

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UniCEUB

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A PERÍCIA CONTÁBIL E SUA CONTRIBUIÇÃO NA RESOLUÇÃO DE CRIMES FISCAIS

Por

[Thomaz Masayuki Mota Togashi](#)

Trabalho de Conclusão de Curso sob a orientação do Professor Me. Alexsandro Barreto Gois, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis - EAD, do Centro Universitário de Brasília.

Brasília, DF - 2021

Resumo

O objetivo deste trabalho é evidenciar a contribuição da perícia contábil na resolução dos crimes de ordem tributária. A perícia contábil pertence a quatro tipos de esferas: judicial, semi judicial, extrajudicial e arbitral. A perícia tem o viés de aplicar conhecimentos científicos da contabilidade para provar a veracidade dos fatos. Nesse aspecto, a perícia, inserida no contexto de crimes fiscais, reúne todas as evidências e provas periciais que sejam necessárias para apurar os fatos e identificar as infrações originadas pelo sujeito passivo, nesse caso, o contribuinte. Sendo assim, a perícia contábil tem o viés de levar à instância decisória elementos de provas necessários e, quando comprovado materialidade e autoria, ocorrendo recuperação dos créditos tributários.

Palavras-chaves: Contabilidade Tributária; Perícia Contábil; Crimes Fiscais; Prova pericial contábil

1. Introdução

Este artigo tem como objetivo evidenciar a contribuição da perícia contábil na resolução dos crimes de ordem tributária, apresentando a sua importância. A proposta de elaboração do presente trabalho se faz necessária para explicar a importância da perícia contábil na resolução de crimes fiscais.

A ocorrência de um crédito tributário ao sujeito passivo é suscetível de comprovação de sua existência. Todo credor, que tem o direito de receber uma obrigação, deve possuir provas da sua existência. Sendo assim, o mesmo acontece com o Estado, a partir do momento em que o sujeito passivo realiza o fato gerador da obrigação tributária, o poder público irá aplicar a lei exigindo o crédito correspondente à obrigação. Dessa forma, a obrigação entre o Estado e o contribuinte se torna válida na forma documental. Essa forma se origina através de um ato administrativo de concretização de lei denominado: lançamento. A respeito do lançamento tributário, temos a sua regulamentação através do Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 142, que diz: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Uma situação, para que seja considerada um crime fiscal, nada mais é do que o contribuinte usar meios ilícitos para evitar o pagamento de impostos emitidos por um sujeito ativo, no caso, o Estado. Dessa forma, o indivíduo passa a agir de má fé contra o Estado para custear todas as suas

necessidades. Em contrapartida, a unidade federativa passa a ter problemas para que possa se manter.

Diante disso, caso comprovada a improbidade, o Estado entra com processo administrativo para notificar o Ministério Público sobre a abertura de inquérito judicial ou apresentação de denúncia. Nesse sentido, a perícia contábil se faz presente diante dessa situação onde um profissional contábil, legalmente habilitado e com conhecimento da área, coloca-se à disposição, para que reúna toda a documentação necessária, como: evidências e provas periciais, para que apresente uma conclusão acerca da possível baixa aos cofres públicos.

É válido destacar que o perito contábil, para realização de matéria indicada, será levado em conta, conforme os art. 156 e 465 do Código de Processo Civil (CPC). A partir disso, será requerida pelas partes tendo uma necessidade de conhecimento específico para: verificação, análise, interpretação de registros, demonstrações e documentos contábeis.

De acordo com Ademir de Oliveira (2017), o trabalho da perícia contábil, se tratando de sonegação fiscal, está sujeito somente à participação de profissional contábil habilitado e na maioria das vezes pertencente ao quadro de funcionários da Secretaria de Segurança Pública.

A realização deste trabalho é para esclarecer aos entes da sociedade, os quais são enquadrados como sujeitos passivos das obrigações tributárias, a importância da perícia contábil no combate aos crimes fiscais e suas resoluções. Para isso, se faz necessário elencar importantes artigos do Código de Processo Civil, os quais regulamentam as oportunidades em que o juiz irá indicar um perito contábil para atuar, bem como o disposto na NBC TP 01, que trata acerca da conduta do profissional diante da resolução do litígio.

A problemática da pesquisa inicia-se diante da seguinte consideração: "De que forma a perícia contábil contribui na resolução dos crimes de ordem fiscal?". Diante disso, tem-se o seguinte objetivo: evidenciar a contribuição da atividade pericial contábil na solução de crimes fiscais. E os seguintes objetivos específicos para serem alcançados: identificar o papel do perito contábil e as suas responsabilidades; delinear sobre a atividade pericial contábil; o que são evidências e prova pericial contábil; a contribuição da perícia contábil na resolução de crimes fiscais.

Sendo assim, a relevância desta pesquisa está de acordo com a seguinte consideração: "Se a arrecadação tributária tem como finalidade proporcionar os objetivos constitucionais, como a construção de uma sociedade justa, livre e igualitária (art. 3º, I, da CF), é evidente que os crimes fiscais se apresentam como complexos obstáculos para tal desiderato. Daí a necessidade de se criminalizar

condutas graves que atentem contra a arrecadação tributária, suprimindo-lhe ou diminuindo-lhe grosseiramente, colocando em sério risco a atividade estatal de distribuição (ou redistribuição) de riquezas” (ADEMIR DE OLIVEIRA, 2017, p. 406). Com isso, esta pesquisa se torna esclarecedora quanto à importância para a atividade pericial contábil na solução de crimes fiscais.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Perícia Contábil

A perícia contábil possui objeto, finalidade, alcance e procedimentos peculiares e é um ramo específico da contabilidade. A caracterização da perícia contábil é a declaração de caráter técnico sobre um elemento de prova. Serve para provar fatos de percepção técnica, que dependem de conhecimento pericial (CREPALDI, 2019, p. 47).

