxiliar na viabilização do esquema criminoso e no controle de distribuição de recursos e propinas. Dessa forma, o quadro 14 demonstra os fragmentos extraídos dos acórdãos que amoldam essa característica de contribuição das informações contábeis.

**Quadro 14: Utilização de sistema contábil para controle e/ou operacionalização do esquema criminoso**

<b>Utilização de sistema contábil para controle e/ou operacionalização do esquema criminoso</b>		
<b>Processo</b>	<b>Exemplo Característico</b>	<b>Decisão</b>
Inq. 3990	"(...)Alberto Youssef também efetivou, a pedido de Pedro Paulo Bergamaschi, <b>transferências bancárias a terceiros</b> com a finalidade de pagar dívidas de Vander Luiz dos Santos Loubet e Ademar Chagas da Cruz. Nessa linha, em 6.11.2013, Youssef, agindo por meio da <b>Arbor Consultoria e Assessoria Contábil Ltda.</b> " fl. 57	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3997	"(...)se constatou a <b>existência de uma contabilidade paralela</b> mantida pelo estabelecimento “Posto da Torre” e <b>operacionalizada mediante o sistema denominado 'SISMONEY'</b> ". Fl. 57 " (...) em busca e apreensão realizada no <b>escritório da empresa Arbor Consultoria e Assessoria Contábil Ltda.</b> , de propriedade de Meire Bonfim da Silva Poza, ex-contadora de Alberto Youssef, foi encontrado um dos <b>contratos fictícios celebrados entre a empresa de fachada Empreiteira Rigidez Ltda. e o Consórcio Ipojuca Interligações (...)</b> ( <b>Relatório Policial</b> , fls. 793-797)." fl. 70 e 71	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 4112	"(...) <b> aquisição de bens pessoais de luxo</b> , em especial os veículos já mencionados, com valores oriundos de propina (...), com o posterior o registro dessas coisas em nome da <b>ÁGUA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA., empresa de ocultação patrimonial do parlamentar;</b> " (...) "imóvel foi comprado por valor superior ao constante em escritura pública e registrado em nome de sua <b>empresa de ocultação patrimonial (...)</b> " fl. 16 e 17	<b>Recebimento da Denúncia</b>
AP 996	"Para o controle dessas entradas e saídas de dinheiro, a administração do Posto da Torre utilizava um sistema de contabilidade informatizado denominado “SISMONEY”(..." fl. 162	<b>Recebimento da Denúncia</b>

Fonte: Elaboração própria.

Depreende-se do quadro 14, que em quatro processos avaliados houve a utilização de sistema contábil para estruturação, controle e viabilização do esquema criminoso. Os achados demonstram que uma empresa de consultoria e contabilidade “*Arbor Consultoria e Assessoria Contábil Ltda*” foi utilizada para realização de “*transferências bancárias a terceiros*” (Inq. 3990) de modo a dissimular a origem dos recursos procedentes de atividade ilícita (Inq. 3990); evidenciou-se, ainda, a constituição de “*empresa de ocultação patrimonial do parlamentar*” (Inq. 4112). Ademais, verificou-se, no âmbito de dois processos, a “*existência de uma contabilidade paralela operacionalizada mediante o sistema denominado 'SISMONEY'*” (Inq. 3997 e AP 996).

Nos quatro processos nos quais foi demonstrada a utilização de sistema contábil para controle e/ou operacionalização do esquema criminoso por parte do MPF, no bojo da acusação, houve o recebimento da denúncia por parte do STF.

O quadro 15 demonstra, a título de exemplo, situações de caracterização do controle contábil do dinheiro da propina, efetuados em regra através de planilhas e sistemáticas rudimentares. Evidencia-se, de modo semelhante ao quadro 14, a utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso.

**Quadro 15: Controle contábil do dinheiro da propina**

<b>Controle contábil do dinheiro da propina</b>		
<b>Processo</b>	<b>Exemplo Característico</b>	<b>Decisão</b>
Inq. 2760	A análise da contabilidade e da movimentação financeira da investidora indicou que a pessoa jurídica beneficiada <b>registrou conta contábil (New Hübner) destinada ao pagamento de propinas.</b> fl. 16	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3980	" (vi) cópias de <b>planilhas de contabilidade</b> , tanto de Paulo Roberto Costa como de Alberto Youssef (elaborada e mantida por Rafael Ângulo Lopez) de onde se <b>verificam informações que coincidem com os fatos narrados</b> (e que, por outra forma que não o envolvimento direto dos colaboradores, não teriam como ser de seu conhecimento);" fl. 105	<b>Recebimento da Denúncia</b>
	"(...)Tais recursos eram disponibilizados de forma periódica, semanal, quinzenal ou mensalmente, conforme estivesse o <b>balanço no “banco de propina”;</b> " fl. 21	
Inq. 3984	"(...)Tais recursos eram disponibilizados de forma periódica, semanal, quinzenal ou mensalmente, conforme estivesse o <b>balanço no “banco de propina”;</b> " fl. 21	<b>Recebimento da Denúncia</b>
	"foi apreendido HD externo (item 17 do auto de apreensão AC 4.005/DF - apenso 7), no qual consta uma planilha denominada <b>“Relatório Pagamento 2.008” (apenso 7, anexo I – fl. 48). Tal arquivo seria uma espécie de controle da destinação dos referidos R\$ 3.000.000,00</b> (três milhões de reais) por ele recebidos, tendo em vista que as informações nele contidas convergem com as operações bancárias identificadas na Informação Policial 80/2015" fl. 27	
Inq. 3994	"(...)que uma das transferências realizadas por Alberto Youssef à Câmara e Vasconcelos teria sido registrada por Rafael Ângulo Lopez, em nome de Benedito de Lira em planilha intitulada “Controle Pescador MO”, a qual objetivava o <b>'controle de contabilidade de recebimento e repasses de valores ilícitos</b> (fl. 1.328)."	<b>Denúncia Rejeitada</b>
	"Os <b>registros na contabilidade</b> de Alberto Youssef apresentados demonstram que as transferências bancárias à empresa Câmara e Vasconcelos teriam tido por <b>objetivo beneficiar ao menos um dos parlamentares acusados</b> , se não ambos." fl. 84 e 85	
Inq. 4112	"(...) <b>operações registradas na contabilidade informal do doleiro</b> , representando um valor total repassado de R\$ 1.104.800,00 (um milhão, cento e quatro mil e oitocentos reais)." fl. 21	<b>Recebimento da Denúncia</b>

Fonte: Elaboração própria.

Evidenciou-se, nos cinco inquéritos listados acima, a utilização de controle contábil dos recursos criminosos, de forma que restou demonstrado: “registro na conta contábil (New Hübner) destinada ao pagamento de propinas” (Inq. 2760); “balanço no ‘banco de propina’”(Inq. 3980 e 3984); “‘controle de contabilidade de recebimento e repasses de

valores ilícitos” (Inq. 3994); “operações registradas na contabilidade informal do doleiro” (Inq. 4112).

Assim, dos cinco processos referenciados, em quatro Inquéritos houve o recebimento da denúncia apresentada pelo MPF, evidenciando-se que a caracterização do controle de propinas pela contabilidade contribui na formação de entendimento dos magistrados. Não obstante, no que se refere ao Inquérito 3994, apesar do registro pela acusação do papel da contabilidade no controle do recebimento e repasses dos valores ilícitos, o colegiado, por maioria, entendeu não haver provas substantivas que corroborassem com a tese da acusação. Destaca-se que nesse Inquérito não houve a produção de laudos periciais contábeis ou relatórios financeiros / inteligência, de maneira que houve a fragilização do conjunto probatório.

#### 4.3.4. Depoimento do Profissional Contábil – Inquéritos

Conforme categorizado, o depoimento do profissional contábil também pode servir como elemento de corroboração probatória no âmbito dos processos judiciais. No presente, o quadro 16 evidencia exemplos identificados nos Inquéritos, nos quais o contador e o *controller* foram instados a prestar esclarecimentos.

**Quadro 16: Depoimento do Profissional Contábil**

Depoimento do Profissional Contábil		
Processo	Exemplo Característico	Decisão
Inq. 3980	"RICARDO KORPS, que prestou serviços na área financeira da empresa de 2005 a 2012 (como “Controler”), afirmou, nas duas oportunidades em que ouvido praticamente os mesmos fatos(...)" fl. 259	<b>Recebimento da Denúncia</b>
Inq. 3984	<b>Depoimento do Contador</b> ratificando o comprovante bancário fl. 26	<b>Recebimento da Denúncia</b>

Fonte: Elaboração própria.

Verificou-se que nos dois Inquéritos em que foram prestados depoimentos pelos profissionais de contabilidade, houve o recebimento da denúncia. Registra-se que nas duas oportunidades (Inq. 3980 e 3984) os depoimentos serviram para corroboração de demais elementos de prova, tais como: Relatório financeiro com subsídio para o recebimento da denúncia e demonstração de controle contábil do dinheiro da propina (Inq. 3980), assim como: Laudo Pericial com subsídio para recebimento da denúncia e demonstração de controle contábil do dinheiro da propina (Inq. 3984). Dessa forma, evidencia-se a contribuição da informação do tipo “Depoimento do Profissional Contábil” para embasamento decisório dos magistrados.

#### 4.3.5 Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma – Inquéritos

Conforme destacado, para fins de enquadramento no crime de lavagem de dinheiro se faz indispensável à caracterização de infração penal antecedente. Assim, os indícios e provas acostados pela acusação devem demonstrar e caracterizar o tipo penal, sob pena de impossibilidade de enquadramento no crime de lavagem de dinheiro. Nesse contexto, as informações contábeis podem contribuir para alcance desse objetivo. Por outro lado, quando não há êxito nessa demonstração, a conclusão do magistrado incorre na rejeição da denúncia apresentada, conforme visualizado no quadro 17 a seguir.

**Quadro 17: Caracterização do Crime Antecedente**

Caracterização do crime antecedente		
Processo	Exemplo Característico	Decisão
Inq. 4259	"Insubsistente a imputação de corrupção passiva, fenece, por arrastamento, a de lavagem de capitais, <b>por não haver crime antecedente contra a administração pública.</b> " fl. 2	<b>Denúncia Rejeitada</b>

Fonte: Elaboração própria.

