



406

## **O PAPEL DA CONTABILIDADE NOS CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO: UMA ANÁLISE A PARTIR DAS AÇÕES PENAIS JULGADAS PELO STF**

Mestre/MSc. Hugo Santiago, Doutor/Ph.D. Márcia Ferreira Neves Tavares, Doutor/Ph.D. Fernando Gentil de Souza

UFPE, Recife, Pernambuco, Brazil

**Mestre/MSc. Hugo Santiago**

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UFPE

**Doutor/Ph.D. Márcia Ferreira Neves Tavares**

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UFPE

**Doutor/Ph.D. Fernando Gentil de Souza**

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UFPE

### **Resumo/Abstract**

A lavagem de dinheiro realiza-se por meio de transações e sistemas que podem ser evidenciados pela contabilidade. O objetivo do estudo consistiu em analisar as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, das Ações Penais julgadas Supremo Tribunal Federal. Realizou-se uma pesquisa exploratória e interpretativista, a qual tem como foco principal o entendimento e a explicação do fenômeno. Procedeu-se a uma análise multicaso e utilizou-se uma abordagem qualitativa e descritiva, com base em pesquisa documental e análise de conteúdo. Analisou-se o inteiro teor dos acórdãos constantes nas Ações Penais de lavagem de dinheiro cujo crime antecedente seja contra a administração pública, no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF). Os achados evidenciaram que os Laudos Periciais Contábeis serviram como instrumento relevante para decisão dos magistrados nos processos de lavagem de dinheiro, no julgamento das Ações Penais. Os resultados 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. Ainda, demonstrou-se a utilização de métricas e sistemas de contabilidade na viabilização das redes de corrupção. 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 quando da ocasião da condenação dos réus.



**Modalidade/Type**

Artigo Científico / Scientific Paper

**Área Temática/Research Area**

Auditoria e Tributos (AT) / Auditing and Tax

# **O PAPEL DA CONTABILIDADE NOS CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO: UMA ANÁLISE A PARTIR DAS AÇÕES PENAIS JULGADAS PELO STF**

## **RESUMO**

A lavagem de dinheiro realiza-se por meio de transações e sistemas que podem ser evidenciados pela contabilidade. O objetivo do estudo consistiu em analisar as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, das Ações Penais julgadas Supremo Tribunal Federal. Realizou-se uma pesquisa exploratória e interpretativista, a qual tem como foco principal o entendimento e a explicação do fenômeno. Procedeu-se a uma análise multicaso e utilizou-se uma abordagem qualitativa e descritiva, com base em pesquisa documental e análise de conteúdo. Analisou-se o inteiro teor dos acórdãos constantes nas Ações Penais de lavagem de dinheiro cujo crime antecedente seja contra a administração pública, no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF). Os achados evidenciaram que os Laudos Periciais Contábeis serviram como instrumento relevante para decisão dos magistrados nos processos de lavagem de dinheiro, no julgamento das Ações Penais. Os resultados 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. Ainda, demonstrou-se a utilização de métricas e sistemas de contabilidade na viabilização das redes de corrupção. 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 quando da ocasião da condenação dos réus.

## **1. INTRODUÇÃO**

A construção de uma sociedade efetivamente democrática traz o combate à corrupção como uma condição para seu êxito. 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.

No âmbito nacional proliferaram os casos que envolvem fraudes no setor público brasileiro. 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.

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. Ainda, 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, 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, realizaram estudo no qual demonstram que a contabilidade foi utilizada como instrumento viabilizador de uma rede de corrupção (NEU, RAHAMAN e MARTINEZ, 2013 & RIBEIRO, 2009).

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).

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). Assim, 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. 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).

Não obstante a necessidade de caracterização de provas tem-se, por consenso, que as autoridades públicas possuem dificuldades para a 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.

Nesse sentido, 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 (BRENNAN, 2014; NEVES JÚNIOR *et al*, 2013; LAKHANI, 2019). 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 & LIMA, SERRANO & CUPERTINO, 2020).

Não obstante 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).

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? Logo, o objetivo do estudo consiste em analisar as contribuições das informações contábeis na caracterização das provas nos crimes de lavagem de dinheiro, das Ações Penais julgadas Supremo Tribunal Federal.

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. Pontua-se que elegeu-se as Ações Penais julgadas 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 STF é uma importante iniciativa para entender o os argumentos utilizados pelos magistrados, especialmente em matéria penal. Ainda, 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).

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).

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

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).

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/Esclarecimento; e 3º estágio: Integração/Conversão. 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.

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.

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.

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.

Nesse sentido, 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 (AQUINO & IMONIANA, 2017; NOGUEIRA, 2006; HOOG & PETRENCO, 2005). 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).

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. 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.

Nesse contexto, 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 & GOLDEN *et al*, 2006).

Portanto, a Contabilidade Forense se materializa como uma ferramenta de auxílio técnico aos operadores do direito (GONÇALVES, 2015 & CARDOSO, 2008). 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.

Em suma, o intuito desse estudo é compreender como as informações contábeis são abordadas nos bojo das ações penais, de forma a contribuir para elucidação dos fatos e do embasamento do processo decisório dos magistrados.

### **3. METODOLOGIA**

Realizou-se uma pesquisa exploratória e interpretativista, a qual tem como foco principal o entendimento e a explicação do fenômeno. 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 nas Ações Penais 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. Ainda, para fins de delimitação, considerando que o crime de lavagem de dinheiro pressupõe a existência de um crime antecedente, tomou-se como delimitação de infração anterior, os crimes contra a administração pública, notadamente os circunscritos nos arts 312 a 337-C (Código Penal – Decreto-Lei nº 2.848/1940).