Como forma de elucidar os conceitos da matéria, De Oliveira (2017) aponta que a perícia contábil constitui-se de exame de qualquer peça de contabilidade, inclusive vistoria de elementos técnicos-patrimoniais, realizada por um *expert* na área contábil, e tem por finalidade resolver questões técnicas ou científicas pré-determinadas ou específicas.

É importante frisar que, o caráter fundamental da perícia é a especificidade de exame e de opinião. A perícia, todavia, pode ser “parcial” ou “total” no exame de contas, demonstrações de documentos ou fatos. Dependendo do que se pretende, fixar-se o objeto a examinar e sua extensão (SÁ, 2019, p.4). Com base nos procedimentos a serem considerados quanto à perícia contábil, abordar-se-á em quais esferas a perícia contábil está presente.

Quanto à finalidade, a perícia judicial, de acordo com Silvio Crepaldi (2019), é uma atividade com particularidades das demais profissões, porque é exercida por profissionais proativos e com *expertise* para determinados assuntos técnicos, nomeados pelo juiz ou indicados pelas partes para contribuir com seus conhecimentos nos deslinde do processo judicial.

Complementando, nas palavras de Fernanda da Silva Ataíde (2013, p. 47), no campo judicial lidamos com perícia perante a lei vigente no estado, acarretando, sob penalidades presentes em leis, responsabilidades jurídicas na execução de serviços periciais. A perícia extrajudicial terá uma participação especial da perícia judicial, por conta do deslinde do processo que acaba tendo que ter outras resolutivas com outros setores.

Com o intermédio do parágrafo anterior, a perícia extrajudicial, de acordo com Fernanda da Silva Ataíde (2013, p.49), opera-se, principalmente, por acordo entre as partes. Estas convencionam que a questão pendente seja solucionada tendo por base a informação pericial, onde os profissionais

escolhidos procederão aos exames que se propuseram e emitem parecer. Em caso contrário, escolher-se-á um perito-desempassador, cujo parecer se dará por encerrada a perícia.

Segundo Alberto (2009, *apud* Lucas, 2015), a perícia semijudicial é aquela realizada dentro do aparato institucional do Estado, porém fora do Poder Judiciário, tendo como finalidade principal ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuários. Esta espécie de perícia subdivide-se, segundo o aparato estatal atuante, em policial (nos inquéritos), parlamentar (nas comissões parlamentares de inquéritos ou especiais) e administrativo-tributária (na esfera da administração pública tributária ou conselhos de contribuintes).

De acordo com Antônio Lopes Sá (2019), a Lei nº 9.307/1996 regula a arbitragem no Brasil, e com isso o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou um grupo de estudos sobre mediação e arbitragem, para divulgar essa forma alternativa, moderna e adequada para a solução de conflitos. Sendo assim, admite-se a arbitragem como uma forma adequada de solução de conflitos quando a demanda envolve direitos patrimoniais disponíveis.

No entendimento de Aderbal Nicolas Muller (2017), as partes recorrem a um terceiro, independente e imparcial, e fornecem a ele jurisdição para a solução de um conflito específico. Jurisdição deriva do latim: *juris*, “direito”, e *dicere*, “dizer”. Ou seja, o árbitro, apontado pelas partes, terá poder para decidir o conflito, impondo aos litigantes suas decisões (não diferente, neste aspecto, do próprio juiz). A diferença, porém, reside no processo arbitral, muito mais célere e flexível do que o processo civil, adotado nos tribunais. O diferencial da arbitragem é sua praticidade.

A perícia contábil pode ser requerida pelas partes quando houver a necessidade de conhecimento específico para verificação, análise e interpretação de registros, demonstrações e documentos contábeis, bem como para a elaboração de cálculos de liquidação. O julgador poderá determinar, de ofício, a realização da prova pericial. O perito é um auxiliar do juízo que deve ser convocado quando a prova do fato constitutivo do direito do autor ou do fato impeditivo, modificativo ou extintivo apresentado pelo réu depender de conhecimento técnico ou científico. Essa regra é fundamental para esclarecer que o objeto da perícia são apenas os fatos. Pode parecer óbvio, mas em determinadas situações pode haver confusão entre o que é fato e o que é direito - em especial quando a legislação é muito técnica e exige conhecimento jurídico específico. Assim, caberá ao perito esclarecer apenas se a premissa fática prevista na norma foi ou não atendida no caso concreto e não se a norma foi violada, tarefa essa que incumbe única e exclusivamente ao juiz (CREPALDI, 2019, p.8-10).

O perito contábil é um profissional que trabalha no desenvolvimento da perícia contábil, sendo que ele pode ter funções distintas, a depender de quem o contrata.

2.2. O perito contábil

Segundo o disposto no Código de Processo Civil (CPC), no capítulo II - Dos auxiliares da justiça, art. 149, os profissionais da Justiça são: escrivão, chefe de secretaria, oficial de justiça, perito, depositário, administrador, intérprete, tradutor, mediador, conciliador judicial, partidor, distribuidor, contabilista e regulador de avarias (MULLER, 2017, p.83).

De acordo com CREPALDI (2019), o exercício da perícia contábil é privativo do bacharel em Ciências Contábeis registrado no Conselho Regional de Contabilidade - CRC de sua jurisdição. Assim, o perito contábil deve possuir um profundo conhecimento teórico e prático da Contabilidade (experiência), além de retidão de conduta (capacidades éticas), segundo pressupõe a NBC PP 01.

De acordo com a NBC PP 01, o perito é o profissional contábil detentor de conhecimento técnico e científico, regularmente registrado no CRC e no Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis, que exerce a atividade pericial de forma pessoal ou por meio de órgão técnico ou científico.

O perito contábil pode ter funções distintas, a depender da parte que o contrata, sendo:

O perito judicial é o profissional escolhido pelo juiz ou pelas partes - inovação da lei atual, pois anteriormente à vigência do atual CPC era somente o juiz que podia definir o perito, agora as partes podem indicá-lo, de comum acordo, ao magistrado. Somente o juiz é quem pode definir o perito judicial. O perito é o auxiliar da Justiça (MULLER, 2017).