Registra-se que, no âmbito do Inq. 4259, não há informação de existência de Laudos/Relatórios Contábeis, de relatórios financeiros ou de depoimentos de profissionais, evidenciando-se fragilidade no conjunto probatório apresentado pelo MPF, de forma que não houve êxito por parte da acusação na caracterização de corrupção passiva. Assim, o afastamento da imputação do crime antecedente acarretou, por consequência, na rejeição da denúncia de lavagem de dinheiro.

#### 4.3.6 Denúncias Rejeitadas – Fragilidade do acervo probatório

O quadro 18 retrata a relação dos Inquéritos cuja decisão foi pela rejeição das denúncias formuladas. O detalhamento dos exemplos característicos revela similaridade na ausência de lastro probatório no âmbito do processo judicial.

**Quadro 18: Ausência de lastro probatório - Inquéritos**

Ausência de lastro probatório		
Processo	Exemplo Característico	Decisão
Inq. 3515	"Quanto ao delito de lavagem de dinheiro, (...), <b>não se tem narrativa fática a ensejar a configuração típica da infração</b> , surgindo relevante o articulado pela defesa acerca da ausência de justa causa." fl. 13	<b>Denúncia Rejeitada</b>
Inq. 3994	"Imputações calcadas em depoimentos de réus colaboradores. <b>Ausência de provas minimamente consistentes de corroboração.</b> " fl. 1	<b>Denúncia Rejeitada</b>
Inq. 4005	" <b>Falta de indícios mínimos</b> que justifiquem o recebimento da denúncia em relação à autoridade com prerrogativa de foro." fl. 1	<b>Denúncia Rejeitada</b>
Inq. 4074	"Imputação calcada em depoimentos de réus colaboradores. <b>Ausência de provas minimamente consistentes de corroboração.</b> " fl. 2	<b>Denúncia Rejeitada</b>

Inq. 4216	Rejeição da denúncia por parte do Relator em virtude de fragilidade dos elementos de informação. "a proposta acusatória sucumbe diante da <b>fragilidade dos elementos de informação apresentados para lhe dar suporte</b> , circunstância que evidencia a impossibilidade de deflagração de uma ação penal desprovida de justa causa." fl. 28	<b>Denúncia Rejeitada</b>
Inq. 4259	"Insubsistente a imputação de corrupção passiva, fenece, por arrastamento, a de lavagem de capitais, <b>por não haver crime antecedente contra a administração pública.</b> " fl. 2	<b>Denúncia Rejeitada</b>
Inq. 4347	Rejeição da denúncia por parte do Relator em virtude de fragilidade dos elementos de informação. "(...) a proposta acusatória sucumbe diante da <b>fragilidade dos elementos de informação apresentados para lhe dar suporte</b> , circunstância que evidencia a impossibilidade de deflagração de uma ação penal desprovida de justa causa." Fl. 4	<b>Denúncia Rejeitada</b>

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que nos 07 Inquéritos referenciados no quadro 18 (Inq. 3515, Inq. 3994, Inq. 4005, Inq. 4074, Inq. 4216, Inq. 4259 e Inq. 4347) houve a rejeição da denúncia apresentada pelo MPF. Em comum aos inquéritos rejeitados, verifica-se a fragilidade de indícios e provas que suportassem a denúncia formulada, uma vez que não se constatou a existência de laudos/relatórios contábeis, relatórios financeiros (Contabilidade Forense), meios de caracterização da utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso ou ainda depoimento de profissional contábil.

Em explicitação a ausência probatória, o inteiro teor dos acórdãos revela que: “*não se tem narração fática a ensejar a configuração típica da infração*” (Inq. 3515); “*ausência de provas minimamente consistentes de corroboração*” (Inq. 3994 e Inq. 4074); “*falta de indícios mínimos que justifiquem o recebimento da denúncia*” (Inq. 4005); “*fragilidade dos elementos de informação apresentados para lhe dar suporte*” (Inq. 4216 e 4347); “*insubsistente a imputação de corrupção passiva*” (Inq. 4259).

Conforme pontuado, não se está a afirmar que a existência, por exemplo, de um Laudo Pericial Contábil ou de um Relatório Financeiro por parte da acusação, ensejaria, necessariamente, no recebimento da denúncia. Todavia, não se pode desprezar a relevância das informações contábeis para concessão de lastro probatório ao menos indiciário, sobretudo diante da análise dos demais Inquéritos nos quais restou evidenciada a eficácia dos elementos contábeis para a decisão dos magistrados.

#### 4.4. ESTUDO DOS CASOS – AÇÕES PENAIS

No intuito de melhor evidenciar os resultados, considerando a existência do julgamento de seis **Ações Penais**, conforme tabela 01 “Resultado dos Julgamentos”, decidiu-se por detalhar as “categorias de contribuição das informações contábeis” por cada Ação Penal, realizando-se uma análise multicaso, conforme o resultado do julgamento (condenação

ou absolvição), de forma a melhor evidenciar as características das contribuições observadas em cada Ação Penal.

#### 4.4.1 Contribuição das Informações Contábeis - Ações Penais - Condenação

Passa-se ao tópico no qual foram avaliadas as contribuições das informações contábeis em cada uma das Ações Penais objeto de análise, cuja decisão foi pela condenação do crime de lavagem de dinheiro.

##### Caso 1 – Ação Penal 863

O quadro 19 demonstra o exemplo de caracterização de cada tipo de contribuição, conforme visualizado a seguir:

**Quadro 19: Contribuição das Informações Contábeis – AP 863**

<b>Exemplo Característico</b>	<b>Contribuição das Informações Contábeis</b>
"(...) Isso foi obtido através de uma espécie de <b>contabilidade da propina apresentada</b> pelo depoente SIMEÃO DAMASCENO DE OLIVEIRA, ex-Diretor da Construtora Mendes Júnior (Apenso 125, fls. 03 do PDF)." fl. 145	Controle contábil do dinheiro da propina
"Conforme se extrai da <b>Análise de Movimentações Financeiras de Paulo Salim Maluf e Outros, elaborado pelo Laboratório de Tecnologia contra a Lavagem de Dinheiro</b> , do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional, do Ministério da Justiça" fl. 65	Relatório com subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro
"(...)diante de trabalho realizado pelo Centro de Apoio Operacional à Execução do Ministério Público (CAEx) e do <b>Tribunal de Contas do Município de São Paulo, foi constatado o superfaturamento da obra.</b> " fl. 45	Relatório de Auditoria Externa (Tribunal de Contas) como elemento de caracterização do crime antecedente
"Impende ressaltar algumas <b>demonstrações de pagamentos de faturas de cartões de crédito</b> do acusado, conforme descrição na tabela do <b>Laudo de perícia criminal federal nº 1989/2011 – INC/DITEC/DPF, de análise contábil-financeira</b> , com a informação no Apenso 140, telas 98/99 (...)" fl. 57 e 58	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
"(...) em 27.10.1998 foi realizada mais uma <b>transferência de US\$ 7.000.000,00</b> . Consigno que a comprovação dessa última remessa está no <b>Laudo de perícia criminal federal nº 1989/2011 – INC/DITEC/DPF, de análise contábil-financeiro</b> , tabela 22, quarta linha, com a informação no Apenso 140, tela 104." fl. 78	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
"Aponto que, em 17.09.1998, <b>houve a remessa de US\$ 700.000,00, em 07.10.1998, mais US\$ 5.000.000,00; e em 8.10.1998, foram transferidos US\$ 2.000.000,00, conforme Laudo de perícia criminal federal nº 1989/2011 – INC/DITEC/DPF, de análise contábil-financeiro</b> , item 18, com a informação no Apenso 140, tela 115." fl. 86	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro

<p>"(...) restou demonstrado que a conta “Chanani” realizou <b>transferências bancárias para a conta “Falcon Composites”</b> - conta 6202624, também do Safra National Bank of New York, aberta em 16.03.1998, de titularidade de Flávio Maluf, filho do acusado (conforme <b>Laudos de perícia criminal federal nº 1989/2011 – INC/DITEC/DPF, de análise contábil-financeira</b>, com a informação no Apenso 140, tela 97)" fl. 57</p>	<p>Laudos Periciais evidenciam estratégia de lavagem de dinheiro</p>
<p>"(...) A conta “Falcon” movimentou em três anos (de 1998 a 2001) cerca de <b>US\$900.000,00</b> (novecentos mil dólares), dentre os quais US\$ 201.929,40 (duzentos e um mil, novecentos e noventa e nove dólares americanos e quarenta centavos – valor definido no <b>Laudos de perícia criminal federal nº 1989/2011 – INC/DITEC/DPF, de análise contábil-financeira</b>, tabela 23, com a informação no Apenso 140, telas 105/106)" fl. 57</p>	<p>Laudos Periciais evidenciam estratégia de lavagem de dinheiro</p>

Fonte: Elaboração própria.

De pronto, observa-se que para efeitos de condenação do réu, houve a necessidade de coleta e demonstração de farto conjunto probatório. Registra-se que no quadro 19 há apenas a demonstração de pequeno extrato do conjunto probatório acostado ao processo, uma vez que se pretendeu ilustrar, a título exemplificativo, como o conjunto de informações contábeis contribuiu como meio de prova no processo judicial.

Com efeito, identifica-se farta utilização de Laudo Pericial Contábil, o qual foi relevante na demonstração das transações e na elucidação das estratégias e mecanismos de lavagem de dinheiro. Destaca-se a evidenciação de transferências bancárias, remessas de recursos para o exterior e fluxos de pagamentos por meio dos Laudos Periciais Contábeis. Ainda, constatou-se a utilização da Contabilidade Forense por meio da “*Análise de Movimentações Financeiras de Paulo Salim Maluf e Outros, elaborado pelo Laboratório de Tecnologia contra a Lavagem de Dinheiro*” medida relevante também na composição probatória do processo.

Além disso, foi possível identificar a categoria de utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso “*Isso foi obtido através de uma espécie de contabilidade da propina apresentada*” evidenciando-se o controle contábil da propina. Ademais, mapeou-se uma forma de contribuição para fins de caracterização do crime antecedente decorrente do Relatório de Auditoria Externa (Tribunal de Contas do Município).