A coleta de dados se deu por meio indireto, através das informações contidas nos processos judiciais disponíveis eletronicamente no *site* do Supremo Tribunal Federal. Conforme Coacci (2013), 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. O estudo dos acórdãos integra uma perspectiva de análise doutrinal e de jurisprudência dos crimes, permitindo identificar quais os aspetos relevantes para a decisão dos magistrados (GONÇALVES, 2015).

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. 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.

Com efeito, tendo em vista a delimitação proposta, foram analisadas o inteiro teor de 6 (seis) Ações Penais (AP), a saber: AP-644, AP-863, AP 996, AP-1002, AP-1003 e AP-1019. 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.

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 a seguir.

**Quadro 01: Contribuição das Informações Contábeis – Lavagem de Dinheiro**

Contribuição da Informação Contábil	Situações Características - Detalhamento	Referências
Emissão de Laudo Pericial	Laudo Pericial apresentado pela defesa Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro	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)	Relatório como subsídio para caracterização de corrupção passiva Relatório como subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro	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	Controle contábil do dinheiro da propina Utilização de sistema contábil para controle e/ou operacionalização do esquema criminoso	Ribeiro (2009); Neu <i>et al</i> (2013); Gonçalves (2015); Barbosa (2015); Botinha e Lemes (2019)
Depoimento do Profissional Contábil	Depoimento do contador ou <i>controller</i> no âmbito do processo	Domino, Stradiot e Webineg (2015) & Lakhani (2019)
Lavagem de Dinheiro – Caracterização do crime antecedente e/ou da conduta autônoma	Caracterização do crime antecedente Configuração de condutas autônomas	Callegari e Weber (2017); Mendroni (2018); Maragno e Borba (2019);
Relatório de Auditoria Interna/Externa	Relatório de Auditoria Externa Relatório de Auditoria Interna	Bessa (2019) & Santiago, Ferreira e Freitas (2020)

Fonte: Elaboração própria.

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 acima. Em complemento, 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 ANÁLISE DOS RESULTADOS

No intuito de melhor evidenciar os resultados, considerando a existência do julgamento de seis **Ações Penais**, 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.



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

### Caso 1 – Ação Penal 863

O quadro 02 demonstra o exemplo de caracterização de cada tipo de contribuição, conforme visualizado a seguir:

**Quadro 02: Contribuição das Informações Contábeis – AP 863**

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
"(...) 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
"(...) 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
"(...) 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>Laudos 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	Laudos Periciais evidenciam estratégia de lavagem de dinheiro
"(...) A conta <b>“Falcon” movimentou em três anos (de 1998 a 2001) cerca de 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	Laudos Periciais evidenciam estratégia de lavagem de dinheiro

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 02 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 03, a seguir, evidencia a contribuição das informações contábeis no âmbito da Ação Penal 996.

**Quadro 03: 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
" <b>A declaração, em ajustes anuais de imposto de renda de pessoa física, de 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 eleitoral (...)</b> " 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
"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 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 controversa 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 04.

**Quadro 04: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1002**

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
"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 anexado à fl. 274, quanto do <b>Laudo de Perícia Criminal Federal 1.524/2015</b> (...)" fl. 79	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
"(...) 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	Laudo Pericial evidencia estratégia de lavagem de dinheiro
"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	Controle contábil do dinheiro da propina Relatório com subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro
"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	Relatório com subsídio para caracterização de lavagem de dinheiro

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.

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

### Caso 4 – Ação Penal 644

O quadro 05 apresenta a caracterização de cada tipo de contribuição das informações contábeis referente à AP 644.

**Quadro 05: Contribuição das Informações Contábeis – AP 644**

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
"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
"(...) 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.

Cumprir 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 06 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 06: Contribuição das Informações Contábeis – AP 1003

Exemplo Característico	Contribuição das Informações Contábeis
"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 <b>condutas autônomas</b> 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 07 sintetiza a ausência de referências às informações contábeis no bojo da Ação Penal 1019. A Ação foi julgada improcedente quanto à denúncia, havendo a absolvição dos réus.

#### Quadro 07: 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.
" <b>Ausente a comprovação da ocorrência do crime antecedente</b> , 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 AP 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 à 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.

#### **4.3 Discussão e Interpretação dos Resultados**

Os achados evidenciaram que os Laudos Periciais Contábeis serviram como instrumento relevante para decisão dos magistrados nos processos de lavagem de dinheiro, 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.

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. 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)

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 nos processos judiciais nos quais os réus foram 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).

Ainda, a ausência de caracterização do crime antecedente para o enquadramento do crime de lavagem de dinheiro (CALLEGARI & WEBER, 2017, MENDRONI, 2018) e a não configuração de condutas autônomas entre a corrupção passiva e a lavagem de dinheiro, foram motivações para 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, 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. CONCLUSÃO**

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 das Ações Penais julgadas pelo Supremo Tribunal Federal, no período de 2014 a 2020.

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 quando da ocasião da condenação dos réus. 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 para o aperfeiçoamento dos profissionais de contabilidade na temática em tela.

A pesquisa 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.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 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.
- 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.
- 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.
- 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..
- 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.
- 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
- 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.

- 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 n°. 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.
- 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. *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.
- 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.
- 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 .
- 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.
- Transparency International. (2020) *Índice de Percepção da Corrupção 2019*. Transparency International, ISBN: 978-3-96076-126-6.
- 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.