O perito é um auxiliar da Justiça que ajuda o juízo em assuntos técnicos e específicos sobre os quais o magistrado não detém conhecimento e, mesmo que o tenha, está impedido de utilizá-lo, conforme legislação, que determina que seja assistido por um expert, uma pessoa com habilidade, experiência, um profundo conhecedor do tema em questão (MULLER, 2017).

Mesmo sendo nomeado pelo magistrado, o perito judicial é um profissional com independência e autonomia, nomeado especificamente para um processo e, por esse trabalho, é remunerado. Com base em seu conhecimento técnico, deve emitir seu parecer sobre determinado assunto, mas não sobre leis. A ele não cabe responder a questões do tipo "É correto?", "É legal?", pois são atividade típica de jurisdição, cabendo, portanto, ao juiz (MULLER, 2017).

Diferentemente dos peritos, que são de confiança do juiz, os assistentes técnicos são de confiança da parte que os contratou e, como mencionado, não estão sujeitos a impedimento ou suspeição, conforme o art. 466. O assistente técnico é o profissional contratado pelas partes do processo e conduz suas atividades em período muitas vezes mais extenso do que o empreendido pelo perito judicial. Ele produz o "parecer técnico" e acompanha os trabalhos da perícia. Recomenda-se a formalização de contrato de prestação de serviços com a parte contratante para o desempenho da atividade, do qual deve constar inclusive o período de prestação do serviço (MULLER, 2017).

O processo tem um perito nomeado pelo juiz e cada parte deve ter seu assistente técnico. Assim, em um processo para o qual foi determinada perícia, vai existir um perito e, no mínimo, dois assistentes técnicos (ou mais se houver mais de um autor ou de um réu). A presença do assistente técnico não é obrigatória nos autos, mas é

aconselhável, pois só alguém com a mesma formação do perito terá a capacidade de analisar, criticar e complementar o seu trabalho. A grande diferença do trabalho do perito e do assistente técnico é que o primeiro tem que trabalhar com imparcialidade e é de confiança do magistrado, já o segundo tem que considerar o que é melhor para seu cliente, tendo a confiança deste (MULLER, 2017).

Na prática, o assistente técnico é chamado a agir quando o perito entrega o laudo pericial, tendo poucos dias para realizar uma análise e emitir um parecer técnico, sem, normalmente, ter os autos em mãos dada a natureza (conjunta) do prazo. O profissional tem a possibilidade de atuar de forma bem mais abrangente. Pode inicialmente auxiliar na elaboração da inicial do processo, desenvolvendo parecer técnico que irá fundamentar a propositura da ação. O perito assistente, quando contratado para fazer uma análise crítica do trabalho do perito, deve manter a ética da profissão e criticar o trabalho do colega, e não tecer críticas pessoais. Além da crítica, deve apresentar cálculos que a justifiquem (MULLER, 2017).

Sobre a ética no trabalho desenvolvido pelo perito contábil, faz-se necessária a junção da norma explícita no parágrafo anterior com a NBC PG 01, que diz que aplica-se: “o Código de Ética Profissional do Contador, quando no exercício da sua atividade e nos assuntos relacionados à profissão e à classe”. A conduta ética do contador deve seguir os preceitos estabelecidos na norma, nas demais Normas Brasileiras de Contabilidade e na legislação vigente. Aplica-se também ao perito contábil a NBC PG 100, que versa sobre cumprimento do Código, dos Princípios Fundamentais e da Estrutura Conceitual, e a NBC PG 300, que versa sobre Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos) e a NBC PG.

O perito tem a obrigação ética de ser imparcial, e por ética aqui se estende moralidade e dignidade humana. Segundo o art. 5º do Código de Ética do Profissional Contador, que trata exclusivamente da ética do contador quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, são deveres dele, dentre outros:

I - recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II - Abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

Abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas.

A perícia arbitral é aquela exercida sob o controle da Lei de Arbitragem (Lei n. 9.307/96). A arbitragem é uma forma alternativa ao Poder Judiciário para a resolução de conflitos. As partes litigantes estabelecem, em contrato ou simples acordo, que farão uso do juízo arbitral para solucionar controvérsia existente em vez de acionar o Poder Judiciário. O juízo arbitral escolhido profere a sentença arbitral, que tem o mesmo efeito de uma sentença de um Juiz de Direito, sendo obrigatória entre as

partes. Por se tratar de uma justiça privada, costuma ser mais célere e menos burocrática (CREPALDI, 2019).

2.3. A prova pericial contábil

De acordo com Crepaldi (2019), a prova pericial contábil é o exame elaborado pelo profissional com formação e conhecimento sobre a área com base no Código de Processo Penal (CPP) e no Código de Processo Civil (CPC). A prova pericial é o instrumento adequado para a comprovação de operações contábeis e negociais cuja apuração depende de conhecimentos técnicos de profissionais especializados.

Como disposto no art. 464 do CPC (Código de Processo Civil), “a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação”. Sendo assim, é importante a prova ser realizada de forma fundamentada e consolidada, para que possa entregar os resultados esperados no decurso do processo (CREPALDI, 2019).

Exame é a inspeção de pessoas, animais, coisas ou bens imóveis. Se trata da análise ou observação de pessoas, animais ou coisas, com o objetivo de extrair informações. O perito contábil examinará o Livro Razão de uma empresa para obter o saldo da conta Mercadorias (CREPALDI, 2019).

A finalidade da perícia, em termos de prova, é buscar a opinião do investigador, e entende-se esse investigador aqui efetivamente como um perito. Muitas vezes tem-se uma controvérsia, uma dúvida, há indícios de fraude, de erros, de problemas. Por exemplo, uma parte acha que deve dez e a outra entende que deve pagar oito. Então há, efetivamente, uma situação controversa. Qual das duas está correta? O perito vai buscar esse conhecimento. Qual é a solução? As duas partes estão erradas: pode ser 9,251. Esta precisão é buscada na prova. Tal precisão é buscada na perícia. Acurácia seria a melhor palavra aqui (MULLER, 2017).