Depreende-se do achado, que as diversas formas de informações contábeis contribuíram de forma particular para o convencimento do julgador, destacando-se a combinação de farto conjunto probatório, em especial os Laudos Periciais Contábeis.

## **Caso 2 – Ação Penal 996**

O quadro 20, a seguir, evidencia a contribuição das informações contábeis no âmbito da Ação Penal 996.

**Quadro 20: Contribuição das Informações Contábeis – AP 996**

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
"Para o controle dessas entradas e saídas de dinheiro, a administração do Posto da Torre utilizava um sistema de contabilidade informatizado denominado "SISMONEY"(..." fl. 162	Utilização de sistema contábil para operacionalização do esquema criminoso
"A <b>declaração, em ajustes anuais de imposto de renda</b> de pessoa física, de <b>disponibilidade monetária incompatível</b> com os rendimentos regularmente percebidos pelo agente, é conduta apta a <b>configurar o delito de lavagem de capitais.</b> " fl. 5	Registro nas declarações anuais de IR como caracterizador de indícios de lavagem de dinheiro
"Tratou-se de doação: i) materializada por transferência bancária; ii) <b>formalmente contabilizada na empresa doadora</b> (Queiroz Galvão); iii) objeto de recibos firmados pelo então candidato Nelson Meurer; iv) <b>regularmente declarada na prestação de contas</b> eleitoral (...)" fl. 376 e 377	Registro contábil e declaração na prestação de contas contribuíram para a descaracterização da doação eleitoral como forma de lavagem de dinheiro
"há diferenças relevantes entre receber <b>doação contabilizada e declarada</b> e receber vantagens disfarçadas." fl. 434	Registro contábil e declaração na prestação de contas contribuíram para a descaracterização da doação eleitoral como forma de lavagem de dinheiro
"Na espécie, <b>está demonstrado, pelo laudo pericial</b> acostado às fls. 745-750, que, logo após receber os recursos provenientes do Posto da Torre, momento consumativo do crime de corrupção passiva, o denunciado Nelson Meurer pratica, de modo autônomo e com finalidade distinta, novos atos aptos a violar o bem jurídico tutelado pelo art. 1º da Lei n. 9.613/1998 (...)" fl. 207	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
"(ii) <b>Laudo Pericial 1890/14, realizado no sistema de contabilidade paralela</b> do Posto da Torre cuja apreensão se deu no cumprimento de mandado judicial de busca (fls. 739/740);" 313	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
" <b>Laudo Pericial 1211/2015-INC/DITEC/DPF</b> que constatou a existência de registros de pagamentos no sistema de contabilidade informal do Posto da Torre (...) <b>As provas do cometimento do crime de lavagem de dinheiro</b> por Nelson Meurer também são robustas. Conforme identificado pelo Laudo Pericial 1211/2015-INC/DITEC/DPF (fls. 745/750) (...)." fl. 313	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro

Fonte: Elaboração própria.

Demonstra-se que houve a utilização de Laudo Pericial no que concerne a evidenciação da estratégia de lavagem de dinheiro, como por exemplo: “*As provas do cometimento do crime de lavagem de dinheiro por Nelson Meurer também são robustas. Conforme identificado pelo Laudo Pericial*” (AP 996). Além disso, restou evidenciada a utilização de sistema contábil para operacionalização do esquema criminoso, “*Para o controle dessas entradas e saídas de dinheiro, a administração do Posto da Torre utilizava um sistema de contabilidade informatizado denominado ‘SISMONEY’*”. Constata-se a caracterização de dois tipos de informação contábil como meio de prova no âmbito do processo.

Contudo, além das duas categorias (Laudo Pericial e Sistema Contábil), verificou-se dois itens que foram relevantes no âmbito da decisão quanto a condenação de lavagem de dinheiro, são eles: o Registro nas declarações anuais de IR e o Registro contábil e declaração na prestação de contas eleitoral. No entendimento do STF, o réu utilizou as declarações anuais de Imposto de Renda para tentar legalizar altas somas de valores físicos, vislumbrando-se como uma técnica de lavagem de dinheiro. Dessa forma, a prática referenciada configurou o delito de lavagem de dinheiro, pelo qual o réu foi condenado.

Por seu turno, a denúncia configurava, ainda, como delito de lavagem de dinheiro a doação eleitoral pretensamente simulada, todavia a maioria do colegiado entendeu não haver a prática do crime, lastreando, entre outros motivos, no fato de que houve o registro contábil e declarado na prestação de contas da campanha, contribuindo, dessa forma, para a descaracterização da doação eleitoral como forma de lavagem de dinheiro.

Pontua-se que a temática da doação eleitoral oficial e extraoficial (Caixa 1 e Caixa 2), como forma de caracterização de lavagem de dinheiro, é bastante controvertida no âmbito do STF. Verificou-se que este tipo de técnica serviu para o lastreamento das denúncias no âmbito dos Inquéritos, todavia, em nenhum dos casos analisados, esse procedimento serviu de prova para fins de condenação no âmbito das ações penais.

### Caso 3 – Ação Penal 1002

Em prosseguimento, as contribuições das informações contábeis, no âmbito da Ação Penal 1002, encontram-se dispostas no quadro 21.

**Quadro 21: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1002**

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
<p>"depreende-se <b>provas indubitáveis da transferência desses expressivos valores (...)</b>, sendo digno de menção que a confirmação da referida movimentação bancária advém tanto do comprovante de transferência entre as contas correntes da pessoa jurídica e do advogado Paulo Roberto Baeta Neves anexado à fl. 274, quanto do <b>Laudo de Perícia Criminal Federal 1.524/2015 (...)</b>" fl. 79</p>	<p>Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro</p>
<p>"(...) verticalizada, em cognição exauriente, a análise do <b>rico, diversificado e convergente acervo probatório dos autos - eis que deduzido de laudos periciais</b> em documentos obtidos com o afastamento do sigilo bancário e fiscal e de busca e apreensão autorizada em juízo" fl. 145</p>	<p>Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro</p>

<p>"Sólida demonstração, nessa direção, pode ser extraída da <b>planilha intitulada “relatório pagamento 2008”</b>, inserta em HD pertencente ao acusado Luis Carlos Batista Sá, que contém a discriminação ordenada dos valores e das pessoas destinatárias do <b>montante depositado originalmente em sua conta pessoal (Relatório de Análise de Polícia Judiciária 009/2016, fls. 47-66 - AC 4.005).</b>" fl. 82</p>	<p>Controle contábil do dinheiro da propina Relatório com subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro</p>
<p>"Do ponto de vista das <b>provas documentais colhidas</b>, tem-se que a transferência de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) à Franere coincide, em valores e data, com o que fora discriminado no item 19 da planilha de controle do acusado Luis Carlos Batista Sá. Consta, ainda, do <b>Relatório Policial 80/2015</b> (fls. 99 e 105 da AC 4.005) o <b>registro da transferência bancária</b> aludida." fl. 133</p>	<p>Relatório com subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro</p>

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados apresentam que o Laudo Pericial Contábil foi utilizado como meio de prova no bojo da AP 1002 e que contribuiu para evidenciar a estratégia de lavagem de dinheiro. Os laudos periciais contábeis evidenciaram, nos termos do voto do Relator, *“provas indubitáveis da transferência desses expressivos valores”* ou ainda *“rico, diversificado e convergente acervo probatório dos autos - eis que deduzido de laudos periciais”* (AP 1002). Verifica-se dos trechos apresentados a contribuição substancial dos laudos periciais como instrumento de prova que serviram para a condenação dos réus.

Ainda no âmbito da AP 1002, também se constatou a existência de Relatórios de Análise produzidos pela Polícia Judiciária, os quais expuseram transferências realizadas e o movimento de valores. Ademais, conseguiu-se identificar a caracterização da utilização de controle contábil na viabilização do esquema criminoso, tendo em vista a apreensão de *“planilha intitulada “relatório pagamento 2008”, na qual constava a discriminação ordenada dos valores e das pessoas destinatárias do montante de recursos.”*

Assim, de forma similar ao observado nas AP 863 e 996, o conjunto de elementos relativo às informações de natureza contábil, por meio das diversas categorizações, subsidiou a decisão dos magistrados quanto à condenação dos réus. Destaca-se que nas três Ações Penais analisadas, observou-se o lastreamento probatório em: 1. Emissão de Laudo Pericial; 2. Contabilidade Forense (Relatórios Financeiros / Inteligência); e 3. Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso.

#### 4.4.2 Contribuição das Informações Contábeis - Ações Penais – Absolvição

Nesta seção, foram avaliadas as características das informações contábeis constantes ou ausentes no âmbito das três Ações Penais cuja decisão foi pela absolvição dos réus da imputação do crime de lavagem de dinheiro.

#### Caso 4 – Ação Penal 644

O quadro 22 apresenta a caracterização de cada tipo de contribuição das informações contábeis referente a AP 644.

**Quadro 22: Contribuição das Informações Contábeis – AP 644**

<b>Exemplo Característico</b>	<b>Contribuição das Informações Contábeis</b>
"O recebimento dos recursos por via dissimulada, como o depósito em contas de terceiros, não configura a lavagem de dinheiro. Seria <b>necessário ato subsequente, destinado à ocultação, dissimulação ou reintegração dos recursos.</b> (...) a acusação limita-se a narrar depósitos em contas do próprio réu ou de terceiros a ele ligados. Não são descritos elementos ulteriores." fl. 1, 2 e 21	Configuração de condutas autônomas
"A <b>Procuradoria-Geral da República produziu laudo</b> , cruzando as informações constantes da planilha com aquelas recebidas das instituições financeiras (...)" fl. 14	Relatório financeiro com subsídio para caracterização de corrupção passiva
"A <b>Controladoria-Geral da União produziu relatórios sobre os convênios, apontando vários indicativos de irregularidades, dentre eles sobrepreço</b> (fls. 3507-3508).(...)" fl. 13	Relatório da Auditoria Interna como elemento de caracterização do crime antecedente
"Os autos estão instruídos com <b>farta documentação, dando conta de fluxo de recursos das empresas do Grupo Planan para o réu</b> , diretamente ou por meio de seus assessores. (...)" fl. 14	Relatório financeiro com subsídio para caracterização de corrupção passiva
"(...) foi extraída a <b>planilha eletrônica com nome “movimento.xls”</b> . Na planilha, são tabulados <b>data e valor de supostos pagamentos.</b> (...) Os valores somam R\$ 360.700,00" fl. 14	Controle contábil do dinheiro da propina
"Todos esses depósitos foram comprovados pela quebra de sigilo bancário. Mais uma vez, reporto-me à <b>análise dos dados financeiros consolidada pela Secretaria de Pesquisa e Análise da Procuradoria-Geral da República</b> (fls. 5120-5137)" fl. 21	Relatório financeiro com subsídio para caracterização de corrupção passiva

Fonte: Elaboração própria.

