



UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS
PÚBLICAS

CIRINO DE SOUSA PASSOS

**FUNÇÃO DA PERÍCIA CRIMINAL CONTÁBIL: CASOS DE
SONEGAÇÃO FISCAL DE ICMS NO COMÉRCIO DE GRÃOS**

Palmas, TO
2025

Cirino de Sousa Passos

**Função da Perícia Criminal Contábil: Casos de Sonegação Fiscal de ICMS no
Comércio de Grãos**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Gestão de Políticas Públicas da
Universidade Federal do Tocantins.

Orientador (a): **Dr. Élvio Quirino Pereira**

Palmas, TO
2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

- P289f Passos, Cirino de Sousa.
 Função da perícia criminal contábil: casos de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos. / Cirino de Sousa Passos. – Palmas, TO, 2025.
 65 f.
- Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Pós-Graduação (Mestrado) Profissional em Gestão de Políticas Públicas, 2025.
- Orientador: Élvio Quirino Pereira
1. Perícia contábil criminal. 2. Sonegação fiscal. 3. ICMS. 4. Contabilidade forense. I. Título

CDD 350

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Cirino de Sousa Passos

**Função da Perícia Criminal Contábil: Casos de Sonegação Fiscal de ICMS no
Comércio de Grãos**

Dissertação apresentada ao Programa Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas da Universidade Federal do Tocantins foi avaliada para a obtenção do título de Mestre e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Data de aprovação: 04/ 12 / 2025

Banca Examinadora

Prof. Dr. Waldecy Rodrigues - UFT

Prof. Dr. Alan Kardec Martins Barbiero - UFT

Prof. Dr. Roberto Tadeu Ramos Morais - FACCAT

AGRADEIMENTOS

Sou grato a Deus pelos dois significados e amores de minha vida que me motivam todos os dias a dar o meu melhor em cuidados, aprendizagem e amor. Aos meus pedacinhos de Deus aqui na terra (Noah e Sophia) dedico minha vida.

RESUMO

Esta pesquisa analisa a função da Perícia Criminal Contábil no combate à sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no Estado do Tocantins, destacando sua importância para a justiça fiscal e a governança pública. Utilizou abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, baseada em revisão bibliográfica, documental e estudo de casos investigados entre 2020 e 2022. Foram analisados inquéritos policiais, laudos periciais e aplicados questionários a delegados, agentes e escrivães das unidades especializadas da Polícia Civil (apêndice I) e aos peritos oficiais contábeis (apêndice II). Os resultados indicam que a perícia contábil é considerada indispensável para a elucidação de crimes tributários, fortalecendo a credibilidade das investigações e a produção de provas técnicas. Observou-se elevada concordância entre os respondentes sobre a relevância e o valor jurídico dos laudos periciais, bem como a necessidade de padronização metodológica. Conclui-se que a perícia criminal contábil é instrumento essencial para a transparência, a eficiência arrecadatória e a efetividade das políticas públicas de combate à sonegação fiscal.

Palavras-chave: Perícia contábil criminal. Sonegação fiscal. ICMS. Contabilidade forense.

ABSTRACT

This study analyzes the role of Criminal Accounting Expertise in combating tax evasion of ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Services) in the grain trade sector in the State of Tocantins, emphasizing its importance for fiscal justice and public governance. It adopts a qualitative, exploratory, and descriptive approach based on bibliographic and documentary review, as well as case studies of investigations carried out between 2020 and 2022. Police inquiries, forensic reports, and questionnaires were analyzed with official experts, delegates, and agents from specialized units of the Civil Police. The results show that accounting expertise is considered essential for elucidating tax crimes, strengthening the credibility of investigations and the production of technical evidence. Respondents demonstrated high agreement regarding the relevance and legal value of expert reports, as well as the need for methodological standardization. It is concluded that criminal accounting expertise is an essential instrument for transparency, fiscal efficiency, and the effectiveness of public policies to combat tax evasion.

Key-words: *Criminal accounting expertise. Tax evasion. ICMS. Forensic accounting.*

LISTA DE ILUSTRAÇÃO

Quadro 1 – Resumo das principais mudanças tributárias.....	26
Quadro 2 – Comparativo das alíquotas antes e depois da Reforma Tributária.....	26
Quadro 3: modelo de requisição pericial sobre sonegação tributária.....	52
Figura 1 – Distribuição das Respostas dos Peritos.....	37
Figura 2 –Distribuição das repostas Delegados, Escrivães e Agentes.....	41
Figura 3 – Ilustração de fluxo operacional das operações.....	45

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Frequências das respostas dos Peritos.....	36
Tabela 2 – Frequências das respostas dos Delegados/Agentes/Escrivães.....	40

LISTA DE ABREVEATURAS E SIGLAS

**Sigla /
Abreviação**

Significado por extenso

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CF	Constituição Federal
CNC	Confederação Nacional do Comércio
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CPP	Código de Processo Penal
CPC	Código de Processo Civil
DRCOT	Divisão Especializada de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária
DECOR	Delegacia Especializada de Repressão à Corrupção
EC	Emenda Constitucional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
NBC TP 01	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – Perícia
NECFI	Núcleo Especializado em Crimes Financeiros e Lavagem de Dinheiro
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social

Sigla / Abreviação	Significado por extenso
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
SEFAZ-TO	Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins
SPC	Superintendência da Polícia Científica
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UFT	Universidade Federal do Tocantins
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
SIAFE / SIAFEM	Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado / Municípios
RFB	Receita Federal do Brasil
RPV	Requisição de Pequeno Valor
TCE-TO	Tribunal de Contas do Estado do Tocantins

Sumário

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	OBJETIVOS.....	16
2.1	Objetivo Geral:.....	16
2.2	Objetivos Específicos:.....	16
3	REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
3.1	Imposto sobre Valor Adicionado (IVA).....	16
3.2	ICMS Brasileiro.....	17
3.3	Crimes Contra a Ordem Tributária.....	17
3.4	Sonegação Fiscal.....	18
3.5	Estrutura de Combate a Crimes Tributários.....	19
3.6	Código Tributário Tocantinense: ICMS – Incidência e Responsabilidade.....	20
3.7	Perícia Criminal Contábil.....	23
3.8	Reforma Tributária – PEC 132/2023.....	24
3.8.1	Laudo Pericial Contábil-Financeiro.....	27
4	METODOLOGIA.....	29
4.1	População pesquisada.....	31
4.2	Coleta de Dados.....	32
5	RESULTADO E ANÁLISES.....	34
5.1	RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS.....	34
5.1.1	Análise das Respostas dos Peritos Oficiais.....	36
5.1.2	Análise das Respostas dos Agentes, Escrivães e Delegado.....	40
5.2	ANÁLISE DOCUMENTAL.....	44
5.2.1	Operações Policiais.....	45
5.2.1.1	Operação “BRICKLAYER”.....	46
5.2.1.2	Operação “WALKING DEAD”.....	48
5.2.1.3	Operação “FRANQUIA”.....	49
5.2.1.4	Operação “UNAI”.....	50
5.2.1.5	Operação “Fênix”.....	51
5.2.1.6	Requisição e Laudo Pericial.....	52
6	CONCLUSÃO.....	56
7	PRODUTO ESPERADO.....	56
	REFERÊNCIAS.....	57
	Apêndice I:.....	61
	Apêndice II:.....	62
	Apêndice III: Procedimentos Operacionais Padrão (POP).....	63

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo analisar o papel da Perícia Criminal Contábil no combate à sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no Estado do Tocantins, destacando sua relevância para a governança pública e a aplicação da justiça.

Voga-se também a intenção de aperfeiçoar as práticas periciais, tendo como fonte, além de outros estudos científicos, a experiência profissional do autor como perito oficial criminal na área contábil, auditor da Universidade Federal do Tocantins e contador da Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins.

A referida trajetória profissional inclui atividades como membro do grupo de reavaliação patrimonial do Estado do Tocantins e servidor no setor de Normas e Procedimentos da Secretaria da Fazenda Estadual, professor das disciplinas de orçamento e contabilidade pública e atualmente perito oficial criminal em crimes contábeis-financeiros.

Essa experiência consolidada permitiu o desenvolvimento de amplo conhecimento prático sobre sistemas de arrecadação tributária, detecção de irregularidades e criação de métodos de controle fiscal. Além disso, proporcionou expertise na análise de movimentações financeiras, identificação de fraudes e elaboração de laudos técnicos fundamentais para subsidiar decisões judiciais.

E a prática de sonegação fiscal de impostos, como do ICMS, está inclusa nesse arcabouço de fraudes identificáveis pelo perito criminal contábil, a partir de investigações estabelecidas pela Polícia Civil.

Destaca-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) como uma das principais fontes de receita para os estados brasileiros. Entretanto, práticas de sonegação fiscal, como manipulação de valores de operações e falsificação de documentos fiscais, comprometem significativamente a arrecadação e afetam a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais.

No Tocantins, esse problema é especialmente relevante devido à importância econômica do setor de grãos e às fragilidades nos sistemas de controle e fiscalização tributária.

A produção e comercialização de grãos no Tocantins representam uma das principais bases econômicas da região, tanto em termos de arrecadação tributária quanto de desenvolvimento econômico.

Entretanto, investigações conduzidas pela Auditoria Estadual e pela Polícia Civil revelam que o Estado tem sido alvo recorrente de esquemas de sonegação fiscal, envolvendo empresas que operam no setor agrícola. Tais práticas afetam a arrecadação e demandam uma atuação efetiva destes órgãos e da Perícia Criminal Contábil para mitigar os danos causados à ordem tributária.