A perícia tem como finalidade, também, um esclarecimento sobre determinado fato ou ocorrência. Isso é fundamental no âmbito da prova. Na perícia, o laudo pericial visa determinado objetivo. A prova pericial busca um objetivo específico. O que eu quero produzir com o trabalho? Eu quero produzir um número, eu quero produzir uma solução para um litígio. E de que forma? É isto que se busca com a prova pericial, seja judicial ou extrajudicial. Nesse sentido, temos os propósitos da perícia, que podem ser administrativos, judiciais, políticos, fiscais ou os chamados especiais. Essa é a finalidade de determinada prova (MULLER, 2017).

Nesse sentido, o desenvolvimento da perícia contábil é um instrumento de prova que contribui no embasamento da resolução de crimes fiscais, como veremos a seguir.

2.4 A perícia contábil e os crimes fiscais

Consequentemente, nos casos de crimes fiscais, inclusive aqueles em que restou constatada a emissão de notas fiscais frias, desde que comprovado documentalmente, deve ser realizada a perícia, não sendo razoável o apenamento com base em meros indícios. Por isso, há a necessidade de abertura de inquérito policial ou produção do laudo durante a instrução processual penal. A falsidade determina a realização da perícia contábil, em face do vestígio material no documento a ser verificado em confronto com outros elementos materiais.

Igualmente, pode ser realizada tanto na fase pré-processual como durante seu trâmite (DE OLIVEIRA, 2017).

Dessa forma, De Oliveira (2017) explica que, em nosso Estado Constitucional, é certo que não deve haver denúncia se a peça principal da ação penal não estiver consolidada em sólido inquérito policial, com provas documentais e periciais. É preciso ressaltar que o laudo bem estruturado, minucioso e de alta demonstração técnico-científica, edificado sob um contraditório adequado, é prova que servirá em grande magnitude tanto para a denúncia quanto para a decisão judicial, não apenas para buscar a condenação do acusado, mas também para impedi-la quando não houver comprovação de materialidade ou autoria. Eis a importância substancial do laudo pericial contábil nos crimes fiscais.

A perícia criminal contábil é essencial para a comprovação da materialidade do delito, bem como sua autoria, auxiliando as autoridades judiciais, que não possuem *know how* técnico-científico da contabilidade, na tomada de decisões acerca das denúncias apresentadas. Antes, auxilia a autoridade administrativa, durante o processo administrativo, a autoridade policial, durante o inquérito policial, e o Ministério Público, na fase da denúncia. Acrescenta-se a isso a importância da necessidade da perícia contábil na detecção de atos ilícitos, em benefício direto do ente estatal e, indireto da sociedade. A perícia tem sua parcela de responsabilidade na medida em que estes resultados buscam reaver créditos tributários não pagos, permitindo ao Estado a satisfação das necessidades sociais (DE OLIVEIRA, 2017).

Em face do conhecimento técnico-científico do perito, a prova pericial se apresenta como necessária não apenas por determinação legal, mas por construir caminho seguro e fundamentado ao julgador, embasando-lhe a decisão. Muito embora a perícia criminal contábil não reprima diretamente a realização dos crimes patrimoniais, é o meio de esclarecer e descobrir tais crimes, por processo técnico iniludivelmente eficaz. Portanto, nos crimes fiscais, conforme nossa proposta, as autoridades judiciais devem fazer uso da atividade pericial contábil como instrumento para auxiliá-los a resolver os conflitos criminais-tributários. Sua eficácia se medirá não pela porcentagem de condenações que advieram do trabalho pericial, mas pelos desdobramentos fáticos do estudo, seja para acusar, condenar, inocentar, arquivar e, principalmente, estimular o resgate dos valores indevidamente locupletados. No fim, indiretamente, servirá para beneficiar a sociedade, não quanto a punição criminal, mas quanto à recuperação dos tributos que buscam satisfazer as necessidades coletivas (DE OLIVEIRA, 2017).

2.5 Planejamento tributário

Os crimes fiscais possuem como finalidade genérica a obtenção de vantagem econômica em detrimento dos cofres fazendários. Algumas vezes pode ter como objetivo apenas o não pagamento de impostos. Noutras, a intenção é o de cometimento de fraude fiscal (DE OLIVEIRA, 2017).

Conforme GRECO (2019), num posicionamento preliminar e abrangente do tema, observa-se que existe uma preocupação geral subjacente a toda esta temática, no sentido de dar a devida aplicação e alcance à norma de incidência tributária e não apenas no sentido de dizer que a conduta

do contribuinte só estará contaminada se cometer simulação ou agir depois do fato gerador (ocultação).

De acordo com BERTI (2016) a obrigação tributária é o núcleo prático do Direito tributário, ou seja, a obrigação de pagar tributo, obrigação de fazer, praticar certo ato, obrigação acessória se converte em principal pelo seu descumprimento. Temos a obrigação tributária dividida em duas categorias, acessória e principal. A principal, definida pelo Art. 114 do CTN (Código Tributário Nacional) fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; A acessória, de acordo com o Art. 115 do CTN (Código Tributário Nacional) é definida como qualquer situação que, na forma de legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. O decreto serve para dizer como fielmente a lei será cumprida, ato infra legal, segundo o art. 84 inc. IV da CF/88.

Dessa forma, Marco Aurélio Greco (2018) afirma a partir de três formas (Economicamente, politicamente e juridicamente), a importância de um planejamento tributário para que o contribuinte, ao invés de cometer fraude fiscal, realize a elisão fiscal "Em primeiro lugar, o tema do planejamento tributário é economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes.