Inicialmente, cumpre registrar que o réu da AP 644 foi acusado de corrupção passiva e lavagem de dinheiro. No que se refere ao crime de corrupção passiva, houve produção de farto conjunto probatório para sua caracterização, com destaque para a existência de Relatório financeiro produzido pela Secretaria de Pesquisa e Análise da Procuradoria-Geral da República (Contabilidade Forense), que evidenciou o cruzamento de informações e consignou a comprovação de depósitos e o fluxo de recursos das empresas para o réu. Ainda, restou demonstrada a utilização de controle contábil do dinheiro ilícito. Ademais, ainda como fundamento de caracterização do crime antecedente, identificou-se a existência de Relatório da Auditoria Interna no qual restou apontado vários indicativos de irregularidades, dentre eles o sobrepreço.

Assim, o réu foi condenado pelo crime de corrupção passiva, mediante o acervo probatório elencado. Todavia, para fins de caracterização do crime de lavagem de dinheiro, se

faz necessária à configuração de condutas autônomas entre o ato de corrupção e, posteriormente, a tentativa de retroalimentar o recurso ilícito no mercado financeiro. Nesse ponto, os magistrados entenderam que não havia provas de ato subsequente ao da corrupção, nos termos da decisão: “(...) *Seria necessário ato subsequente, destinado à ocultação, dissimulação ou reintegração dos recursos. (...) a acusação limita-se a narrar depósitos em contas do próprio réu ou de terceiros a ele ligados. Não são descritos elementos ulteriores*”. Dessa forma, a acusação não logrou êxito nessa demonstração de práticas de lavagem de dinheiro o que acarretou na absolvição do réu.

### Caso 5 - Ação Penal 1003

O quadro 23 evidencia a ausência de referência às contribuições das informações contábeis no âmbito da Ação Penal 1003, a qual restou julgada improcedente quanto à denúncia, havendo a absolvição dos réus.

**Quadro 23: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1003**

<b>Exemplo Característico</b>	<b>Contribuição das Informações Contábeis</b>
"Corrupção passiva. <b>Ausência de elementos</b> aptos a permitir a formação de juízo isento de dúvidas. Declarações do colaborador <b>não corroboradas por elementos externos.</b> " fl. 1	Não há informação de existência de Laudos/Relatórios Contábeis.
"conclui-se <b>pela ausência de elementos</b> aptos a permitir a formação de um juízo isento de dúvidas acerca dessa referida solicitação da vantagem indevida por parte dos acusados Paulo Bernardo Silva e Gleisi Helena Hoffmann, sendo insuficiente, ainda, a apresentação de provas" fl. 3	Não há informação de existência de Relatórios Financeiros.
" <b>Os termos de colaboração, na hipótese dos autos, não encontram respaldo em elementos externos</b> de corroboração" fl. 3	Não há informação de existência de Relatórios Financeiros.
"Na narrativa contida na denúncia, não se verifica a prática de condutas autônomas por parte dos acusados apta à configuração do crime de lavagem de dinheiro." fl.4	Não há configuração de condutas autônomas

Fonte: Elaboração própria.

Verifica-se que a absolvição dos réus deveu-se, no entendimento da maioria dos ministros, a carência de provas que subsidiassem as declarações do colaborador. A ausência de elementos externos se coaduna com a não verificação de existência de Laudo Pericial Contábil ou de Relatórios Financeiros produzidos pelo MPF ou pela Polícia Federal, por exemplo. Os réus foram absolvidos do crime de corrupção passiva. Diante da ausência de enquadramento no crime antecedente, os réus também foram absolvidos das imputações do crime de lavagem de dinheiro. Em síntese, a ausência de elementos de prova externos a colaboração motivou o resultado da Ação Penal.

### Caso 6 - Ação Penal 1019

De modo similar ao caso anterior, o quadro 24 sintetiza a ausência de referências à informações contábeis no bojo da Ação Penal 1019. A Ação foi julgada improcedente quanto à denúncia, havendo a absolvição dos réus.

**Quadro 24: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1019**

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
"Corrupção Passiva. (...) Conjunto Probatório Insuficiente . (...) <b>não encontrados no conjunto probatório elementos de corroboração aptos a confirmar as declarações prestadas pelos colaboradores em juízo</b> , afigura-se imperiosa a afirmação da cláusula in dubio pro reo como técnica de julgamento a ser aplicada ao caso sob análise." fl. 3 e 74	Não há informação de existência de Laudos/Relatórios Contábeis.
"Ausente a comprovação da ocorrência do crime antecedente, esvazia-se a configuração do elemento normativo do tipo previsto no art. 1º, caput, da Lei n. 9.613/1998." fl. 3	Ausência de caracterização do crime antecedente.

Fonte: Elaboração própria.

No julgamento da AP 1019, os réus foram absolvidos, por unanimidade, do crime de corrupção passiva em virtude da insuficiência de provas. De forma similar ao caso anterior (AP 1003), na presente Ação Penal o Relator observou que “*não encontrados no conjunto probatório elementos de corroboração aptos a confirmar as declarações prestadas pelos colaboradores em juízo*”. De igual modo, não houve referência a existência de Laudo Pericial Contábil ou de Relatórios Financeiros que suportassem os termos de colaboração. Assim, houve a absolvição dos réus quanto ao crime de corrupção passiva. Logo, ante a ausência de ocorrência do crime antecedente, também houve a absolvição referente ao crime de lavagem de dinheiro.

Resta, portanto, evidenciado que a principal motivação para a absolvição dos réus, nas Ações Penais em análise, se constituiu na ausência de elementos probatórios que objetivassem gerar suporte para as acusações formuladas pelo MPF. Tem-se, pois, como achado nos casos analisados de absolvição dos réus a ausência de elementos de caracterização contábil no bojo dos processos judiciais.

#### 4.5 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção visa interpretar os achados da pesquisa frente aos aspectos abordados pela literatura referenciada anteriormente, notadamente sobre lavagem de dinheiro, perícia contábil, contabilidade forense e demais formas de contribuição das informações contábeis no âmbito dos processos judiciais. Assim, para efeitos de melhor compreensão, esta seção

encontra-se dividida em 2 tópicos: 1. Estágios, Categorias e Técnicas de lavagem de dinheiro; e 2. Contribuições das Informações Contábeis.

#### 4.5.1 Estágios, Categorias e Técnicas de lavagem de dinheiro

No que se referem aos estágios da lavagem de dinheiro, houve a caracterização, nos processos judiciais analisados, da existência das três fases, conforme prescrito por Rizzo (2013), Callegari e Weber (2017), Mendroni (2018) & Badaró e Bottini (2019). De modo similar, os resultados encontrados se alinham aos achados por Maragno & Borba (2019) quanto à identificação de esquema de corrupção perpetrado nos estágios de colocação, estratificação e integração da lavagem de dinheiro.

Ainda, os resultados revelam que não é necessária a demonstração dos três estágios da lavagem de dinheiro para fins de recebimento da denúncia ou condenação dos réus, em aderência ao afirmado por Mendroni (2018). Por outro lado, os achados refutam a afirmativa de Mendroni (2018) & Callegari e Weber (2017) quanto à caracterização dos crimes estar relacionada, prioritariamente, ao estágio da colocação, uma vez que observaram-se percentuais iguais (88%) de identificação probatória para os estágios de colocação e estratificação, nos casos de lavagem de dinheiro, objeto da pesquisa em tela.

No que se refere à dimensão das categorias, revelou-se proeminente o “movimento de dinheiro/valores/direitos” tendo sido observada em todos os casos investigados, enquanto que a “conversão de bens” foi constatada em 5 processos analisados. O resultado se revela esperado, tendo em vista a compatibilidade entre a categoria de movimento de bens/valores/direitos e a caracterização dos estágios da colocação e estratificação, ou seja, a introdução no mercado financeiro do dinheiro do crime e o distanciamento do fato originalmente ilícito (MENDRONI, 2018 & CALLEGARI e WEBER, 2017), as quais são observadas no conjunto probatório acostado aos processos, caracterizados por transferências bancárias, repasses, saques, envio de recursos para o exterior, dentre outros. Já a categoria de conversão de bens, encontra-se, em geral, relacionada ao estágio da integração, por meio da compra de bens imóveis, joias, obras de arte e veículos. Pontua-se, por oportuno, que nas três ações penais, cujo resultado foi pela condenação dos réus, houve a caracterização da lavagem de dinheiro pelas duas categorias e, por conseguinte, pelos três estágios apresentados.

Os resultados evidenciaram o emprego combinado de várias técnicas no mesmo crime de lavagem de dinheiro em alinhamento ao observado na literatura (RIZZO, 2013; MENDRONI, 2018 & CALLEGARI & WEBER, 2017). Pontua-se que, em alguns processos (Inq. 3980, Inq. 3990, Inq. 3997, Inq. 4112 e AP 863) foram mapeadas a existência de pelo

menos 10 técnicas de lavagem de dinheiro aplicadas ao longo de todos os estágios, fato que se mostra aderente às conclusões de Sallaberry *et al* (2020) quanto ao longo ciclo percorrido pelos recursos ganhos pelo crime até a transformação em “dinheiro limpo”.