Nesse contexto, a contabilidade forense emerge como um ramo do conhecimento indispensável para a análise de fatos econômicos e financeiros, pois através de técnicas científicas e metodologias específicas, o perito contábil contribui para a identificação de irregularidades, compreensão dos *modus operandi* dos criminosos e elaboração de laudos que embasam decisões judiciais.

A relevância deste trabalho também se justifica pelos dados levantados no período de 2020 a 2022, que demonstram o impacto econômico do ICMS arrecadado no setor de grãos.

De acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins (SEFAZ-TO), a arrecadação do ICMS no comércio de grãos cresceu consideravelmente no período, mas permanece vulnerável a fraudes tributárias. Além disso, informações da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) destacam a evolução da produção de grãos no Tocantins, reforçando a importância estratégica do setor para a economia local.

No contexto arrecadatório, os números apresentados pelo ICMS tocantinense no período de 2020 a 2022, de acordo com informações econômicas da Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins (SEFAZ-TO), foram na seguinte ordem: R\$ 3.294.829.441,00; R\$ 4.199.569.247,00; e R\$ 4.484.911.946,00.

Desses números, segundo a SEFAZ-TO, retira-se que na atividade econômica “comércio” da qual faz parte o comércio de grãos, os números foram os seguintes a) ano de 2020: R\$ 960.072.197,00; b) ano 2021: R\$ 1.248.384.314,00; c) ano 2022: R\$ 1.490.914.963,00.

Também importante elencar os números produtivos, das principais culturas de grãos (arroz, feijão, milho e soja) no Brasil, região Norte e estado do Tocantins, demonstrados pela Companhia Nacional de Abastecimento (Conab) nos períodos alcançados por este estudo.

Destacam-se na análise a produção da cultura de arroz, âmbito nacional, na safra 2019/2020 que foram colhidas 11.183,4 milhões de toneladas no Brasil, com crescimento de 6,7% em referência à safra anterior e 991,9 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 5,5% em relação à anterior; e no Tocantins 660 mil toneladas, aumento de 5,8% (CONAB, 2019/2020).

A produção da cultura de feijão representou âmbito nacional, na safra 2019/2020 que foram colhidas 3.229,8 milhões de toneladas no Brasil, com crescimento de 7% em referência à safra anterior e 75,7 mil toneladas na região norte, com decréscimo de 5,8% em relação à anterior; e no Tocantins 42,2 mil toneladas, aumento de 5,8% (CONAB, 2019/2020).

A produção da cultura de milho representou âmbito nacional, na safra 2019/2020 que foram colhidas 102.503,00 milhões toneladas no Brasil, com crescimento de 2,5% em referência à safra anterior e 3.506,7 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 14,0% em relação à anterior; e no Tocantins 1.479,8 mil toneladas, aumento de 24,0% (CONAB, 2019/2020).

A produção da cultura de soja representou âmbito nacional, na safra 2019/2020 que foram colhidas 124.844,5 mil toneladas no Brasil, com crescimento de 4,3% em referência à safra anterior e 6.902,1 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 14,0% em relação à anterior; e no Tocantins 3.581,1 mil toneladas, aumento de 13,6% (CONAB, 2019/2020).

Destacam-se na análise a produção da cultura de arroz, âmbito nacional, na safra 2020/2021 que foram colhidas 11.747,00 milhões de toneladas no Brasil, com crescimento de 5,0% em referência à safra anterior e 1.037,9 milhões de toneladas na região norte, com acréscimo de 4,6% em relação à anterior; e no Tocantins 692,2 mil toneladas, aumento de 4,9% (CONAB, 2020/2021).

A produção da cultura de feijão representou âmbito nacional, na safra 2020/2021 que foram colhidas 2.856,1 milhões de toneladas no Brasil, com decréscimo de 11,4% em referência à safra anterior e 105,3 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 39,1% em relação à anterior; e no Tocantins 71,4 mil toneladas, aumento de 69,2% (CONAB, 2020/2021).

A produção da cultura de milho representou âmbito nacional, na safra 2020/2021 que foram colhidas 85.749 milhões toneladas no Brasil, com decréscimo de 16,4% em referência à safra anterior e 3.515,7 milhões toneladas na região norte,

com decréscimo de 0,1% em relação à anterior; e no Tocantins 1.115,6 mil toneladas, diminuição de 24,6% (CONAB, 2020/2021).

A produção da cultura de soja representou âmbito nacional, na safra 2020/2021 que foram colhidas 135.912,3 mil toneladas no Brasil, com crescimento de 8,9% em referência à safra anterior e 7.376,6 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 6,9% em relação à anterior; e no Tocantins 3.526 milhões de toneladas, diminuição de 1,5% (CONAB, 2020/2021).

A produção da cultura de feijão representou âmbito nacional, na safra 2021/2022 que foram colhidas 2.997,0 milhões de toneladas no Brasil, com acréscimo de 3,6% em referência à safra anterior e 131,4 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 26,1% em relação à anterior; e no Tocantins 97,6 mil toneladas, aumento de 36,9% em comparação à anterior (CONAB, 2021/2022).

A produção da cultura de milho representou âmbito nacional, na safra 2021/2022 que foram colhidas 113.272,1 milhões toneladas no Brasil, com crescimento de 30,1% em referência à safra anterior e 4.622,7 milhões toneladas na região norte, com acréscimo de 31,4% em relação à anterior; e no Tocantins 1.879,7 mil toneladas, aumento de 68,5% referente à anterior (CONAB, 2021/2022).

A produção da cultura de soja representou âmbito nacional, na safra 2021/2022 que foram colhidas 125.552,3 mil toneladas no Brasil, com decrescência de 9,9% em referência à safra anterior e 8.379,9 mil toneladas na região norte, com acréscimo de 13,5% em relação à anterior; e no Tocantins 3.877,1 milhões de toneladas, diminuição de 10% (CONAB, 2021/2022).

Diante desses números e das investigações concluídas ou ativas, este estudo propõe responder à seguinte questão: Qual a função da perícia criminal contábil para a investigação de crimes de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no Tocantins, no triênio de 2020 a 2022?

Para tanto, será avaliado o cenário das investigações criminais no Estado, examinadas as movimentações financeiras atípicas e detalhado o papel do perito contábil no processo investigativo, culminando na proposta de métodos padronizados para otimizar os trabalhos periciais em casos correlatos.

A partir de uma abordagem teórica e prática, baseada em observações empíricas adquiridas em minha trajetória profissional, esta pesquisa busca contribuir para o fortalecimento das práticas investigativas e da governança pública no Tocantins.

A produção de um Procedimento Operacional Padrão e diretrizes aplicáveis a exames periciais em casos de sonegação fiscal é o produto esperado deste trabalho, reafirmando a contabilidade forense como uma ferramenta indispensável no enfrentamento de crimes contra a ordem tributária.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo Geral:

Demonstrar a função da Perícia Criminal Contábil (Contabilidade Forense) na investigação de crime contra a ordem tributária com ênfase na sonegação fiscal de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no comércio de grãos no Estado do Tocantins no triênio de 2020 a 2022.

2.2 Objetivos Específicos:

- Analisar o cenário de investigações criminais sobre sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no Estado do Tocantins no período de 2020 a 2022;
- Examinar movimentações atípicas identificadas pela Auditoria Estadual e investigadas pela Polícia Civil;
- Detalhar o processo investigativo de crimes tributários, em especial o de sonegação fiscal e a relevância da Perícia Criminal Contábil no processo;
- Constituir métodos aplicáveis para orientar os trabalhos periciais através de modelos padrões aplicáveis pelos profissionais (Peritos Oficiais Criminais) em casos correlatos.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)

O Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) é um tributo sobre o consumo que incide sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, promovendo uma

tributação mais equitativa e transparente. Sua implementação ocorre em diversos países da União Europeia, Canadá (por meio do Goods and Services Tax - GST e Harmonized Sales Tax - HST), México e Índia (desde 2017), além de países asiáticos como a China.

O IVA é amplamente reconhecido por sua eficiência na arrecadação tributária, reduzindo distorções econômicas. Entretanto, sua aplicabilidade e impacto variam conforme o contexto econômico e político de cada país. Como apontado por Paulsen (2014), a tributação sobre o consumo desempenha um papel fundamental na conformação do ambiente econômico e jurídico.

No Brasil, o equivalente ao IVA é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), tributo estadual com alíquotas diferenciadas conforme a unidade federativa e o produto comercializado. No Estado do Tocantins, por exemplo, a alíquota padrão do ICMS é de 20%, enquanto produtos como fumo e bebidas alcoólicas são tributados à alíquota de 27%.

3.2 ICMS Brasileiro

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que é cobrado sobre a movimentação de mercadorias em geral, incluindo as mercadorias que vêm do exterior para o Brasil, sendo que seu fato gerador ocorre na troca de titularidade do produto (compra ou venda).

O ICMS fora estabelecido pela Lei Kandir - Lei Complementar 87/1996, sendo alterada posteriormente pelas Leis 92/1997, 99/1999 e 102/2000. A primeira já previa o direito ao usufruto dos créditos referentes às aquisições de materiais de uso e consumo.

Entre as particularidades do ICMS está o direito ao crédito tributário, que permite a compensação de valores pagos na aquisição de insumos. Esse mecanismo beneficia especialmente os contribuintes que realizam revendas de produtos, pois podem utilizar créditos acumulados para reduzir a carga tributária incidente.