Sobre a ocorrência do fato gerador, dispõe o que está previsto na Lei Complementar n. 104/2001, Art. 116 (...) considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II. Tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (CREPALDI, 2019)

Como o fiscal sabe se ocorreu o fato gerador? Olha o direito aplicável - à situação jurídica fato gerador é a situação de fato, a situação de fato, circunstâncias materiais - saídas de mercadorias do estabelecimento comercial. O Art. 116 e 117 do CTN regulam o momento no qual considera-se ocorrido o fato gerador e definitivamente existentes os seus efeitos, a obrigação tributária. (Planejamento Tributário, BERTI, Anélio. BERTI, Adriana. 2016. Curitiba)

Planejamento consiste na fixação de metas globais a serem atingidas pela empresa em determinado período de tempo. Varia de acordo com as características da empresa (comércio, indústria, serviços) O planejamento é um processo de estabelecimento de um estado futuro desejado e um delineamento dos meios efetivos para torná-lo realidade justifica que ele antecede à decisão e à ação.

De acordo com CREPALDI, 2019, a sua finalidade é a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam

importante parcela dos custos das empresas, se não a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Com isso, é possível acrescentar, de acordo com as palavras de Marco Aurélio Greco, 2017, Planejamento Tributário, o tema do ato anormal de gestão aparecer quando não for possível enquadrar a hipótese em nenhuma das categorias anteriores, mas existir um elemento “estranho” na conduta. Essa figura do ato anormal de gestão distingue-se da figura do abuso de direito, pois neste o ordenamento assegura um direito ao contribuinte que o exerce com o objetivo de obter determinada redução sem que exista motivo real de caráter extra tributário que o justifique.

No ato anormal de gestão, a diferença fundamental está em não se discutir o elemento subjetivo, ou seja, a intenção de reduzir ou de obter a diminuição da carga tributária. Na temática do ato anormal de gestão não é preciso fazer a demonstração da intenção de reduzir a tributação. O elemento subjetivo pode ou não existir; apenas não é necessário demonstrá-lo; para caracterizar o ato anormal basta a inadequação entre o padrão de conduta adotado concreto e o padrão de conduta geralmente aceito como adequado para aquela determinada situação. Pela teoria do ato anormal de gestão, trata-se apenas de uma confrontação objetiva e não subjetiva (GRECO, 2019).

A fraude tributária e a evasão fiscal nasceram justamente dos tributos, e infelizmente são praticadas desde o surgimento dos primeiros agrupamentos humanos. Essas fugas ilegítimas à contribuição exigida para financiar o bem comum sempre necessitam da intervenção dos responsáveis pela administração das comunidades, de forma a preservar o sistema de repartição dos custos gerados pela necessidade de defender, organizar e prover condições mínimas para uma convivência em sociedade (ZIEMBOWICZ, 2020)

De acordo com GRECO (2019), considera algumas hipóteses que podem configurar crime tributário. Conforme exposto acima, o termo "fraude" pode se referir a duas situações distintas: a fraude à lei e a fraude contra o Fisco. Na primeira, o agente busca no ordenamento jurídico uma proteção para a sua conduta, portanto, o que está sendo agredido (fraudado) é o ordenamento em seu conjunto. É a chamada fraude civil.

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal. (GRECO, 2019)

De acordo com o Art. 72 da Lei nº 4.502/64, o conceito de fraude é: Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme GRECO (2019), num posicionamento preliminar e abrangente do tema, observa-se que existe uma preocupação geral subjacente a toda esta temática, no sentido de dar a devida

aplicação e alcance à norma de incidência tributária e não apenas no sentido de dizer que a conduta do contribuinte só estará contaminada se cometer simulação ou agir depois do fato gerador (ocultação).

Portanto, de acordo com ZIEMBOWICZ (2020), sobre a extinção da punibilidade em relação aos crimes fiscais, foi introduzida mediante a Lei 4.357/64, que ampliou os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita previsto no Código Penal. Nesta lei, a extinção da punibilidade ocorreria caso existisse, à data da apuração da falta, crédito do infrator perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedades de economia mista, de importância superior aos tributos não recolhidos.

Diante do exposto, convém analisar a extinção da punibilidade dos crimes tributários à luz da Constituição Federal, balizando-a conforme os direitos fundamentais (legitimados *per se*), em contraposição à limitação desmedida destes pelo Estado quando visa ao aumento da arrecadação, incluindo a persecução penal (que deveria ser a *ultima ratio*) como forma de coação fiscal, ou pior, usando a extinção da pena como modo de ofertar a impunidade aos sonegadores. (ZIEMBOWICZ, 2020)

De acordo com HAMMOUD (2018) deve-se anotar que a punibilidade, consequência jurídica do delito, pode ser extinta quando o contribuinte realiza o pagamento ou o parcelamento do débito apurado antes do recebimento da denúncia (art. 83, §2º da Lei 9.430/96) o que dá ensejo, respectivamente, a extinção da punibilidade ou a suspensão da pretensão punitiva. Assim, na prática quando o contribuinte é autuado e há o lançamento definitivo, paga-se, quando possível, o tributo para que não enfrente um processo criminal e abra espaço para uma condenação criminal.

HAMMOUD (2018) diz que já o artigo 2º da Lei 8.137/90 apresenta a característica de ser menos grave, são crimes de mera conduta, com penas mais brandas, não se relacionando ao nascimento da obrigação tributária, mas sim às obrigações acessórias (art. 2º, I). Salienta-se que a presença da fraude ocupa um lugar marcante, além disso, trata-se da conduta omissiva quanto ao recolhimento relacionado ao responsável tributário legal (nos termos do art. 121 e 128 do CTN) que não é realizado ou, mesmo, identificável quando haja recebimento de parcela do tributo como benefício fiscal (art. 2, III) ou, ainda, atuar em desconformidade com o que foi regido pelo benefício fiscal (IV).

3. Método

O artigo tem como objetivo evidenciar a contribuição da perícia contábil na solução dos crimes fiscais. Nesse sentido, quanto à **natureza** da pesquisa ela é aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicações práticas para a solução de problemas específicos.