Os resultados revelam, ainda, a utilização da maioria das técnicas de lavagem de dinheiro descritas por Mendroni (2018). Em virtude do vínculo com os estágios iniciais da lavagem (colocação, estratificação) foram observadas proeminência na utilização das técnicas de transferência de fundos, estruturação (*smurfing*) e o contrabando de dinheiro. Contudo, cumpre pontuar um achado referente à utilização da técnica de Caixa 1 e Caixa 2 (*Slush Fund*), para fins de caracterização e enquadramento penal de lavagem de dinheiro, uma vez que, nos processos analisados, essa técnica estava vinculada com a doação eleitoral formalizada (Caixa 1) e, embora tenha subsidiado a aceitação da denúncia no âmbito dos inquéritos, não foram recepcionadas como meio de prova para fins de condenação nas Ações Penais.

Por fim, um achado relevante da investigação consistiu no mapeamento de duas técnicas não listadas por Mendroni (2018), a saber: (1) “Quitação de Obrigações e Credores”, quando foi verificada a utilização de baixa de passivo, para fins de concretização da lavagem de dinheiro, por meio do pagamento a fornecedores ou a quitação de demais obrigações relacionadas ao agente beneficiário do crime, e (2) “Fabricação de ‘caixa fictício’ em Declaração de Imposto de Renda”. Esta última foi objeto de fundamentação decisiva para a condenação do réu por lavagem de dinheiro no julgamento da Ação Penal 996.

#### 4.5.2 Contribuição das Informações Contábeis

Os achados evidenciaram que os Laudos Periciais Contábeis serviram como instrumento relevante para decisão dos magistrados nos processos de lavagem de dinheiro, tanto na fase dos Inquéritos, para recebimento da denúncia, quanto no julgamento das Ações Penais. Os resultados são aderentes aos encontrados por Ornelas (2007), Neves Júnior *et al* (2013), Brennan (2014), Gonçalves *et al* (2014) & Miranda *et al* (2020). Os estudos citados foram desenvolvidos no campo trabalhista e fiscal, logo, tem-se a constatação de que a perícia contábil também se revelou um meio de prova significativo, no subsídio aos juízes em matéria de direito penal.

Ainda, verificou-se que em todos os casos analisados em que houve a referência à emissão de laudos periciais contábeis no âmbito das Ações Penais, a decisão proferida pelo colegiado foi pela condenação dos réus, com elevado suporte fático na referência aos Laudos Contábeis. Pelo exposto, os resultados tendem a divergir das conclusões alcançadas por

Santana (1999) e Medeiros *et al* (2018), uma vez que os autores identificaram que um alto percentual dos laudos analisados foram qualificados como pouco ou nada relevantes para tomada de decisão do juiz.

Ademais, os resultados também permitem aferir que os pareceres periciais apresentados pelos contadores da defesa não foram significativos para a decisão dos magistrados, em contraponto as conclusões de Zannon *et al* (2018) quanto a relevância do parecer pericial contábil, emitido pelo perito assistente para o convencimento motivado e julgamento da causa. Assim, no presente, os achados evidenciaram que a maioria dos juízes não considerou o trabalho do perito-assistente relevante para subsidiar sua decisão, uma vez que, nos três casos verificados, a despeito da existência de manifestação pericial subsidiando a defesa dos investigados, houve a decisão pela aceitação da denúncia formulada.

Por fim, entende-se que deve ser fomentada a produção de Laudos Periciais Contábeis, no âmbito dos processos judiciais relativos aos crimes de lavagem de dinheiro, pois, por se tratar de matéria de conteúdo técnico especializado, a prova pericial contábil atua como fator proeminente na formação do convencimento dos juízes. Assim, os resultados alinham-se a Neves Júnior e Moreira (2011) quando da afirmação que a Perícia Contábil é um relevante meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado. De modo similar, conforme os achados, a prova pericial contábil foi observada como um elemento significativo na emissão da decisão sobre o litígio. (HOOG & PETRENCO, 2005; BRENNAN, 2014 & AQUINO e IMONIANA, 2017).

Igualmente ao papel exercido pela Perícia Contábil, consoante ao objetivo de produção de provas, os achados indicam que o fornecimento de Relatórios Financeiros, Relatórios de Análise e Relatórios de Inteligência, produzidos no âmbito da contabilidade forense, se constituíram também como relevante ferramenta de instrumentalização e embasamento técnico para a decisão dos magistrados, no que se refere à caracterização dos crimes de corrupção e de lavagem de dinheiro. Os achados estão coadunados ao papel da contabilidade forense descrito na literatura (Golden *et al*, 2006; CARDOSO, 2008; GONÇALVES, 2015; LIMA, SERRANO & CUPERTINO, 2020)

Assim, restou caracterizada a utilização da contabilidade forense na fase de recebimento da denúncia (Inquérito), no qual houve farta demonstração de mecanismos e funcionamento dos esquemas criminosos, de modo que a evidenciação de transações ilícitas, depósitos financeiros e transferências de recursos serviram como suporte técnico para as autoridades judiciais, em alinhamento ao disposto por Ribeiro (2009) & Gonçalves (2015). Verificou-se, ainda, conforme Lima, Serrano & Cupertino (2020), a demonstração das

habilidades investigativas materializadas em documentos que contribuíram com a solução de processos judiciais no âmbito das ações penais, sobretudo no que concerne aos julgamentos cujo resultado foi pela condenação dos réus pelo crime de lavagem de dinheiro. Por outro lado, de forma semelhante ao observado com as ausências de Laudos Periciais, identificou-se que os processos judiciais cujas denúncias foram rejeitadas ou os réus absolvidos pelo crime de lavagem de dinheiro, não estavam suportados por produtos emitidos a partir da contabilidade forense.

No que concerne a utilização de sistema e/ou controle contábil na operacionalização dos esquemas criminosos, os resultados são aderentes aos descobertos por Neu *et al* (2013), uma vez que restou demonstrada a utilização de métricas e sistemas de contabilidade na viabilização das rede de corrupção. A sofisticação encontrada com a utilização de sistemas e empresas exclusivamente para operacionalização do esquema criminoso e o controle da distribuição da propina, corrobora as conclusões de Ribeiro (2009); Gonçalves (2015) & Barbosa (2015), no que concerne ao papel da contabilidade com facilitadora da prática de lavagem ou a ocultação de bens, direitos e valores.

Tem-se, pois, para os casos em que houve a constatação da utilização da contabilidade pelo crime, a verificação do seu afastamento aos valores sociais altos (Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras, 2009) que devem ser cultivados pelos profissionais da contabilidade. Nesse sentido, os resultados revelam impacto na reputação dos profissionais de contabilidade, conforme assimilado por Free (2015).

Ademais, os achados revelam que os depoimentos dos profissionais de contabilidade subsidiaram o processo decisório no âmbito dos inquéritos, em reforço aos demais elementos de prova trazidos pela acusação. O resultado é aderente ao encontrado por Domino, Stradiot & Webineg (2015), os quais afirmam que os especialistas em contabilidade estão cada vez mais fornecendo testemunhos especializados como parte dos serviços de suporte a litígios financeiros. Ainda, mostra-se alinhado as conclusões de Lakhani (2019), ao destacar que a manifestação do perito contador, por meio de depoimento, possui influência significativa na tomada de decisão judicial.

A caracterização do crime antecedente para o enquadramento do crime de lavagem de dinheiro (CALLEGARI & WEBER, 2017, MENDRONI, 2018) e a configuração de condutas autônomas entre a corrupção passiva e a lavagem de dinheiro, foram motivações para rejeição de denúncia e absolvição de réus pelos crimes imputados. Este achado se relaciona a carência de provas acostadas aos processos, constando-se que a ausência de perícias contábeis e

relatórios financeiros concorrem para que o resultado do julgamento seja pela rejeição da denúncia ou absolvição dos réus.

Salienta-se que não se advoga pela criação de fatos inexistentes ou de simulacros em sede de matéria penal, pontua-se, apenas, que para efeito de lastro técnico para fins de caracterização do crime de lavagem de dinheiro, não basta o teor das colaborações, ou mesmo a prova produzida unilateralmente por um dos colaboradores, faz-se necessário o robustecimento de elementos para caracterização do crime e adequada punição dos responsáveis, quando for devido, para tanto, pode-se utilizar as informações contábeis por meio de suas métricas e formas, conforme evidenciado ao longo da pesquisa.

Ainda, em adição as categorias inicialmente elencadas, vislumbra-se a possibilidade de inclusão da categoria: “Relatório de Auditoria Interna e/ou Externa”, uma vez que verificou-se que Relatório de Auditoria, emitido pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP), contribuiu para a caracterização do superfaturamento da obra originária do crime em análise (AP 863). E, de modo similar, o Relatório da Auditoria Interna, oriundo da Controladoria Geral da União (CGU), serviu como elemento de caracterização do crime de corrupção passiva (AP 644). Esse achado é coadunado ao afirmado por Bessa (2019), o qual entende que um dos usuários dos produtos emitidos pela auditoria interna são os órgãos de defesa do Estado (Ministério Público e Polícia Civil ou Federal) no plano de um procedimento investigatório e, ainda, corrobora o entendimento de Santiago, Ferreira e Freitas (2020) quando afirmam que os relatórios de auditoria interna trazem, em seu corpo, uma série de informações de natureza sensível, fomentando ações de cunho investigativo.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

As fraudes e a corrupção no serviço público impactam o desenvolvimento social e econômico da população. A lavagem de dinheiro é o meio pelo qual os criminosos alimentam o ciclo pernicioso de transformação dos recursos ilícitos e o combate a este tipo de prática perpassa pela redução da impunidade. Para tanto, deve-se investir nos mecanismos de investigação e detecção dos crimes para fins de materialização das provas. Nesse contexto, as informações contábeis adquirem papel protagonista na busca da evidenciação dos fatos. A investigação da contribuição das informações contábeis no bojo dos processos judiciais dos crimes de lavagem de dinheiro foi o norte desta pesquisa.

Nesse cenário, tomou-se como objetivo analisar as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, no âmbito dos processos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, no período de 2014 a 2020.

No tocante aos estágios e às categorias de lavagem de dinheiro, destaca-se que o conjunto probatório caracterizou, de forma mais acentuada, os estágios da colocação e da estratificação e a categoria de movimento de dinheiro/valores/bens da lavagem de dinheiro. No entanto, nas ações penais, cuja conclusão foi pela condenação dos réus, houve a identificação da presença do estágio da integração e a categoria de conversão de bens em todos os processos.