3.3 Crimes Contra a Ordem Tributária

O Estado tem a necessidade de arrecadar recursos para financiar suas atividades e grande parte de sua receita advém da cobrança de tributos sobre a comercialização de produtos, entre eles o comércio de grãos.

Ponderando o pensamento de Allan Titonelli Nunes (2020), depreende-se que não basta a ocorrência de fatos geradores de tributos, é fundamenta a existência de instrumentos estatais capazes de captar os recursos, fiscalizar as incidências e investigar as tentativas burlar a realidade.

Para desenvolvimento da pesquisa destaca-se a definição de crime contra ordem tributária, descrita na lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Portando, nota-se que há na legislação brasileira a descrição (qualificação) do crime de crimes contra a ordem tributária, assim como a previsão de pena e a formulação dos atos que configuram o crime em tela, inclusive o de sonegação a ser descrito a seguir.

3.4 Sonegação Fiscal

Também importante elencar a definição do que é sonegação fiscal, conforme Lei 4.729 de 14 de julho de 1965:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: [\(Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969\)](#)

I- prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

(...)

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V- Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. [\(Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969\)](#)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Depreende-se do texto legal que a definição e enquadramento dos delitos contra a ordem tributária e as consequências penais aos infratores, existem de formas semelhantes nas leis de épocas e focos específicos, todavia, a gestão pública ainda precisa de instrumentos efetivos para aplicá-las.

3.5 Estrutura de Combate a Crimes Tributários

Observando-se a estrutura dos órgãos públicos responsáveis por investigações criminais, constata-se que no Brasil a perícia contábil é tratada como uma área da criminalística, segundo GEISER (2013, p.397).

A definição conceitual acima se aplica à estrutura da Polícia Civil do Estado do Tocantins, conforme lei 2.887 de 26 de junho de 2014, da qual consta que a Perícia Oficial Criminal Contábil é responsável por “Atuar em perícias contábeis, avaliações e correções financeiras, levantamentos de movimentações de organizações criminosas ou lavagem de dinheiro”.

Nesse sentido, além de constituir um sistema tributário, que disciplinará as competências tributárias, os princípios específicos, as limitações e as garantias do contribuinte, o Estado precisa desestimular a ocorrência ou tentativas de fraudes tributárias.

Depreende-se, da maioria das doutrinas, que a conduta do contribuinte de tentar se livrar da incidência tributária no momento ou depois da ocorrência do fato gerador por meio de condutas ilícitas (sonegação fiscal, por exemplo), está se tornando cada vez mais comum.

Allan Titonelli Nunes (apud, UTSUMI, 2014) pondera a necessidade de aprimorar a fiscalização e elevar as punições para combater a sonegação fiscal de maneira mais efetiva, por meio de “mudanças nas políticas fiscais, extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do débito e a suspensão da exigibilidade da punibilidade pelo parcelamento do débito”.

O mesmo autor, ao mencionar (PLUTARCO, 2012) defende que a sensação de impunibilidade está influenciando o comportamento do contribuinte, perante evidentes incentivos a cometimento de crimes tributários, principalmente a sonegação, diante os parcelamentos em valores mínimos e em muitas parcelas, o que leva ao caminho da extinção da punibilidade devido ao pagamento do tributo.

Para interesse desta pesquisa, destacam-se, no Estado do Tocantins, nessa estrutura de combate aos crimes tributários a Secretária de Estado da Fazenda, Divisão Especializada de Repressão a Crimes contra a Ordem Tributária (DRCOT - Polícia Civil) e o Núcleo Especializado em Crimes Financeiros e Lavagem de Dinheiro (NECFI - SPC), os quais serão detalhados a seguir.

3.6 Código Tributário Tocantinense: ICMS – Incidência e Responsabilidade

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo estadual que incide sobre diversas operações comerciais e de prestação de serviços. De acordo com o artigo 3º da Lei nº 1.287/2001, ele é devido sobre:

- A circulação de mercadorias, incluindo fornecimento de bens em estabelecimentos como bares e restaurantes;
- A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas, bens e valores;
- A prestação onerosa de serviços de comunicação, independentemente do meio utilizado;
- A entrada de mercadorias importadas do exterior, por pessoa física ou jurídica, independentemente de sua habitualidade no comércio;
- O fornecimento de mercadorias vinculadas a serviços que não estejam sob competência tributária dos municípios.

Portanto, o ICMS incide sobre operações que movimentam bens e serviços no território estadual, bem como em transações interestaduais e internacionais.

Sobre o setor agrícola, especialmente a produção e comercialização de grãos, depreende-se que esta lei estabelece que produtores rurais, cooperativas e empresas que atuam na comercialização de produtos agropecuários estão obrigados ao recolhimento do imposto.

Contudo, há regimes especiais de tributação para o setor, incluindo diferimentos e isenções em algumas operações. Por exemplo, produtos agropecuários

podem ser comercializados sem incidência imediata do ICMS, desde que seja assegurado o recolhimento na etapa posterior da cadeia produtiva.

Além disso, é comum a adoção da substituição tributária para operações com grãos, em que o imposto é recolhido na origem, evitando a evasão fiscal e facilitando a fiscalização estadual.

Além disso, a referida lei, no artigo 8º, define como contribuinte do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume relevante, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte e comunicação e que também são contribuintes aqueles que, sem habitualidade, realizam operações de importação de bens ou serviços do exterior:

Art. 8º Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Além disso, o artigo 9º estipula que cada estabelecimento de uma empresa é considerado um contribuinte autônomo, o que significa que a apuração do imposto pode ser feita separadamente para cada filial ou unidade produtiva.

Importante mencionar que a definição do que é contribuinte é indispensável para análise pericial dos envolvidos nas comercializações suspeitas de crimes contra a ordem tributária.

Diante disso, destaca-se também o texto a seguir sobre responsabilidade em realizar o recolhimento/pagamento do tributo:

Art. 10. É responsável pelo pagamento do ICMS devido:
I – o contribuinte em relação às operações ou prestações que praticar;
II – o armazém geral e o depositário a qualquer título:
a) pela saída real ou simbólica de mercadoria depositada neste Estado por contribuinte de outra unidade federada;
[...]
IV – a pessoa que tendo recebido mercadoria, bem ou serviço beneficiado com imunidade, isenção ou não-incidência, sob determinados requisitos, desvirtue-lhe a finalidade ou não lhe dê a correta destinação.

Nesse tocante, é imprescindível destacar também o que a legislação tributária prevê que determinados agentes da cadeia econômica sejam responsáveis solidários pelo recolhimento do ICMS, ou seja, são igualmente obrigados ao pagamento do tributo junto com o contribuinte original, conforme o artigo 11 da Lei nº 1.287/2001:

- Transportadores que movimentam mercadorias sem documentação fiscal adequada;

- Armazéns gerais e depositários que armazenam bens sem a devida comprovação fiscal;
- Estabelecimentos industriais que beneficiam ou processam mercadorias recebidas sem nota fiscal;
- Qualquer pessoa ou empresa que comercialize produtos adquiridos de produtores não inscritos.

Nesse aspecto, chama-se atenção que responsabilidade solidária busca garantir maior controle sobre a arrecadação do ICMS, dificultando fraudes e evasão fiscal.

Outro ponto a espelhar sobre a lei em tela e importante para análise de valores de tributos e materialização da sonegação ou não diz respeito à definição de fato gerador para incidência tributária:

Art. 20. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
[...];
XVI – da verificação de mercadoria: (Redação dada pela Lei 1.443 de 25.03.04).
a) em trânsito ou prestação de serviço de transporte, em situação fiscal irregular; (Redação dada pela Lei 1.443 de 25.03.04).
b) desembarcada ou entregue em local diverso do destino indicado na documentação fiscal; (Redação dada pela Lei 1.443 de 25.03.04).
c) constante em documento fiscal, relativa à operação de saída interestadual, sem a comprovação da respectiva saída deste Estado; (Redação dada pela Lei 1.443 de 25.03.04).

Diante de tais definições contidas o código tributário citado, o artigo 46, destaca que tanto ação quanto a omissão do contribuinte, responsável ou intermediário na comercialização de mercadorias, constituem infração à respectiva lei, independentemente da intenção.

Além disso, a legislação específica que o Estado pode aplicar penalidades que incluem multa e outras sanções administrativas, como a suspensão da inscrição estadual, conforme o dano tributário e administrativo provocados pelo contribuinte.

Nota-se que o ICMS é um dos tributos mais importantes para a arrecadação estadual e incide sobre diversas atividades econômicas, incluindo a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte e comunicação, e importações e que a legislação tributária do Estado do Tocantins define regras claras para a incidência, o crédito tributário, a responsabilidade do contribuinte e a sonegação fiscal.

Tendo como destaca especial, devido ao objeto de estudo deste trabalho, o setor agrícola, do qual a produção e comercialização de grãos estão sujeitas a regras específicas, incluindo regimes de isenção e substituição tributária, garantindo a arrecadação do imposto e coibindo fraudes.

Dessa forma, o cumprimento às normas tributárias se torna essencial para garantir a legalidade das operações e a manutenção das receitas públicas e ponto fundamental para realização dos trabalhos periciais contábeis.

3.7 Perícia Criminal Contábil

Ao se estudar a lei nº 49, de 27 de agosto de 2008 (Lei de Organização da Investigação Criminal) compreende-se que a investigação criminal versa sobre conjunto de diligências que com finalidade de apurar a existência de um crime, especificar os seus agentes e a sua responsabilidade de cada indivíduo no processo delituoso e recolher as provas, no âmbito do processo, incluindo exames científicos por meio de Perícia.