Quanto à **abordagem** da pesquisa, é quali-quantitativa. É qualitativa, pois existe uma relação entre o mundo e o sujeito, sendo descritiva. É quantitativa, porque há levantamento de informações dos

profissionais de contabilidade sobre a contribuição da perícia contábil na resolução dos crimes fiscais. Quanto aos **objetivos**, a pesquisa é exploratória, pois traz maior familiaridade com um problema por meio do levantamento e análise de proposições legislativas apresentadas no parlamento e a partir de revisão de literaturas a propósito da temática, com o levantamento bibliográfico. Também é descritiva, pois descreve características dos dados, e há relação entre variáveis, utilizando-se da coleta de dados padronizados.

Foi realizada uma pesquisa de campo com a utilização de um questionário direcionado aos alunos atuantes no curso de Ciências Contábeis e profissionais já formados, com especificidade dos que atuam no setor fiscal.

O questionário foi dividido em três partes. A primeira parte se refere ao perfil dos respondentes, que compreende as perguntas de 1 a 6 e descrevem o perfil dos participantes durante o curso e em atuação no ramo da profissão contábil. A segunda parte compreende conceitos básicos sobre contabilidade tributária, onde se tem a necessidade de perceber a interação dos participantes com o assunto abordado. A terceira parte traz o ponto central da pesquisa, onde se têm perguntas sobre a contribuição da perícia contábil nos crimes fiscais.

A segunda parte do questionário reúne questões elaboradas pelo autor e faz utilização da Escala Likert de cinco níveis, na qual, é um tipo de escala de resultados para a busca de avaliar a percepção dos respondentes.

O universo da amostra são alunos tanto concluintes como alunos em curso de ciências contábeis das instituições de ensino superior da cidade de Brasília/DF, Aracaju/SE e Portugal. A aplicação dos questionários abrangeu não somente Universidades, mas também, Centros Universitários.

Ao final da pesquisa, foi calculado o total de 17 participantes na amostra. A maioria dos respondentes frequentaram ou estão em graduação em universidades particulares conforme mostra a tabela a seguir:

Tabela 01 - Quantidade de participantes da pesquisa

Instituições de Ensino Superior	Quantidade de Participantes	%
UniCEUB	3	17,6
UnB	5	29,4
Universidade de Coimbra	2	11,7
UCB	1	5,9
IESB	1	5,9

Fanese	1	5,9
UFS	1	5,9
UNIP	1	5,9
USP	1	5,9
UniProjeção	1	5,9

Fonte: autoria própria (2021)

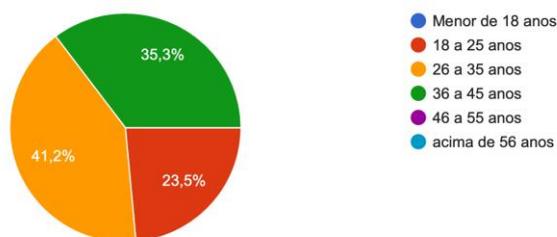
Quanto aos **procedimentos**, o instrumento de coleta de dados se deu por meio de levantamento bibliográfico e documental, principalmente por pesquisas de documentos em livros, artigos, legislações e teses que corroboram com a ideia deste trabalho.

4. Resultados

Quanto à faixa etária dos participantes, é observado uma proximidade na quantidade de pessoas entre as idades de 26 a 35 anos e 36 a 45 anos. Com isso, podemos compreender que não se deve o profissional acelerar as suas necessidades para poder se tornar logo um bom conhecedor do setor em que atua. Dessa forma, percebemos que o grau de instrução prevalecido entre essas duas faixas etárias, é: pós graduação lato sensu em especialização e pós graduação stricto sensu mestrado. Seguem os gráficos abaixo:

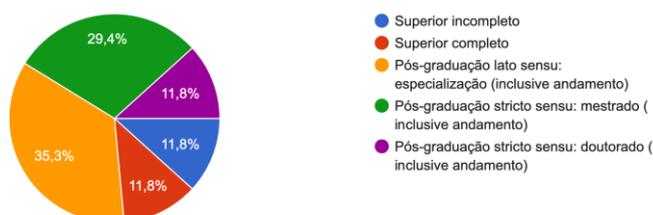
Qual é a sua faixa etária?

17 respostas

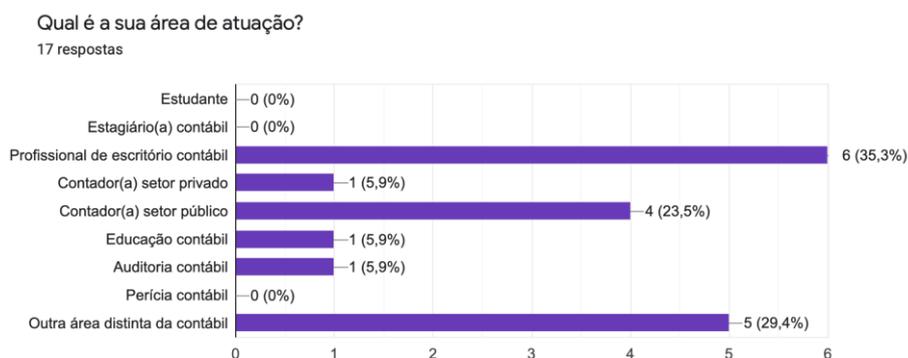


Qual é o seu grau de instrução?

17 respostas



A respeito da área de atuação dos profissionais, vale-se destacar a presença maciça do profissional de escritório contábil. Com isso, tem-se a necessidade de interpretar essa afirmação, da forma em que o profissional dentro do escritório, consegue acumular e se inteirar em diferentes conhecimentos, para assim, decidir a próxima etapa que deseja para a sua profissão. Segue gráfico abaixo:

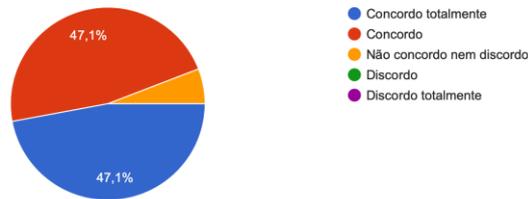


A segunda parte do questionário foi pensado para termos dos respondentes conceitos sobre planejamento tributário e contabilidade fiscal dentro do escritório. Para a primeira pergunta, correlacionando o planejamento tributário como forma de auxílio a empresa na redução da carga tributária, tivemos a maior parte das respostas (76,5% do total da amostra) como forma de concordarem totalmente com a afirmação. Respectivamente, a segunda pergunta tem uma importância assim como a primeira, porque de fato, foi acertado pelos participantes que a matéria passada na faculdade, sobre a contabilidade tributária, não é suficiente para um profissional, recém habilitado na profissão, atuar no setor de área fiscal. Muitos, como relatado nas perguntas anteriores sobre localidades de faculdade e suas respectivas graduações, os maiores participantes foram de escritórios e entre esses, necessitavam de busca maior de conhecimentos.