Quanto à utilização das técnicas de lavagem de dinheiro, os resultados evidenciaram que os investigados e réus recorreram a diversos mecanismos, com destaque para utilização das técnicas de transferência de fundos, estruturação (*smurfing*), Caixa 1 e Caixa 2 (*Slush Fund*) e contrabando de dinheiro. Ainda, decorrente da análise dos processos, tornou-se possível mapear duas técnicas de lavagem de dinheiro não listadas por Mendroni (2018): “Quitação de Obrigações e Credores” e “Fabricação de ‘caixa fictício’ em Declaração de Imposto de Renda”, as quais se materializam como contribuição deste estudo para a literatura relacionada ao tema de lavagem de dinheiro.

Particularmente no que se refere à contribuição das informações contábeis enquanto instrumento de subsídio decisório, no âmbito dos processos judiciais relacionados ao crime de lavagem de dinheiro, procedeu-se à seguinte categorização, conforme literatura referenciada: 1. Emissão de Laudo Pericial; 2. Contabilidade Forense; 3. Utilização de sistema e/ou controle contábil na viabilização do esquema criminoso; 4. Depoimento do Profissional Contábil; e 5. Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma. Pontua-se que, a partir dos achados da pesquisa, incluiu-se mais uma categoria, a saber: “Relatório de Auditoria Interna e/ou Externa”, uma vez que foram identificados relatórios da Controladoria Geral da União e do Tribunal de Contas do Município que embasaram a caracterização do crime antecedente à lavagem de dinheiro.

Assim, à luz da categorização proposta, evidenciou-se de forma analítica a contribuição das informações contábeis, no subsídio dos julgamentos dos processos de lavagem de dinheiro no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, concluiu-se que as informações contábeis foram significativas para o deslinde dos processos judiciais estudados, destacando-se que os laudos periciais e os relatórios produzidos pela contabilidade forense foram, particularmente, relevantes na formação do conjunto probatório e no embasamento da decisão dos juízes, sobretudo, quando do recebimento das denúncias

(Inquéritos) e da ocasião da condenação dos réus (Ação Penal). Observou-se, ainda, em menor grau, a prática e os sistemas contábeis a serviço da viabilização dos crimes.

A pesquisa contribuiu com a literatura na compreensão dos diversos papéis que a contabilidade possui na viabilização, caracterização e elucidação dos crimes de lavagem de dinheiro e ainda concorreu para a sistematização de categorias conceituais que a contabilidade se revestiu no deslinde do processo judicial. Ademais, o estudo possibilitou uma contribuição prática no que se refere ao aperfeiçoamento dos profissionais de contabilidade na temática em tela.

O estudo teve por limitação a análise de um grupo de crimes precedentes (contra a administração pública) ao crime de lavagem de dinheiro, não podendo, portanto, haver extrapolação das conclusões aos demais casos, devendo estes ser objeto de outras investigações. Ainda, tomaram-se como delimitação os processos julgados no âmbito do Supremo Tribunal Federal, assim os achados e conclusões desse estudo se restringem ao comportamento nessa Corte.

Sugere-se, como pesquisas futuras, o estudo do fenômeno em outras instâncias do Poder Judiciário brasileiro, bem como o funcionamento em outros Países, por meio de estudos comparados. Ainda, sugere-se a realização de entrevistas com os agentes produtores das informações (peritos e contadores) e os usuários (magistrados, membros do ministério público e advogados) para fins de mapeamento de necessidades, redução de *gap* de expectativas e a entrega de um produto eficaz e com alto padrão de qualidade.

## REFERÊNCIAS

- Akinbowale, O. E.; Klingelhöfer, H. E. & Zerihun, M. F. (2020) An innovative approach in combating economic crime using forensic accounting techniques. *Journal of Financial Crime*, Vol. 27 No. 4, pp. 1253-1271.
- Aquino, A. A. de. & Imoniana, J.O. (2017) Contabilidade Forense e Perícia Contábil: um estudo fenomenográfico. *Organizações em contexto*, São Bernardo do Campo, Vol. 13, n. 26, jul.-dez., p. 101-126.
- Araújo, M. & Sanchez, O.A. (2005) *A Corrupção e os Controles Internos do Estado*. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, São Paulo, v. 35, pp.137-173.
- Association of Certified Fraud Examiners - ACFE. (2020). *Report to the Nations 2020 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. Disponível em: <<https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>> Acesso em: 05 de maio 2020.
- Amaral, L.B. (2019) *CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de Especialistas em Fraudes*. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Badaró e Bottini (2019) *Lavagem de Dinheiro – Aspectos Penais e Processuais Penais*. 4ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Barbosa, S.I. de L. (2015). *O Relato Financeiro e a Contabilidade Forense*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal.
- Bessa, F. E. de H. (2019). *Interação e comunicação do órgão de controle interno com as unidades controladas: a importância da composição de relatórios de auditoria com foco na prevenção de riscos*. In: Bliacheriene, A. C; Braga, M. V. de A; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). *Controladoria no setor público*. (pp. 247-260) (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.
- Bitencourt, C. R. (2017) *Tratado de Direito Penal – Volume 5 – Parte Especial Crimes contra a Administração Pública e crimes praticados por prefeitos*. 11ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva.
- Botinha, F. N. (2018) *A corrupção e o ambiente contábil dos países*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Uberlândia, Brasil.
- Botinha, R.A. & Lemes, S. (2019) *Corrupção Percebida: uma Análise da Associação com o Ambiente Contábil dos Países do G20*. *Advances in Scientific and Applied Accounting* ISSN 1983-8611 São Paulo v.12, n.1 p. 120-139 Jan./Abr.
- Bottino, T. & Sganzerla, R. (2017) *O QUE OS MINISTROS DO STF CITAM NOS SEUS VOTOS? UMA ANÁLISE DO JULGAMENTO DA AP 470 (MENSALÃO)*. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, vol. 118, jan-fev, p. 185-212.
- Brasil (1940) Decreto-Lei nº 2.848/1940, de 7 de dezembro de 1940. *Código Penal*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)> Acesso em 25 de março de 2020.
- Brasil (1998) Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998. *Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades*

- Financeiras - COAF, e dá outras providências.* Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm)> Acesso em: 25 de março de 2020.
- Brasil (2020) NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TP N° 1 (R1), DE 19 DE MARÇO DE 2020 Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tp-n-1-r1-de-19-de-marco-de-2020-250058048>> Acesso em 02 de outubro de 2020.
- Brennan, N..M. (2014) *Forensic Accounting in a Constitutional Parliamentary Democracy: The Case of Ireland.* Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 6, Issue 3, Special International Issue, p. 62-97.
- Callegari, A. L. & Weber, A. B. (2017) *Lavagem de dinheiro.* 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas.
- Cardoso, F. N. (2008) *Contabilidade Forense no Brasil: incipiência ou insipiência?* Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, Brasil.
- Carvalho Filho, J. dos S. (2018) *Manual de Direito Administrativo.* 32ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas.
- Carneiro, Y.F.F.; Szuster, N.; Siqueira, J.R.M. de & Fonseca, A.C.P.D. (2016) *CONTABILIDADE FORENSE: A APLICAÇÃO DA ATIVIDADE CONTÁBIL INVESTIGATIVA E SUA PERSPECTIVA FUTURA NO BRASIL.* Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), Rio de Janeiro, v. 21, n.3, p. 56-p. 73, set/dez.
- Castro, P.R. (2016) *Um estudo sobre o processo de adesão ao programa de integridade da lei 12.846, de 1º de agosto de 2013, e seus efeitos sobre os controles internos em empresas nacionais e multinacionais.* Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil
- Castro, P. R.; Amaral, J.V. & Guerreiro, R. (2019). *Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos.* DOSSIÊ – MÉTODOS E FONTES DE PESQUISA EM CIÊNCIAS SOCIAIS, São Paulo, v. 30, n. 80, p. 186-201, mai./ago.
- Coacci, T. (2013). A pesquisa com acórdãos nas ciências sociais: algumas reflexões metodológicas. *Mediações*, Londrina-PR, v. 18 n. 2, p. 86-109, jul./dez..
- COSO. (2016). *Fraud Risk Management Guide.* Disponível em: < <https://www.coso.org/documents/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>> Acesso em: 20 de maio de 2020.
- Cressey, D.R. (1950) Criminal violation of financial trust. *American Sociological Review.* vol. 15, pp. 738-743.
- Cunha, R.S. (2018) *Manual de Direito Penal – Parte Especial (Arts. 121 a 361).* 10ª edição revista, ampliada e atualizada. Salvador: Editora JusPODIVM.
- Di Pietro, M.S.Z. (2017) *Direito Administrativo.* 30ª edição. São Paulo: Atlas.
- DiGabriele, J. A. & Huber, W. D. (2015). Topics and methods in forensic accounting research. *Accounting Research Journal*, Vol. 28 No. 1, pp. 98-114.