É nesse sentido que se observa a intenção e finalidade da investigação criminal realizada pelos órgãos de polícia criminal, a qual seguirá um caminho metódico no sentido de descobrir a verdade, tornando possível a aplicação de leis em casos concretos.

Para corroborar o entendimento anterior o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 Código de Processo Penal (CPP), aperfeiçoado pela Lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019, determina que:

Art. 158-C. A coleta dos vestígios deverá ser realizada preferencialmente por perito oficial, que dará o encaminhamento necessário para a central de custódia, mesmo quando for necessária a realização de exames complementares. [\(Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019\)](#) [\(Vigência\)](#)
§ 1º Todos vestígios coletados no decurso do inquérito ou processo devem ser tratados como descrito nesta Lei, ficando órgão central de perícia oficial de natureza criminal responsável por detalhar a forma do seu cumprimento.

Observa-se então que a investigação criminal, realizada através de inquérito, envolve diligências a fim de investigar a existência de um crime, apontar os seus agentes e responsabilizá-los por meios de provas, que incluem indispensavelmente a Perícia Criminal.

Pois de acordo com Oliveira (2017), a perícia criminal contábil desempenha um papel crucial na detecção e comprovação de crimes contra a ordem tributária, sendo um instrumento técnico-científico que subsidia investigações e processos judiciais. A

perícia não apenas identifica fraudes fiscais e irregularidades contábeis, mas também serve de base para recuperação de créditos tributários e para o embasamento técnico das decisões judiciais. Conforme destacado pelo autor: "A perícia contábil não é apenas um instrumento de investigação, mas também um mecanismo para comprovar a materialidade do crime e fornecer subsídios técnicos para o julgamento" (OLIVEIRA, 2017).

Além disso, a perícia criminal contábil auxilia os órgãos de controle e fiscalização, incluindo a Receita Federal, o Ministério Público e a Polícias Federal e Civil na identificação de esquemas de sonegação, lavagem de dinheiro e fraudes contábeis.

Neste arcabouço, a atuação do perito contábil é essencial para a análise detalhada de documentos financeiros, balanços patrimoniais e transações suspeitas, contribuindo para a construção de provas robustas no âmbito penal e administrativo.

Além disso, Oliveira (2017) enfatiza que a eficácia da perícia contábil não deve ser medida apenas pelo número de condenações, mas também pelos impactos que seus laudos podem gerar nos processos criminais e administrativos, seja para acusar, inocentar ou recuperar tributos sonegados:

"Nos crimes fiscais, 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 advierem do trabalho pericial, mas pelos desdobramentos fáticos do estudo, seja para acusar, condenar, inocentar, arquivar e, principalmente, estimular o resgate dos valores indevidamente locupletados".

Dessa forma, a perícia criminal contábil não apenas contribui para a materialização da prova nos processos judiciais, mas também desempenha um papel relevante na recuperação de recursos tributários, favorecendo a sociedade ao garantir que os tributos devidos sejam pagos e destinados às necessidades coletivas.

3.8 Reforma Tributária – PEC 132/2023

A intrincada estrutura do sistema tributário brasileiro sempre foi um desafio, e a reforma nessa área é encarada como uma chance de abordar problemas cruciais, como a sonegação de impostos, a disparidade social e a falta de estímulos para investimentos. Contudo, a realização de mudanças tributárias é um processo

politicamente delicado, que requer um extenso debate e análise de diversos interesses quem leve em conta o impacto sobre o consumidor final e promova uma simplificação do sistema (Souza, Bernado e Farinha, 2023).

A reforma em questão iniciou-se através da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 com os seguintes termos justificativos:

A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

Outra proposta apresentada pelo Poder Legislativo fora a PEC nº 110/2019 a qual propunha alterações semelhantes à anterior através de uma “reengenharia do sistema tributário, em que extinguiu alguns tributos e seguia os moldes de justificativa semelhante às exposta no parágrafo anterior.

Por fim, o congresso nacional aprovou a Emenda Constitucional Nº 132 de 20 de dezembro de 2023, seguindo a visão justificativa da PEC nº 45/2019, delineado entre outros pontos:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
(...)
IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;
V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;
VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;
VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

Após as tratativas legislativas iniciais a reforma tributária fora regulamentada pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, representa a maior alteração do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988.

Seu objetivo principal é simplificar a tributação sobre o consumo, reduzindo a complexidade do atual modelo baseado no ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI. Abaixo estão as principais mudanças introduzidas pela reforma:

Quadro 1: Resumo das principais mudanças tributárias

Mudança	Descrição	Base Legal
Substituição do ICMS e ISS pelo IBS	O IBS substituirá o ICMS e o ISS, adotando um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) com competência compartilhada entre União, Estados e Municípios.	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
Criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)	O PIS e a COFINS serão substituídos pela CBS, um tributo federal unificado sobre o consumo, com regime de não cumulatividade plena.	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
Extinção do IPI e Criação do Imposto Seletivo (IS)	O IPI será extinto, exceto na Zona Franca de Manaus, e substituído pelo IS, que incidirá sobre bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.	LC nº 214/2025
Cobrança no Destino e Não Cumulatividade	O novo sistema tributário adotará a tributação no destino e seguirá o princípio da não cumulatividade plena.	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
Fim da Guerra Fiscal e Administração Centralizada	A gestão do IBS será feita por um Comitê Gestor Nacional, eliminando a autonomia dos estados para concessão de benefícios fiscais isolados.	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
Período de Transição	Transição entre 2026 e 2032, com substituição gradual dos tributos antigos pelos novos (IBS e CBS).	LC nº 214/2025
Cashback Tributário para Reduzir Desigualdade	Criação de um mecanismo de devolução de impostos para famílias de baixa renda, reduzindo o impacto da tributação sobre o consumo.	LC nº 214/2025
Redução de Exceções e Benefícios Fiscais	Eliminação da maioria dos regimes especiais de tributação e benefícios fiscais concedidos unilateralmente por estados e municípios.	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023

Fonte: Bases legais descritas. Elaborado pelo autor.

Com a eliminação de tributos cumulativos e a adoção da cobrança no destino, a reforma busca reduzir distorções econômicas, melhorar a transparência na arrecadação e aumentar a competitividade das empresas brasileiras (Brasil, 2025a).

O novo regime tributário também visa combater a guerra fiscal e oferecer maior previsibilidade ao ambiente de negócios, beneficiando tanto o setor produtivo quanto os consumidores (Albano, 2024).

Quadro 2: Comparativo das alíquotas antes e depois da reforma tributária

Tributo	Antes da Reforma (%)	Depois da Reforma (%)	Base Legal
ICMS (média estadual)	17% (varia por estado)	Extinto	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
ISS (média municipal)	5% (varia por município)	Extinto	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
PIS	1,65%	Extinto	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
COFINS	7,60%	Extinto	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
IPI (média)	15% (média, varia por produto)	Extinto	LC nº 214/2025

IBS (novo)	-	Alíquota única definida pelos entes federativos (aproximadamente 25%)	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
CBS (novo)	-	Alíquota única federal (aproximadamente 9%)	LC nº 214/2025 e EC nº 132/2023
Imposto Seletivo (IS)	-	Variável conforme produto (bens prejudiciais à saúde e meio ambiente)	LC nº 214/2025

Fonte: Bases legais descritas. Elaborado pelo autor.

A comparação entre as alíquotas antes e depois da Reforma Tributária evidencia um movimento significativo de simplificação e unificação tributária no Brasil. A substituição do ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI pelo IBS, CBS e Imposto Seletivo (IS) marca a transição para um modelo mais moderno, alinhado ao padrão internacional de tributação sobre valor agregado (Diniz & Nabhan, 2024).

Embora a carga tributária global deva ser mantida em níveis similares aos atuais, a expectativa é que a redução da complexidade e da burocracia traga ganhos de eficiência para a economia. Além disso, a implementação do Imposto Seletivo representa uma mudança no perfil da tributação, voltada para desincentivar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (Brasil, 2025b).

Dessa forma, a Reforma Tributária introduz um sistema mais eficiente e equitativo, promovendo uma distribuição mais justa da carga tributária e favorecendo o crescimento econômico sustentável do Brasil.

Observa-se, portanto, que os principais desafios nas alterações proposta à estrutura tributária brasileira é simplificar cálculos e recolhimentos dos tributos, além buscar a justiça fiscal e estímulo econômico.

Nesse sentido, destacam-se a seguir as principais mudanças sobre o imposto objeto deste trabalho.

3.8.1 Laudo Pericial Contábil-Financeiro

O laudo de perícia criminal contábil é um documento técnico-científico elaborado por um perito contábil ou de formação correlatas com o objetivo de esclarecer questões financeiras e contábeis no âmbito de investigações criminais.

As análises periciais são constituídas a partir de requisição de autoridade competente, conforme se depreende da lei Lei nº 12.830/2013, artigo 2º: “§2º: O

delegado de polícia pode requisitar exames técnicos sempre que forem necessários à elucidação dos fatos.”

O Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689), no artigo 6º, inciso VII também reforça essa prerrogativa: "A autoridade policial deverá proceder a diligências para apurar a infração penal, podendo requisitar exames periciais, dentre outros atos investigatórios."

O trabalho pericial é utilizado para auxiliar juízes, advogados e promotores na tomada de decisões jurídicas, especialmente em casos de fraudes, lavagem de dinheiro, sonegação fiscal e outros crimes econômicos.

O resultado do trabalho do Perito é registrado no Laudo Pericial, que corresponde ao detalhamento dos levantamentos metodológicos e científicos abraçados pelo perito criminal, através de estudos, teórico e prático, sobre o material analisado e/ou questionado pela autoridade requisitante por meio de requisição pericial.