A terceira parte do questionário está voltada para a área de perícia contábil, na qual, foi pensado para buscar o entendimento dos profissionais, que por mais que não estejam na área, mas tenham um entendimento e busquem se inteirar sobre a área de perícia contábil.

Quando se trata de perícia contábil, sabe-se que esse profissional, no momento de sua solicitação em determinada área judicial, é válido possuir dois conceitos principais: conhecimento sobre o Código de Processo Civil (CPC) e possuir expertise na matéria do litígio. Sendo assim, foram realizadas as seguintes perguntas abaixo:

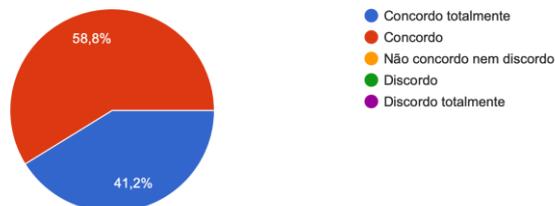
Para o desenvolvimento da perícia contábil, é necessário que o perito possua a expertise de determinado assunto.
17 respostas



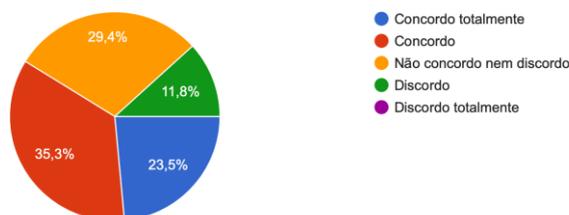
Os profissionais respondentes, em ambas as perguntas colocadas acima, não discordam de que o profissional necessita de um conhecimento específico voltado para determinada matéria e que os peritos contábeis, após o momento de sua nomeação pelo juiz para um processo para alguma perícia, deve-se valer o conhecimento sobre o Código de Processo Civil (CPC).

O laudo pericial tem uma importância para o perito, pois, durante a sua elaboração, é necessário possuir no seu escopo todo o resultado da matéria. Dessa forma, o profissional perito precisa exercer dentro da seara que lhe concerne, um julgamento totalmente imparcial, apenas com o objetivo de resolução do caso de forma concreta. Os gráficos abaixo, demonstram a importância do laudo pericial e a presença de um perito assistente na análise do laudo pericial:

O laudo pericial é o produto do trabalho do perito contábil e contribui com o esclarecimento de uma questão.
17 respostas



Em uma perícia contábil, é necessária a atuação tanto de um perito nomeado quanto de perito assistente, para que a imparcialidade do laudo pericial seja garantida.
17 respostas



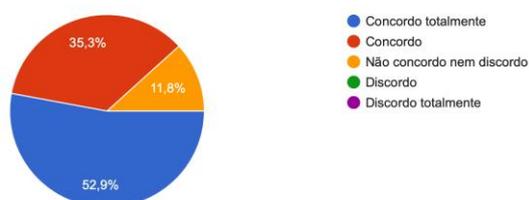
Os dados da pesquisa demonstram que 41,2% e 58,8% concordam totalmente e concordam, respectivamente, sobre a presença do laudo pericial no esclarecimento de uma questão. Um dos pontos mais interessantes, foi a segunda questão, tivemos respostas diversas sobre a atuação de um perito assistente no decurso do processo.

A verdade é que assim como os peritos, são de confiança do juiz, os assistentes técnicos são de confiança da parte que os contratou, dessa forma, a atuação do perito assistente não é para garantia de uma imparcialidade, até porque o próprio perito contábil necessita garantir a sua própria imparcialidade no seu laudo pericial.

Nas duas últimas perguntas, temos pontos importantes sobre a contribuição da perícia contábil na resolução dos crimes de ordem fiscal e a percepção que os profissionais têm sobre o planejamento tributário e porque há uma presença constante sobre sonegação fiscal.

De acordo com o gráfico abaixo, 52,9% e 35,3% dos respondentes concordam totalmente e concordam, respectivamente, sobre a perícia contábil ter sua contribuição nos crimes de ordem fiscal.

A perícia contábil contribui na resolução dos crimes de ordem fiscal.
17 respostas



Sabe-se o quão importante é a redução da carga tributária para um empresário e dessa forma, temos um importante ponto colocado pelos respondentes em uma pergunta do tipo subjetiva. Conforme a tabela 2, segue a opinião:

Tabela 2 - Opinião dos respondentes sobre a redução da carga tributária por meio do planejamento tributário

Opiniões	Frequência	%
Carga Tributária alta	10	58,8%
Desinformação	5	29,4%
Conhecimento	2	11,76%

Com um total de 58,8%, 10 profissionais afirmaram sobre a alta carga tributária dentro do Brasil e isso se deve ao fato de alguns fatores como: desinformação, tanto por parte do profissional quanto por parte do empresário que não entende sobre a sua possibilidade em reduzir os custos dos tributos de forma totalmente correta.

Um ponto curioso nessas respostas, foi o fato de alguns profissionais afirmarem que por mais que o planejamento tributário seja realizado de forma eficiente, a carga tributária ainda continua alta. Isso, de fato, traz a real importância do quanto o Brasil necessita que seja feita uma reforma tributária.