- Domino, M. A.; Stradiot, M. & Webinger, M. (2015), Factors which may bias judges' decisions to exclude accounting expert witnesses testimony, *Accounting Research Journal*, Vol. 28 No. 1, pp. 59-77.
- Free, C. (2015). Looking through the fraud triangle: A review and call for new directions. *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 175-196.
- Giacomin, J.; Bleil, C.; Mendes, J. (2018) O Combate à Corrupção no Brasil e a Responsabilidade dos Contadores: Um estudo sobre a percepção da classe contábil do RS sobre a Lei 12.846/2013 e a norma NOCLAR. *RIC - Revista de Informação Contábil* - ISSN 1982-3967 - Vol. 12, no2, p. 16-33, Abr-Jun/2018.
- Golden, T. W., Skalak, S. L. & Clayton, M.M. (2006). *A guide to forensic accounting growth area in accounting*. Ohio CPA Journal, 61(3), 16.
- Gonçalves, P. C. *et al.* (2014) Características do perito-contador: perspectiva segundo juízes da Justiça Federal, advogados da União e peritos-contadores no contexto goiano. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, UFSC, Florianópolis, v. 11, n. 22, p. 119-140, jan./abr.
- Gonçalves, L. da C. M. (2015) *Contabilidade Forense: Uma perspectiva fiscal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal
- Gray, D. (2008) *Forensic accounting and auditing: compared and contrasted to traditional accounting and auditing*. American Journal of Business Education – Fourth Quarter. 1(2), 115-126.
- Hoog, W.A.Z. & Petrenco, S.A. (2005). *Prova pericial contábil: aspectos práticos & fundamentais*. – 3. ed. – Curitiba : Juruá.
- Lakhani, S. (2019). *The Influence of Expert Witnesses on Jurors' Decision-Making in an Accounting Context*. Journal of Forensic and Investigative Accounting Volume 11: Issue 1, p. 24-32, January–June 2019
- Lima, R. S.; Serrano, A. L. M & Cupertino, C. M. (2020). Contabilidade Forense e Grafos no Combate à Lavagem de Dinheiro Anais do XX USP International Conference in Accounting, 20, São Paulo, SP, Brasil.
- Louwers, T.J. (2015). The past, present, and future (?) of crime-related forensic accounting methodology. *Accounting Research Journal*. Vol. 28 No. 1, pp. 4-9
- Machado, M.R.R. & Gartner, I.R (2018) *A hipótese de Cressey (1953) e a investigação da ocorrência de fraudes corporativas: uma análise empírica em instituições bancárias brasileiras*. Revista Contabilidade & Finanças, 29(76), p.60-81.
- Magalhães, A. de D. F. *et al.* (2007) *Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional*. – 4. ed. – São Paulo: Atlas.
- Maragno, L.M.D & Borba, J.A. (2017) *Mapa conceitual da fraude: configuração teórica e empírica dos estudos internacionais e oportunidades de pesquisas futuras*. REPeC, Brasília, v. 11, Edição Especial, art. 3, p. 41-68.
- Maragno, L.M.D; Knupp, P. de S. & Borba, J.A. (2019) *Corrupção, lavagem de dinheiro e conluio no Brasil: evidências empíricas dos vínculos entre fraudadores e cofraudadores no caso Lava Jato*. Revista de Contabilidade e Organizações, número temático Fraudes e Corrupção: O que a Contabilidade e Organizações têm a dizer?, pp 5-18.

- Maragno, L.M.D & Borba, J.A. (2019) *Unearthing money laundering at Brazilian oil giant Petrobras*. Journal of Money Laundering Control Vol. 22 nº. 2, p. 400-406
- Medeiros, J. T. *et al* (2018). Determinantes da qualidade do trabalho Pericial Contábil nas Varas Cíveis da comarca de Natal/RN. *Revista Ambiente Contábil*.-UFRN–Natal-RN. v.10. n.1, p. 275–292.
- Mendroni, M.B. (2018) *Crimes de lavagem de dinheiro*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas.
- Ministério Público Federal – MPF (2019) *Relatório de atividades 2018 – 5ª Câmara de Coordenação e Revisão – Combate à Corrupção*. Brasília: MPF.
- Miranda, C. de S. *et al* (2020) Perícia Contábil: Um panorama de seus profissionais e de suas atividades no Brasil. In: XX USP International Conference in Accounting, São Paulo.
- Neu, D., Everett, J., Rahaman A.S., & Martinez, D. (2013). Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 38 (6), pp. 505-524.
- Neves Júnior, I. J. & Moreira, E. M. de S.. (2011) Perícia Contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado. *REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 5, Edição Especial, art. 6, p. 126-153, set/dez.
- Neves Júnior, I. J. *et al.* (2013) Perícia Contábil: estudo da percepção de juízes de Primeira Instância na justiça do Trabalho sobre a qualidade e a relevância do trabalho do perito. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios - RBGN*. FECAP, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 300-320, abr./jun. 2013..
- Nogueira, M. F. (2006) *O processo da comunicação pericial judicial contpabil: abordagem em relação aos ruídos*. Dissertação de Mestrado. (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo.
- Nucci, G. de S. (2014) *Manual de processo e execução penal*. 11. Ed. Rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Ed. Forense.
- OCDE. (2017) *Integridade Pública: uma estratégia contra a corrupção*. Políticas melhores para uma vida melhor. OCDE.
- Oliveira, A. T. A. (2012) *Relação entre o Tipo Penal e a Prova Pericial Contábil: Evidências nos Laudos Contábeis da Perícia Criminal Federal Sobre o Crime de Apropriação indébita Previdência*. Tese de Doutorado. (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Ornelas, M.M.G. de. (2007) *Perícia contábil*. – 4. ed. – São Paulo : Atlas.
- Perera, L.C.J.; Freitas, E.C. de & Imoniana, J.O. (2014) Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. UFSC, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 03-30, mai./ago.
- Riahi-Belkaoui, A. (2017). The Architecture of Fraud in the Accounting Environment, November, 4, p. 1-40.
- Ribeiro, A. A. D. (2009) *Contabilidade forense e lavagem de capitais: um estudo da percepção da relevância da contabilidade forense nas investigações de organizações criminosas*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE.

- Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J. & Pederneiras, M. (2009) *Uma Visão teórico-reflexiva da teoria da contabilidade*. In: Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J. & Pederneiras, M (Org) *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- Rizzo, M. B. M de. (2013). *Prevenção à lavagem de dinheiro nas instituições do mercado financeiro*. – 1ª. ed. – São Paulo: Trevisan Editora.
- Sallaberry, J.D., Quaesner, L.S., Costa, M.C. & Flach, L. (2020), "Measurement of damage from corruption in Brazil", *Journal of Financial Crime*, Vol. 27 No. 4, pp. 1239-1239
- Santana, C. M.S. de (1999) *A Perícia Contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Santiago, H. L. F.; Tavares, M. F. N. & Freitas, M. A. L de. (2020) **DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DAS AUDITORIAS INTERNAS GOVERNAMENTAIS: O QUE AS INFORMAÇÕES (NÃO) REVELAM**. In: *XIV Congresso Anpcont*, Foz do Iguaçu, 2020.
- Santos, V. dos. *et al* (2013), Ruídos no Processo de Comunicação de Perícias Contábeis: Um Estudo na Região do Alto Vale do Itajaí – SC. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, set/dez .
- Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2016) *Research Methods for Business Students*. 7.ed. Essex: Pearson.
- Silva, R. M. da. (2011) *Contabilidade Forense no Brasil: Uma proposição de metodologia*. Dissertação de Mestrado em Controladoria Empresarial, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Soyaltin, D.(2017) *Public sector reforms to fight corruption in Turkey: a case of failed Europeanization*, *Turkish Studies*, v.18:3, pp.439-458.
- Sperandio-Santos, N.L. (2015) *A corrupção nos três poderes do estado do Espírito Santo sob a perspectiva da cultura política patrimonialista no Brasil*. *Sinais*, Vitória n. 18, p. 7-25, Jul-Dez 2015.
- Transparency International. (2020) *Índice de Percepção da Corrupção 2019*. Transparency International, ISBN: 978-3-96076-126-6.
- Triviños, A. N. S. (1987) *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. Ed. Atlas. São Paulo.
- Wuerges, A.F.E & Borba, J.A. (2014) *Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil*. *R. bras. Gest. Neg.*, São Paulo, v. 16, n. 52, p. 466-483, jul./set.
- Xavier, C.P.G. (2015) **PROGRAMAS DE COMPLIANCE ANTICORRUPÇÃO NO CONTEXTO DA LEI 12.846/13: ELEMENTOS E ESTUDO DE CASO**. Dissertação de Mestrado em Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, SP, Brasil.
- Zannon, G. et al. (2018) *A Percepção Dos Juízes Paulistanos Acerca Da Atuação Do Perito Contador Assistente À Luz Do Código De Processo Civil*, *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 29, n. 2, p. 122-149, mai./ago.

**APÊNDICE A - Crimes praticados por funcionário público contra a Administração em Geral**

<b>Art.</b>	<b>Crime</b>	<b>Conduta</b>	<b>Pena</b>
312	Peculato	Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio.	Reclusão, de dois a doze anos, e multa.
313	Peculato mediante erro de outrem	Apropriar-se de dinheiro ou qualquer utilidade que, no exercício do cargo, recebeu por erro de outrem.	Reclusão, de um a quatro anos, e multa.
313-A	Inserção de dados falsos em sistema de informações	Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano.	Reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.
313-B	Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações	Modificar ou alterar, o funcionário, sistema de informações ou programa de informática sem autorização ou solicitação de autoridade competente	Detenção, de 3 (três) meses a 2 (dois) anos, e multa.
314	Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento	Extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente.	Reclusão, de um a quatro anos, se o fato não constitui crime mais grave.
315	Emprego irregular de verbas ou rendas públicas	Dar às verbas ou rendas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei.	Detenção, de um a três meses, ou multa.
316	Concussão	Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida.	Reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.
317	Corrupção passiva	Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem.	Reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.
318	Facilitação de contrabando ou descaminho	Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho.	Reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

319	Prevaricação	Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal.	Detenção, de três meses a um ano, e multa.
320	Condescendência criminosa	Deixar o funcionário, por indulgência, de responsabilizar subordinado que cometeu infração no exercício do cargo ou, quando lhe falte competência, não levar o fato ao conhecimento da autoridade competente.	Detenção, de quinze dias a um mês, ou multa
321	Advocacia administrativa	Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário.	Detenção, de um a três meses, ou multa.
322	Violência arbitrária	Praticar violência, no exercício de função ou a pretexto de exercê-la.	Detenção, de seis meses a três anos, além da pena correspondente à violência
323	Abandono de função	Abandonar cargo público, fora dos casos permitidos em lei.	Detenção, de quinze dias a um mês, ou multa
324	Exercício funcional ilegalmente antecipado ou prolongado	Entrar no exercício de função pública antes de satisfeitas as exigências legais, ou continuar a exercê-la, sem autorização, depois de saber oficialmente que foi exonerado, removido, substituído ou suspenso.	Detenção, de quinze dias a um mês, ou multa.
325	Violação de sigilo funcional	Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação.	Detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave
326	Violação do sigilo de proposta de concorrência	Devassar o sigilo de proposta de concorrência pública, ou proporcionar a terceiro o ensejo de devassá-lo.	Detenção, de três meses a um ano, e multa.