A Resolução nº 1.243/09 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define a perícia contábil como uma atividade técnica que objetiva a produção de prova, devendo seguir os princípios da imparcialidade, sigilo profissional e rigor técnico na elaboração do laudo (CFC, 2009).

Sua finalidade é esclarecer fatos que envolvem operações financeiras, possibilitando a correta aplicação da lei, podendo ser requisitado pelo juiz (perícia judicial), pelo Ministério Público, pelas Polícias Federal e Civil ou por qualquer autoridade competente em investigações criminais.

Destaca-se que não se tem conhecimento de padrões nacionais ou institucionalizado de modelos de laudos, diante principalmente da discricionariedade legal do Perito em desenvolver as próprias fundações metodológicas na constituição da peça de trabalho em citação.

Todavia, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC TP 01 de 2015 estabelece a estrutura básica do laudo pericial contábil, a qual deve conter:

- Introdução: identificação do perito, objeto da perícia e quesitos a serem respondidos;
- Metodologia Utilizada: técnicas e procedimentos aplicados na análise dos documentos e dados contábeis;
- Desenvolvimento: exposição detalhada das análises realizadas, confrontação de informações e apuração de possíveis irregularidades;

- Conclusão: apresentação dos achados periciais e respostas aos quesitos formulados;
- Anexos: documentos comprobatórios, cálculos e tabelas relevantes para a fundamentação do laudo.

Segundo Sá (2020), um laudo bem elaborado deve evitar termos subjetivos e apresentar conclusões embasadas em evidências concretas, fundamentados na clareza, objetividade e embasamento técnico-científico para garantir a confiabilidade do laudo pericial contábil.

Por fim, voga-se a Almeida (2021) ao destacar que a relevância do laudo pericial contábil no âmbito criminal se evidencia na sua aplicação em processos que envolvem crimes financeiros e que a perícia contábil tem um papel crucial na elucidação de casos de fraude contábil, corrupção, lavagem de dinheiro e evasão fiscal.

O uso desse laudo em julgamentos pode ser determinante para a condenação ou absolvição dos acusados, já que fornece provas técnicas e imparciais. Segundo Lopes (2018), em casos de desvio de recursos públicos, por exemplo, o laudo pode comprovar manipulações contábeis utilizadas para encobrir atos ilícitos.

Além disso, a perícia contábil criminal também é essencial para empresas e órgãos governamentais, pois auxilia na detecção de irregularidades e na implementação de mecanismos de compliance e auditoria interna (Silva & Mendes, 2017).

Diante dos ensinamentos referenciados, observa-se que o papel do perito contábil é crucial na busca pela verdade dos fatos, garantindo que a justiça seja aplicada com base em evidências concretas e imparciais.

4 METODOLOGIA

A presente pesquisa tem como objetivo analisar a relevância da Perícia Criminal Contábil na investigação de crimes de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no Estado do Tocantins, no período de 2020 a 2022. Para tanto, adota-se um percurso metodológico estruturado conforme as peculiaridades do tema, sua natureza científica e os objetivos a serem alcançados.

Segundo Gil (2008), a metodologia de um estudo deve ser definida a partir da formulação do problema e da estratégia para sua investigação, baseando-se em

questionamentos como: como? por quê? quem? o quê? quanto? e os eventos a serem analisados.

A pesquisa qualitativa se justifica por sua ênfase na interpretação de fenômenos complexos (Creswell, 2014). No presente estudo, busca-se compreender a função da perícia contábil na investigação de crimes tributários, analisando a percepção de profissionais da área e a documentação técnica produzida nesses processos.

Além disso, Yin (2005) ressalta que a pesquisa qualitativa permite representar as opiniões e perspectivas dos sujeitos estudados, tornando-se essencial para investigações que envolvem práticas periciais e análise de casos concretos.

Diante disso, o questionamento central da pesquisa é demonstrar qual a relevância da Perícia Criminal Contábil (Contabilidade Forense) para investigação de crimes contra a ordem tributária com destaque à sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no Estado do Tocantins no período de 2020 a 2022.

Nesses modos, Yin (2005) destaca que os métodos podem seguir: análise de arquivos, experimento, pesquisa histórica, levantamentos e estudo de caso para alcançar os objetivos da pesquisa e como uma das características “representar as opiniões e perspectivas das pessoas de um estudo”.

Nesse arcabouço procedimental, inclui-se a definição de Quivy e Campenhoudt (1992) sobre o agrupamento dos métodos, os quais são quantitativos quando extensivos e fundamentam-se na repetição do surgimento de certas características de conteúdo ou de correlação entre elas e qualitativos quando são intensivos e fundamenta-se na presença ou falta de uma característica ou modo de articulação dos elementos do discurso.

Seguindo percurso semelhante, Gil (2002) conceitua que a qualitativa depende, entre outros fatores, da natureza dos dados, extensão da amostra, instrumentos de pesquisas e pressupostos teóricos que orientam a pesquisa e que é menos formal do que a quantitativa, pois esta é norteada através de passos relativamente mais simples.

Por sua vez, ao conceituar a pesquisa com base nos objetivos, Prodanov e Freitas (2013) definem que pode ser exploratória, descritiva ou explicativa sem a necessidade de anulação uma da outra.

A fim de parametrizar este trabalho, destaca-se que a pesquisa exploratória busca, preliminarmente, agregar informações sobre o assunto investigado através de levantamentos bibliográficos, entrevistas com pessoas que passaram por

experiências práticas sobre os fatos estudados, além de ser tipo de pesquisa flexível quanto ao planejamento.

Também é importante avultar que a descritiva, segundo os mesmos autores, é o tipo de pesquisa em que o pesquisador não interfere nos dados, apenas os descreve com base em determinada população e utilizando-se de entrevistas, questionário, testes e observações para coleta dados a serem registrados, analisados, classificados e interpretados.

Diante de tais ensinamentos, dos objetivos deste trabalho e do tratamento dos dados define-se que trata de pesquisa quali quantitativa com a proposição de aprofundar sobre o tema descrito a fim de evidenciar a relevância da Perícia Criminal Contábil com fundamentos nas particularidades de casos de sonegação fiscal de ICMS.

Quanto aos procedimentos e de acordo com o que se depreende do texto de Belo, Nascimento e Mendonça (2022), a trajetória para alcançar os objetivos desta pesquisa é qualificada como exploratória-descritiva, pois, tem o anseio de explorar as percepções da população analisada acerca relevância do trabalho pericial contábil em investigações criminais.

Além disso, define-se esta pesquisa como documental, diante da análise de conteúdos (inquéritos policiais, laudos periciais etc.) intrínsecos às investigações e perícias sobre o crime tributário de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos.

Serão analisados os procedimentos e as metodologias utilizados pelos Peritos Oficiais Criminais Forenses, espelhados em laudos periciais e operações que requeiram participação científica desses profissionais.

Nesse rumo, também será bibliográfica, em razão da necessidade de se conhecer estudos, pensamentos e modelagens de diversos autores sobre processos periciais.

4.1 População pesquisada

O trabalho em tela tem como população os Peritos Oficiais Contábeis da Polícia Científica do Estado do Tocantins (composto por 5 peritos), Delegados e agentes/escrivães das Delegacias Especializadas de Repressão à Corrupção – DECOR; e Divisão Especializada de Repressão a Crimes contra a Ordem Tributária - DRCOT), totalizando 4 (quatro) delegados e 12 agentes e ou escrivães.

Os sujeitos mencionados, que foram selecionados devido serem afetos à matéria em estudo, sendo eles, responsáveis pela identificação, investigação e perícia criminal, respectivamente, de casos de sonegação fiscal no estado do Tocantins.

Eles foram questionados sobre suas percepções em relação à função e importância da contabilidade forense para robustez jurídica das investigações do crime em tela, valendo-se de instrumento semiestruturado com questões.

Também foram analisados os processos investigativos da Polícia Civil sobre sonegações de ICMS no comércio de grãos no período de 2020 a 2022, a fim de entender os procedimentos aplicados e detalhar a participação dos Peritos contábeis nas investigações.

4.2 Coleta de Dados

Como a pesquisa em tela não abrangerá todas as espécies de crime tributário, nem o todo dos trabalhos científicos da Perícia Criminal, é indispensável detalhar as amostragens a serem consideradas.

Conforme entendimento de Lakatos (2003), amostragem é a parte convenientemente escolhida de uma população com a finalidade de representar o universo a partir dos resultados auferidos através das amostras estudadas com bases em probabilidades ou não probabilidades.

Diante disso, tem-se dois rumos universais dos quais foram filtrados os objetos de estudos, divididos em crimes contra a ordem tributária e Perícia Oficial Criminal, sendo que do primeiro conjunto analisaram-se crimes de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos e do segundo será avaliado a relevância, especificamente, da Perícia Oficial Criminal contábil-financeira para investigação desses crimes.

No universo dos crimes contra a ordem tributária, adotar-se-ão, principalmente, as referências descritas na Lei Ordinária nº 8.137 de 1990 de 27 de dezembro de 1990, a qual tipifica tais crimes, entre os quais o de sonegação que é destaque para este trabalho, complementado também pelo código tributário do Tocantins (Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001).