4.1 Discussão

Durante o desenvolvimento do artigo, foi perceptível a falta de informações sobre a relação perícia contábil e os crimes fiscais. Com isso, foi preciso utilizar de informações em paralelo, para que pudesse corroborar a pesquisa e priorizar outras informações em assuntos posteriores.

No decorrer da busca de informações importantes para o tema, foi possível perceber pontos que não são considerados dentro da temática de crime fiscal. Uma delas, é: ato anormal de gestão. Sabe-se que para ocorrência de qualquer tipo de situação que envolva o crime, tem um processo por trás, dentre isso, o assunto colocado em questão foi com o objetivo de trazer alusão às diversas situações no decorrer do trabalho do perito, à medida que, esse profissional se depara com todo tipo de problema.

A priori, foi necessário considerar os princípios de como a perícia tem seu início, meio e fim. E, dessa forma, discorrer sobre o fato gerador do tributo e de que forma, cada caso no âmbito processual, chega nas mãos desse profissional.

De acordo com os dados, foi possível perceber o entendimento dos profissionais sobre a área de perícia contábil e a sua contribuição com os crimes fiscais. O profissional perito contábil assume a posição de contribuição no momento em que aceita participar do processo, designado pelo juiz. Sendo assim, é de sua responsabilidade exercer o trabalho com total imparcialidade.

Conforme colocado na parte de métodos, os profissionais participantes da pesquisa, exigem que os demais parceiros de trabalho, atuantes em escritórios de contabilidade, aprimorem seus conhecimentos nas áreas de planejamento tributário. Para que assim, possam informar de forma mais clara, como o empresário terá os benefícios desse projeto e o quanto será possível diminuir a carga tributária. Com apenas uma ressalva: a culpa de uma maior diminuição da carga tributária, nem sempre será somente por conta do contador, mas sim, da alta carga tributária realizada pelo estado.

5. Conclusões

O objetivo do artigo foi trazer informações acerca da perícia contábil na resolução de crimes fiscais. Sabe-se, o quão importante é determinado trabalho para o perito, sendo relevante tratar dos dados para que possa realizar os levantamentos e levar a sociedade o quão precisa se tornar valorizado o profissional.

A pesquisa revelou que a perícia contábil contribuiu não somente na solução do litígio, mas também, apoio ao magistrado em soluções que não cabem a sua interpretação. Foi relatada a importância desse profissional na atuação de diferentes áreas, mas, cabe ressaltar a importância da leitura do CPC (Código de Processo Civil) depois que é aprovado CNPC (Cadastro Nacional de Peritos Contábeis) e realizar seu cadastro no estado em que irá atuar.

A relevância da pesquisa é para área contábil, mas com um sub-tema, voltado para perícia contábil. Com isso, temos de fato, um aprofundamento da área contábil, tratando sobre os crimes de ordem tributária.

Dessa forma, foi realizada uma pesquisa com o rol de trazer informações relevantes sobre a atuação do perito nos crimes de ordem tributária, onde foi possível perceber pontes limitantes: não foi possível encontrar muitos artigos sobre o assunto, com o fim de relatar fielmente a presença do perito contábil neste ramo de atuação.

A pesquisa teve o seu objetivo alcançado, na qual foi possível trazer aos estudantes e profissionais de contabilidade, conceitos de perícia contábil e sua contribuição nos crimes fiscais. Sem deixar de destacar pontos importantes para o conhecimento das demais áreas, com o fim de trazer ao leitor, conceitos claros e concisos sobre a condução de trabalho de um perito contábil e as origens de uma obrigação tributária.

A sugestão para os estudos posteriores é buscar mais informações sobre a atuação do perito nos crimes fiscais e disseminar um campo de pesquisa, entre perícia judicial e extrajudicial.

REFERÊNCIAS

ATAÍDE, Fernanda da Silva. O perfil do perito-contador no campo de atuação da perícia extrajudicial em Goiânia. Revista, 2013. Disponível em: < repositorio.bc.ufg.br/handle/rj/446 >. Acesso em: 12 de maio de 2021

ALBERTO, V. L. P. Perícia Contábil. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2009

BRASIL, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: 12 de maio de 2021

BRASIL, Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm Acesso em: 12 de maio de 2021

BRASIL, Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm Acesso em: 22 de maio de 2021

Código Tributário Nacional, BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 20 de maio de 2021

Código de Processo Civil, BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 20 de maio de 2021

Constituição Federal de 1988, BRASIL. Constituição(1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_26.08.2020/CON1988.pdf Acesso em: 20 de maio de 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: Resolução do CFC nº NBC TP 01, de 27 de março de 2020, NBC TP 01. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TP_01.pdf Acesso em: 5 de maio de 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: Resolução do CFC nº NBC PP 01, de 27 de março de 2020. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/NBCPP01\(R1\)&arquivo=NBCP01\(R1\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/NBCPP01(R1)&arquivo=NBCP01(R1).doc) Acesso em: 5 de maio de 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: Resolução do CFC nº NBC PG 100 (R1), de 27 de novembro de 2019. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG100\(R1\)&arquivo=NBCPG100\(R1\).doc](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG100(R1)&arquivo=NBCPG100(R1).doc) Acesso em: 5 de maio de 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: Resolução do CFC nº NBC PG 300 (R1), de 27 de novembro de 2019. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG300\(R1\)&arquivo=NBCPG300\(R1\).doc](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG300(R1)&arquivo=NBCPG300(R1).doc) Acesso em: 5 de maio de 2021

CREPALDI, Silvio. **Manual de Perícia Contábil**. São Paulo: SaraivaUni, 2019

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: SaraivaUni, 2021

DE OLIVEIRA, Ademir. A prova pericial contábil e os crimes fiscais, RDIET, V.12, nº 1, p. 391 - 415, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8003/5278> Acesso em: 8 de Abril

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Quartier Latin: São Paulo, 2019

MULLER, Aderbal Nicolas. **Perícia Contábil**. São Paulo: SaraivaUni, 2017.

SÁ, Antônio Lopes. **Perícia Contábil**. São Paulo: Atlas, 2019

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação**: Almedina, 2020.