Fonte: Elaboração própria com base no Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal)

**APÊNDICE B - Crimes praticados por particular contra a Administração em Geral**

<b>Art.</b>	<b>Crime</b>	<b>Conduta</b>	<b>Pena</b>
328	Usurpação de função pública	Usurpar o exercício de função pública	Detenção, de três meses a dois anos, e multa
329	Resistência	Opor-se à execução de ato legal, mediante violência ou ameaça a funcionário competente para executá-lo ou a quem lhe esteja prestando auxílio	Detenção, de dois meses a dois anos
330	Desobediência	Desobedecer a ordem legal de funcionário público	Detenção, de quinze dias a seis meses, e multa
331	Desacato	Desacatar funcionário público no exercício da função ou em razão dela	Detenção, de seis meses a dois anos, ou multa
332	Tráfico de Influência	Solicitar, exigir, cobrar ou obter, para si ou para outrem, vantagem ou promessa de vantagem, a pretexto de influir em ato praticado por funcionário público no exercício da função	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
333	Corrupção ativa	Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício	Reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.
334	Descaminho	Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos
334-A	Contrabando	Importar ou exportar mercadoria proibida	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.
335	Impedimento, perturbação ou fraude de concorrência	Impedir, perturbar ou fraudar concorrência pública ou venda em hasta pública, promovida pela administração federal, estadual ou municipal, ou por entidade paraestatal; afastar ou procurar afastar concorrente ou licitante, por meio de violência, grave ameaça, fraude ou oferecimento de vantagem	Detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, além da pena correspondente à violência.
336	Inutilização de edital ou de sinal	Rasgar ou, de qualquer forma, inutilizar ou conspurcar edital afixado por ordem de funcionário público; violar ou inutilizar selo ou sinal empregado, por determinação legal ou por ordem de funcionário público, para identificar ou cerrar qualquer objeto	Detenção, de um mês a um ano, ou multa

337	Subtração ou inutilização de livro ou documento	Subtrair, ou inutilizar, total ou parcialmente, livro oficial, processo ou documento confiado à custódia de funcionário, em razão de ofício, ou de particular em serviço público.	Reclusão, de dois a cinco anos, se o fato não constitui crime mais grave
337-A	Sonegação de contribuição previdenciária	Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa
337-B	Corrupção ativa em transação comercial internacional	Prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a funcionário público estrangeiro, ou a terceira pessoa, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício relacionado à transação comercial internacional	Reclusão, de 1 (um) a 8 (oito) anos, e multa
337-C	Tráfico de influência em transação comercial internacional	Solicitar, exigir, cobrar ou obter, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, vantagem ou promessa de vantagem a pretexto de influir em ato praticado por funcionário público estrangeiro no exercício de suas funções, relacionado a transação comercial internacional	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa

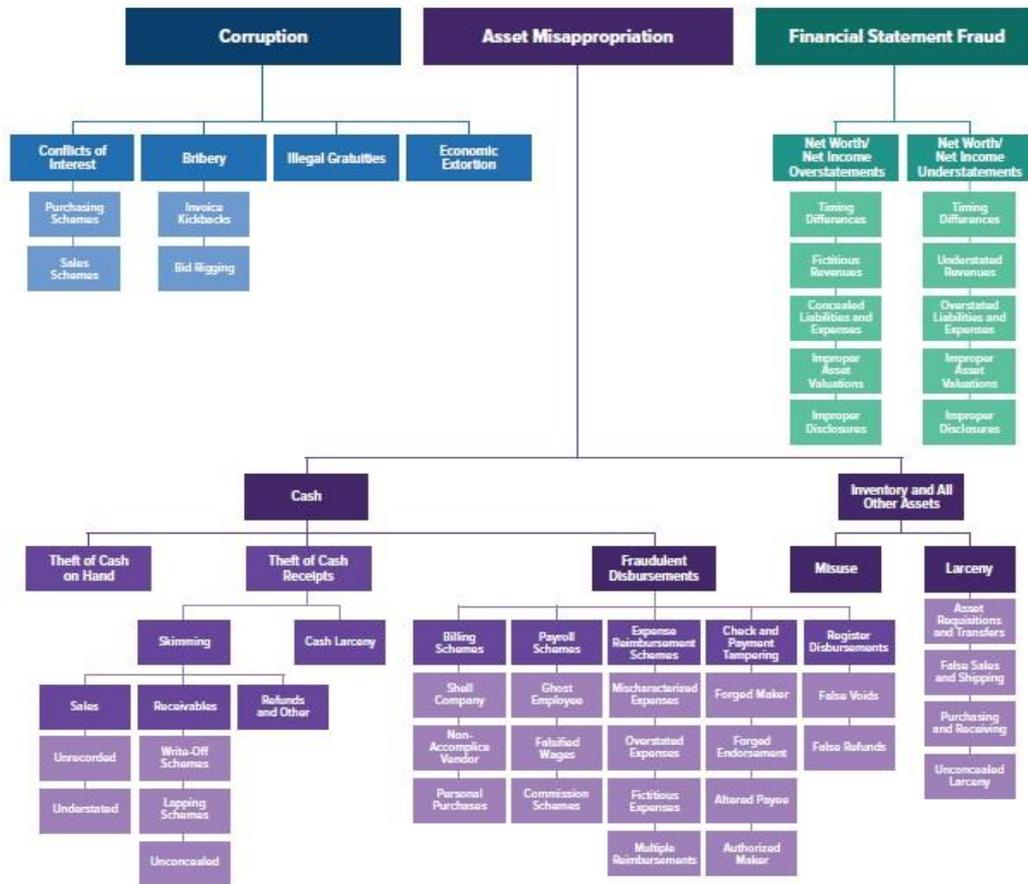
Fonte: Elaboração própria com base no Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal)

**APÊNDICE C – Inquéritos e Ações Penais – Objeto de Análise**

Processo	Réu / Investigados
Inq. 2667	ELIENE JOSÉ DE LIMA
Inq. 2760	JADER FONTENELLE BARBALHO
Inq. 3515	ARTHUR CÉSAR PEREIRA DE LIRA
Inq. 3979	GLEISI HELENA HOFFMANN
	PAULO BERNARDO SILVA
	ERNESTO KUGLER RODRIGUES
Inq. 3980	JOÃO ALBERTO PIZZOLATTI JÚNIOR
	MÁRIO SILVIO MENDES NEGROMONTE
	MÁRIO SILVIO MENDES NEGROMONTE JÚNIOR
	LUIZ FERNANDO RAMOS FARIA
	JOSÉ OTÁVIO GERMANO
	ROBERTO PEREIRA DE BRITTO
Inq. 3982	ARTHUR CÉSAR PEREIRA DE LIRA
	VALDIR RAUPP DE MATOS
	MARIA CLÉIA SANTOS DE OLIVEIRA
Inq. 3984	PEDRO ROBERTO ROCHA
	ANÍBAL FERREIRA GOMES
Inq. 3990	LUIS CARLOS BATISTA SÁ
	VANDER LUIS DOS SANTOS LOUBET
	ADEMAR CHAGAS DA CRUZ
	FABIANE KARINA MIRANDA AVANCI
	PEDRO PAULO BERGAMASCHI DE LEONI RAMOS
Inq. 3994	ROSELI DA CRUZ LOUBET
	BENEDITO DE LIRA
	ARTHUR DE LIRA
Inq. 3997	RICARDO RIBEIRO PESSOA
	NELSON MEURER
	NELSON MEURER JÚNIOR
Inq. 4005	CRISTIANO AUGUSTO MEURER
	FERNANDO BEZERRA DE SOUZA COELHO
	ALDO GUEDES ALVARO
Inq. 4011	JOAO CARLOS LYRA PESSOA DE MELLO FILHO
	JOSÉ AGRIPINO MAIA
Inq. 4074	ROSALBA CIARLINI ROSADO
	CIRO NOGUEIRA LIMA FILHO
	FERNANDO MESQUITA DE CARVALHO FILHO
	FERNANDO DE OLIVEIRA HUGHES FILHO
	SIDNEY SÁ DAS NEVES
Inq. 4112	RICARDO RIBEIRO PESSOA
	FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO
	LUIS PEREIRA DUARTE DE AMORIM
	CLEVERTON MELO DA COSTA
	FERNANDO ANTÔNIO DA SILVA TIAGO
	PEDRO PAULO BERGAMASCHI DE LEONI RAMOS
	CAROLINE SEREJO MEDEIROS COLLOR DE MELLO
EDUARDO BEZERRA FRAZÃO	
WILLIAM DIAS GOMES	
LUCIANA GUIMARÃES DE LEONI RAMOS	

Inq. 4118	DJALMA RODRIGUES DE SOUZA
	EDUARDO HENRIQUE DA FONTE DE ALBUQUERQUE SILVA
Inq. 4141	JOSÉ AGRIPINO MAIA
Inq. 4215	JOSÉ RENAN VASCONCELOS CALHEIROS
Inq. 4216	JOSÉ RENAN VASCONCELOS CALHEIROS
	ANÍBAL GOMES
	PAULO TWIASCHOR
Inq. 4259	JOSÉ NOBRE GUIMARÃES
Inq. 4347	ROMERO JUCÁ
	JORGE GERDAU JOHANNPETER
AP 644	NILTON BALBINO
AP 863	PAULO SALIM MALUF
AP 945	MARCOS JOSÉ REÁTEGUI DE SOUZA
AP 996	NELSON MEURER
	NELSON MEURER JÚNIOR
	CRISTIANO AUGUSTO MEURER
AP 1002	ANÍBAL FERREIRA GOMES
	LUIS CARLOS BATISTA SÁ
AP 1003	GLEISI HELENA HOFFMANN
	PAULO BERNARDO SILVA
	ERNESTO KUGLER RODRIGUES
AP 1019	VANDER LUIS DOS SANTOS LOUBET
	ADEMAR CHAGAS DA CRUZ
	PEDRO PAULO BERGAMASCHI DE LEONI RAMOS

## ANEXO A – “ÁRVORE DA FRAUDE”



Fonte: ACFE (2020)