E como segundo alicerce, tem-se a Perícia Oficial Criminal, a qual detém 15 (quinze) áreas de atuação, sendo destacada pela pesquisa, especificamente, o trabalho do Perito Oficial área 1 que atua “em perícias contábeis, avaliações e correções financeiras, levantamentos de movimentações de organizações criminosas

ou lavagem de dinheiro”, conforme Lei nº 2.887, de 26 de junho de 2014 do estado do Tocantins e Código de Processo Penal – CPP - (Decreto - Lei Nº 3.689, de 3 de outubro de 1941), no que diz respeito ao espectro da Perícia Criminal.

O período a ser pesquisado será entre os anos 2020 a 2022, referentes a investigações (encerradas ou em andamento) sobre sonegação tributária no comércio de grãos no Estado do Tocantins.

Por isso adotaram-se os ensinamentos da mesma autora para realizar os exames dos conteúdos coletados através das entrevistas, aplicando-se a escala do tipo Likert, baseando-se na inferência quanto às funções do Perito nas investigações/operações policiais, com posterior interpretação conectadas aos ditames teóricos descritos.

A Escala de Likert é uma técnica amplamente utilizada em pesquisas sociais e comportamentais para medir atitudes, percepções e opiniões dos entrevistados em relação a determinadas afirmações. Proposta por Rensis Likert (1932), essa escala permite que os respondentes expressem seu grau de concordância ou discordância com um conjunto de enunciados, fornecendo uma estrutura padronizada para análise qualitativa e quantitativa dos dados.

Segundo Marconi e Lakatos (2003), a Escala de Likert é um dos métodos mais eficazes para captar percepções subjetivas e transformá-las em dados quantificáveis, possibilitando uma análise estatística dos resultados.

No presente estudo, a Escala de Likert será utilizada para avaliar as percepções dos Peritos Oficiais Contábeis e Delegados e Agentes/Escrivães das Delegacias Especializadas sobre a importância da perícia criminal contábil na investigação de crimes de sonegação fiscal de ICMS.

O método adotado segue a estrutura sugerida por Selltitz et al. (1975), que recomenda a aplicação da escala em contextos onde se busca analisar a intensidade de opiniões dentro de um grupo específico de respondentes.

A escala empregada nesta pesquisa será composta por cinco níveis de resposta, organizados da seguinte forma, conforme modelo proposto por Likert (1932):

1. Discordo totalmente
2. Discordo parcialmente
3. Neutro (sem opinião definida)
4. Concordo parcialmente
5. Concordo totalmente

Essa estrutura possibilita capturar nuances na percepção dos participantes, permitindo identificar tendências e padrões nas respostas. Segundo Babbie (2021), a utilização de uma escala ordinal, como a de Likert, facilita a mensuração da intensidade das opiniões dos entrevistados, sem forçá-los a escolher entre respostas extremas.

A análise dos dados coletados será realizada por meio da tabulação das respostas e do cálculo de médias e frequências das opções assinaladas, a fim de identificar padrões de concordância ou divergência entre os grupos pesquisados.

Conforme Hair et al. (2019), a análise estatística de escalas do tipo Likert permite uma abordagem quantitativa robusta em estudos qualitativos, garantindo maior confiabilidade aos resultados.

Por fim, a interpretação dos resultados seguirá o método descrito por Creswell (2014), que sugere a análise comparativa entre os grupos pesquisados, avaliando diferenças de percepções entre peritos contábeis, delegados e agentes/escrivães a fim de verificar se há convergências ou divergências quanto à função da perícia criminal contábil nas investigações tributárias.

5 RESULTADO E ANÁLSES

5.1 RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS

Conforme detalhado na metodologia, foram aplicados questionários (Apêndices I e II) a fim de auferir o entendimento de agentes, delegados e peritos sobre a função da perícia criminal contábil em operações e/ou investigações de sonegação fiscal.

Os questionários foram constituídos na plataforma “Google Forms” e encaminhado, em forma de link de acesso, aos agentes da pesquisa na seguinte quantidade setorial: a) NECFI: 5 (cinco) peritos oficiais; DRCOT: 3 (três) agentes de polícia, 2 (dois) escrivães de polícia e 1 (um) delegado de polícia; DECOR: 4 (quatro) agentes de polícia, 3 (três) escrivães de polícia e 3 (três) delegado de polícia.

Conceitualmente, foram subdivididos em “análise pesquisa com peritos” e “análise pesquisa com delegados e agentes/escrivães”, a fim de extrair respostas do

sujeito focal em comparação com os demais sujeitos da pesquisa, além de compará-las.

O instrumento em tela buscou avaliar a percepção dos profissionais da segurança pública quanto ao papel da perícia contábil criminal em casos de sonegação fiscal, especialmente relacionados ao comércio de grãos. A escala de avaliação variava de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente), sendo complementada por respostas discursivas, tendo como eixos avaliados:

- Definição da função do perito contábil
- Qualidade e confiabilidade da investigação com o trabalho pericial
- Indispensabilidade do perito na captação de vestígios
- Clareza e objetividade dos laudos
- Valor jurídico e legal agregado pelo laudo
- Contribuição da perícia para a verdade dos fatos
- Essencialidade das informações periciais
- Possibilidade de investigação sem perito

Explica-se também como foram tratados os dados colhidos através dos formulários, de acordo com as fórmulas estatísticas a seguir:

A análise dos dados baseou-se em duas métricas estatísticas principais: a média e o desvio padrão.

- **Média geral:**

A média geral representa o desempenho médio das 10 questões, sendo obtida pela soma das médias de cada questão dividida por 10.

Fórmula:

$$\text{Média Geral} = \frac{(\text{Média Q1} + \text{Média Q2} + \dots + \text{Média Q10})}{10}$$

- **Média por questão:**

Esta média é calculada somando todas as notas atribuídas pelos respondentes a uma questão e dividindo pelo número total de participantes.

Fórmula:

$$\text{Média} = \frac{(\text{nota}_1 + \text{nota}_2 + \dots + \text{nota}_n)}{\text{número de respondentes}}$$

- **Desvio padrão:**

Por sua vez, o desvio padrão foi calculado na forma amostral, utilizando-se a correção de Bessel ($n - 1$), procedimento estatisticamente recomendado para amostras finitas, uma vez que reduz o viés na estimativa da variância populacional e proporciona maior rigor metodológico à análise dos dados (MONTGOMERY; RUNGER, 2016).

Fórmula simplificada:

$$s = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n - 1}}$$

Onde:

- s = desvio padrão amostral
- x_i = valor observado (resposta individual de cada perito)
- \bar{x} = média aritmética das respostas
- n = número de observações ($n = 5$)
- $n - 1$ = graus de liberdade (correção de Bessel)

Essas fórmulas são essenciais para interpretar os dados com rigor metodológico e garantir a validade estatística das análises a seguir.

5.1.1 Análise das Respostas dos Peritos Oficiais

Neste subtítulo são analisadas as respostas obtidas no questionário aplicado aos peritos contábeis sobre a função da Perícia Contábil nas investigações de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos, obtendo os seguintes resultados.

Tabela I: Frequências das respostas dos Peritos

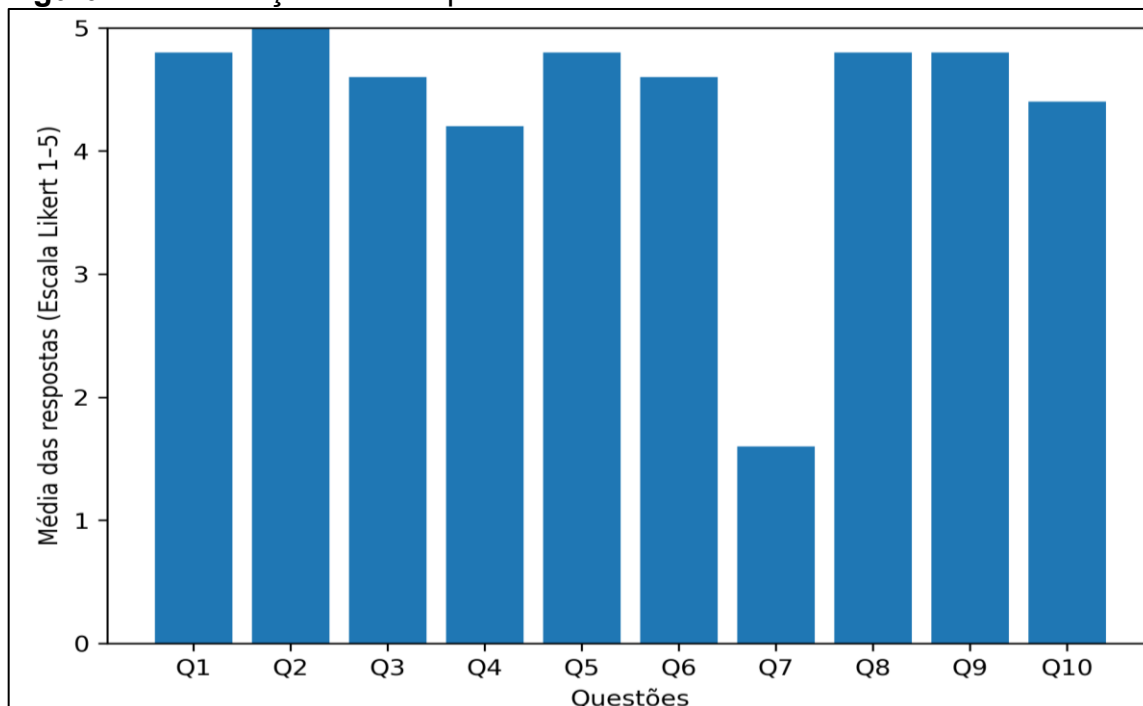
Questão	Tema central	Média	Desvio Padrão
Q1	Definição da função pericial	4,8	0,45
Q2	Qualidade e confiabilidade nas investigações	5,0	0,00
Q3	Indispensabilidade na captação de vestígios	4,6	0,55
Q4	Clareza do laudo aos quesitos	4,2	0,84
Q5	Relevância para elucidação de crimes	4,8	0,45
Q6	Indispensabilidade legal dos exames	4,6	0,55
Q7	Confiabilidade sem perícia (inverso)	1,6	1,34

Q8	Peso jurídico/legal do trabalho pericial	4,8	0,45
Q9	Contribuição à verdade dos fatos	4,8	0,45
Q10	Essencialidade das informações do laudo	4,4	0,55

Fonte: Questionário aplicado aos peritos contábeis criminais

O espelho das médias descritas na tabela acima resulta no gráfico a seguir:

Figura 1: Distribuição das Respostas dos Peritos



Fonte: Questionário aplicado aos peritos contábeis pesquisa

A análise dos dados revela ampla concordância entre os respondentes quanto à relevância da perícia contábil criminal nas investigações de sonegação fiscal, sendo o laudo pericial contábil reconhecido como instrumento indispensável para elucidação dos fatos, atribuição de responsabilidade penal e fortalecimento jurídico dos processos.

Detalha-se a seguir o entendimento dos peritos pesquisados sobre cada item:

1. Delimitação da função do perito contábil

A média da resposta para a questão "É possível definir a função do Perito Contábil nas operações contra o crime de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos" foi 4,8 indicando forte concordância entre os peritos de que sua atuação está bem delimitada e reconhecida no contexto investigativo. Isso é coerente com o princípio de clareza, objetividade e com a definição clara do problema de pesquisa.

2. Qualidade e confiabilidade das investigações

A pergunta 2, que avalia se o trabalho pericial agrega confiabilidade às investigações, obteve também média 5,0, reforçando a percepção dos respondentes sobre a relevância técnica e científica da perícia. Este ponto se alinha diretamente com o princípio de contribuição científica e fundamentação teórica sólida para elucidação dos fatos

3. Indispensabilidade do perito para captação de vestígios

A média elevada (4,6) para a questão 3 confirma a importância prática da perícia contábil para a captação e análise dos vestígios. A concordância quase unânime reflete a percepção da indispensabilidade funcional do perito nos processos investigativos envolvendo crimes fiscais.

4. Capacidade de responder aos quesitos da autoridade policial

Com média 4,2, a resposta à questão 4 mostra que há boa percepção sobre a clareza dos laudos periciais, embora com ligeira variação entre os respondentes. Esse resultado pode indicar espaço para melhoria na estrutura comunicacional dos laudos, reforçando o princípio de comunicação científica eficaz.

5. Importância do laudo para elucidação e dinâmica dos fatos

A média 4,8 evidencia que os peritos reconhecem o laudo contábil como instrumento central na elucidação dos crimes de sonegação fiscal, reforçando sua relevância jurídica e investigativa.

6. Exames periciais como exigência legal

A média de 4,6 obtida na questão 6 confirma que a maioria reconhece os exames como juridicamente necessários. Esse ponto é crucial para o arcabouço legal e metodológico da pesquisa, pois sustenta a importância institucional do trabalho pericial.

7. Confiabilidade das investigações sem a perícia

Essa foi a única questão com média baixa (1,6), demonstrando forte discordância com a ideia de que se pode manter a qualidade investigativa sem os peritos. Isso reitera o valor técnico e legal da perícia, validando o argumento de que ela é insubstituível em casos complexos como a sonegação de ICMS.

8. Peso jurídico do trabalho pericial

A questão 8 teve média 4,8, refletindo a percepção de que a perícia não apenas tem valor técnico, mas também valor jurídico concreto, sendo essencial para conclusões processuais fundamentadas.

9. Contribuição para a verdade dos fatos e justiça

A média 4,8 mostra um consenso sobre o papel ético e investigativo da perícia, que se encaixa perfeitamente com os princípios de ética, imparcialidade e contribuição para o devido processo legal.

10. Essencialidade das informações contidas no laudo

A última questão objetiva obteve média 4,4, ratificando que o conteúdo dos laudos é fundamental para a conclusão das investigações. Isso reforça os princípios de clareza analítica, coerência interna e utilidade prática dos resultados.

Por fim, os peritos consultados apontam para uma atuação da perícia criminal contábil não apenas complementar, mas estruturante da investigação de crimes de sonegação de ICMS, reforçando a hipótese de que há um elo fundamental entre os dados contábeis-financeiros como prova pericial e o processo penal na aplicação da justiça.

Por sua vez, a análise do desvio padrão das respostas evidencia reduzida dispersão na maioria das questões avaliadas, indicando elevado grau de homogeneidade e consenso entre os peritos oficiais criminais contábeis quanto à relevância e à indispensabilidade da perícia criminal contábil nas investigações de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos.

Os baixos valores observados reforçam a consistência das percepções dos respondentes e a convergência técnica acerca do papel do perito na garantia da qualidade, confiabilidade e robustez jurídica das investigações. A exceção verificada

na questão formulada de maneira inversa, que apresentou maior variabilidade, não compromete o resultado global, mas, ao contrário, reforça a compreensão de que a ausência da atuação pericial tende a gerar maior incerteza e divergência de entendimento.

Assim, o comportamento do desvio padrão corrobora a solidez dos achados e sustenta empiricamente a centralidade da perícia criminal contábil no enfrentamento aos crimes fiscais.

5.1.2 Análise das Respostas dos Agentes, Escrivães e Delegado

Neste subtítulo são analisadas as respostas obtidas no questionário aplicado a Delegados, Agentes e Escrivães da Polícia Civil sobre a função da Perícia Contábil nas investigações de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos.

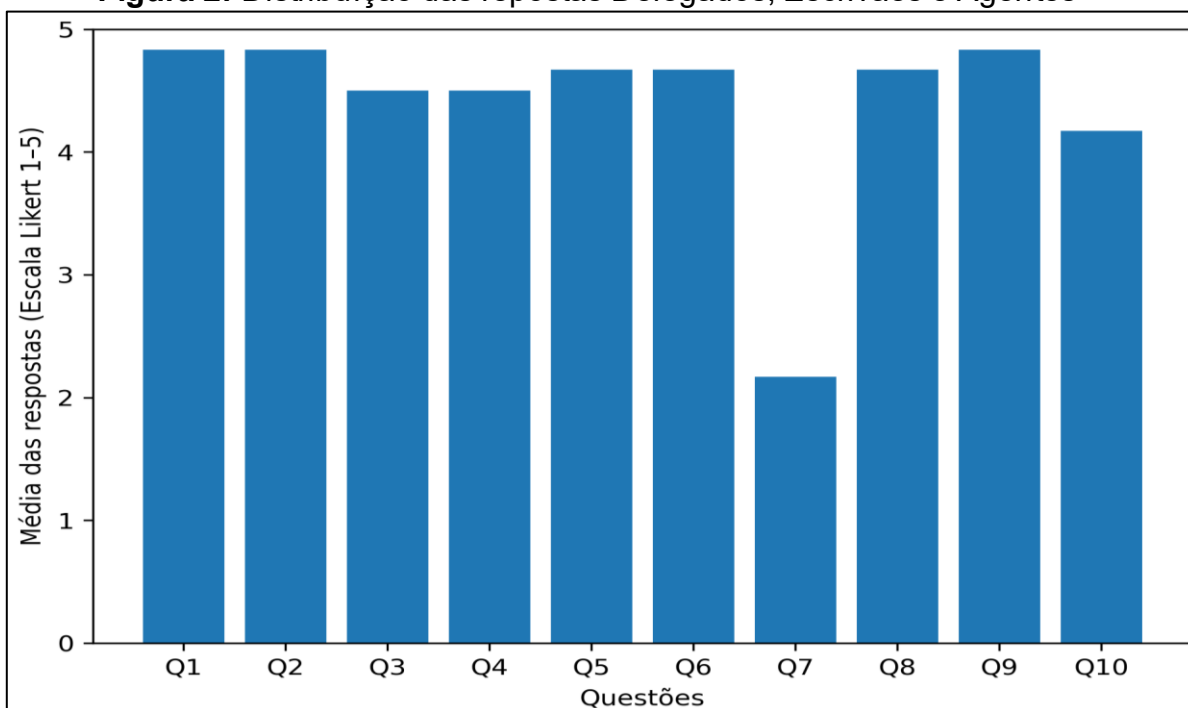
A partir dessas repostas, onde 1 representa "discordo totalmente" e 5 "concordo totalmente", foi possível mensurar o grau de concordância dos participantes com uma série de afirmações relacionadas à atuação dos peritos criminais, obtendo os seguintes resultados:

Tabela 2: Frequências das respostas dos Delegados/Agentes/Escrivães

Questão	Tema Central	Média	Desvio padrão
Q1	Definição da função pericial	4,83	0,41
Q2	Qualidade e confiabilidade nas investigações	4,83	0,41
Q3	Indispensabilidade na captação de vestígios	4,50	0,84
Q4	Clareza do laudo aos quesitos	4,50	0,55
Q5	Relevância para elucidação de crimes	4,67	0,52
Q6	Indispensabilidade legal dos exames	4,67	0,52
Q7	Confiabilidade sem perícia (inverso)	2,17	0,98
Q8	Peso jurídico/legal do trabalho pericial	4,67	0,52
Q9	Contribuição à verdade dos fatos	4,83	0,41
Q10	Essencialidade das informações do laudo	4,17	0,41

Fonte: Questionário aplicado aos Delegados, escrivães e agentes

Para complementar a leitura dos dados apresentados na Tabela II, o gráfico a seguir sintetiza visualmente as médias atribuídas a cada uma das questões do questionário, a fim de facilitar, através de uma compreensão mais imediata, a identificação de padrões de concordância entre os respondentes e evidencia, de forma comparativa, os pontos de maior e menor consenso.

Figura 2: Distribuição das repostas Delegados, Escrivães e Agentes

Fonte: Questionário aplicado aos Delegados, escrivães e agentes

Embora a tabela e o gráfico proporcionem uma visão panorâmica sobre as percepções dos respondentes, a análise individual de cada questão permite aprofundar a compreensão dos dados e identificar nuances específicas em relação a cada aspecto abordado no questionário.

Diante disso, apresentam-se a seguir as interpretações detalhadas, sobre o resultado obtido em cada questão aplicada:

Q1 – Definição da função pericial

A média de **4,83** indica uma concordância quase unânime dos respondentes sobre a importância do tema. Esse resultado reforça o entendimento de que a função pericial é bem compreendida pelos profissionais da segurança pública.

Q2 – Qualidade e confiabilidade nas investigações

A média de **4,83** confirma a alta valorização da perícia como elemento que confere credibilidade e confiabilidade às investigações. A perícia é percebida como parte essencial do processo investigativo.

Q3 – Indispensabilidade na captação de vestígios

Com média **4,50**, observa-se uma concordância relevante dos participantes quanto à importância da perícia na preservação e captação de vestígios materiais, embora com pequena variação de percepção entre os respondentes.

Q4 – Clareza do laudo aos quesitos

A média de **4,50** revela que, embora a maioria considere os laudos claros, há espaço para melhoria na forma de apresentação e linguagem técnica utilizada. Esse ponto merece atenção para otimizar a comunicação com autoridades e juristas.

Q5 – Relevância para elucidação de crimes

A média de **4,67** demonstra que os respondentes reconhecem amplamente a contribuição do perito criminal na resolução de delitos, consolidando sua atuação como estratégica.

Q6 – Indispensabilidade legal dos exames

Com média **4,67**, os profissionais manifestam alto grau de concordância sobre a obrigatoriedade e relevância jurídica dos exames periciais como instrumentos normativos da justiça.

Q7 – Confiabilidade sem perícia (inverso)

A média de **2,17** é desejável, pois trata-se de uma afirmação inversa. A baixa pontuação expressa discordância com a confiabilidade de investigações sem a perícia, reforçando sua indispensabilidade técnica e probatória.

Q8 – Peso jurídico/legal do trabalho pericial

Média de **4,67**, evidenciando que os participantes consideram o laudo pericial uma ferramenta com alta relevância jurídica, o que reforça a necessidade de investimentos e valorização institucional da atividade.

Q9 – Contribuição à verdade dos fatos

Com **4,83**, os dados apontam que a perícia é tida como fundamental na busca pela verdade processual, sendo um suporte técnico objetivo para elucidar os acontecimentos de maneira imparcial.

Q10 – Essencialidade das informações do laudo

A média de **4,17** reforça que os respondentes valorizam o conteúdo técnico do laudo como essencial ao processo de tomada de decisão, seja por delegados, promotores ou juízes.

A análise das respostas ao questionário aplicado a agentes, escrivães e delegados, revelados na tabela, gráfico e análise individual acima, mostra um padrão claro de **forte valorização da atividade pericial** no contexto das investigações criminais, pois, com exceção da **questão Q7** — que foi propositalmente formulada de forma **inversa** —, todas as médias ficaram acima de **4,0**, o que indica uma **forte concordância** com as afirmações propostas. As **questões Q1, Q2 e Q9** alcançaram a média mais alta (**4,83**), destacando a percepção dos respondentes sobre:

- A definição da função pericial (Q1);
- A qualidade e confiabilidade nas investigações (Q2);
- A contribuição à verdade dos fatos (Q9).

Esses dados evidenciam o reconhecimento prático e simbólico do papel do perito como figura central no processo investigativo e no fornecimento de provas técnicas.

Outro ponto que merece destaque é a resposta à questão Q7, que foi elaborada, propositalmente, de forma inversa (“A investigação pode ser confiável sem a perícia”), obtendo uma média de 2,17, indicando que a maioria dos respondentes discorda fortemente dessa afirmação, o que reforça a percepção da perícia como elemento indispensável para a produção da verdade material.

Já as médias ligeiramente inferiores, como na Q4 (4,50) — que trata da clareza do laudo pericial frente aos quesitos formulados — indicam pontos de atenção, pois embora ainda positiva, essa pontuação sugere que a comunicação técnica pode ser aprimorada para que o laudo seja mais acessível e compreensível para todos os operadores da justiça.

Portanto, a partir da concentração das respostas nos níveis mais altos da escala de Likert, evidencia-se uma percepção coletiva consolidada, tanto pelos peritos quanto por agentes, escrivães e delegados, sobre a importância estratégica da função pericial, destacando seu impacto direto na eficácia das investigações e na produção de provas qualificadas, como instrumento técnico, jurídico e essencial no contexto da segurança pública.

O que é corroborado quando se analisa o desvio padrão das respostas, pois de modo geral, a baixa dispersão entre os participantes, indica homogeneidade nas percepções quanto à relevância, à indispensabilidade e ao peso jurídico da perícia criminal contábil nas investigações de sonegação fiscal de ICMS.

Ademais, os reduzidos valores observados na maioria das questões demonstram convergência de entendimento entre os respondentes, reforçando a consistência dos resultados obtidos.

Quanto às maiores dispersões identificadas em questões específicas, notadamente naquelas relacionadas à indispensabilidade na captação de vestígios, à obrigatoriedade legal dos exames periciais e à possibilidade de manutenção da qualidade investigativa sem a atuação pericial, não comprometem a tendência geral, mas sinalizam pontos de maior variabilidade interpretativa.

Assim, o comportamento do desvio padrão confirma a solidez dos achados e sustenta empiricamente a percepção de que a atuação da perícia criminal contábil é reconhecida como elemento central para a qualidade e a confiabilidade das investigações

5.2 ANÁLISE DOCUMENTAL

Neste subtítulo serão especificados os detalhes, não sigilosos, das operações que envolveram investigação sobre sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos no período especificado na metodologia, a fim de demonstrar a relevância financeira e de dissipação dos fatos criminosos bem como mostrar a função do trabalho pericial e os detalhes do laudo oriundo das requisições afetas.

5.2.1 Operações Policiais

Os documentos analisados, nos subtítulos a seguir, são representações formuladas pela Polícia Civil do Estado do Tocantins, especificamente pela Divisão Especializada de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária (DRCOT), no contexto de diversas operações policiais denominadas “BRICKLAYER”, “FRANQUIA”, “FÉNIX”, “UNAI” e “WALKING DEAD”.

Essas operações tiveram como objeto comum a investigação de crimes tributários, especialmente esquemas de sonegação fiscal envolvendo empresas de fachada, uso de “laranjas” e emissão de notas fiscais falsas e foram norteadas por medidas cautelares conforme a fase da investigação, incluindo afastamento de sigilo bancário e fiscal, prisão temporária, busca e apreensão, bem como sequestro e arresto de bens dos investigados, a fim de aprofundar as investigações, preservar provas e impedir a continuidade das condutas ilícitas.

Resumem-se, em fluxo operacional, as etapas aplicáveis às operações analisadas a partir do recebimento da denúncia até requisição e realização da perícia, as quais serão detalhadas, assim como realização pericial, em subtítulos a seguir.

Figura 3: Ilustração de fluxo operacional das operações



Fonte: Inquéritos Policiais sobre sonegação fiscal analisados.

Importante, para melhor compreensão, glosar os itens da ilustração acima

- Denúncia

A investigação se inicia com o recebimento de uma denúncia, que pode ser anônima ou formalizada por órgãos de fiscalização.

- Normas e Legislação Tributária e Afins

Antes de qualquer medida formal, a autoridade policial avalia o enquadramento dos fatos às normas vigentes. Essa análise é essencial para fundamentar os pedidos judiciais e garantir legalidade e proporcionalidade.

- Instauração de Inquérito Policial – IP

Com base na denúncia, é instaurado o Inquérito Policial. No caso analisado, os Inquéritos Policiais foram abertos para apurar a estruturação de esquemas fraudulentos com empresas. Essa fase envolve requisição de documentos e diligências iniciais.

- Investigações, Medidas Cautelares e Afastamento de Sigilo

Durante o inquérito, são executadas ações como busca e apreensão, afastamento de sigilo bancário e fiscal, prisão temporária e bloqueio de bens.

- Coleta de Vestígios e Cadeia de Custódia

Com os mandados cumpridos, ocorre a coleta de provas como notas fiscais falsas, HDs, livros contábeis, etc. Todo material é registrado na cadeia de custódia, conforme o art. 158-A do CPP, garantindo sua validade jurídica.

- Perícia Contábil – Laudo Contábil

Peritos analisam os documentos obtidos para verificar a consistência das operações contábeis e fiscais e financeiras sob suspeita. Destacando-se que o laudo contábil, será analisado em subtítulo específico a seguir.

5.2.1.1 Operação “BRICKLAYER”

A Operação “BRICKLAYER” foi deflagrada pela Polícia Civil do Estado do Tocantins, por meio da Divisão Especializada de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária (DRCOT), com o objetivo de desarticular um esquema sofisticado de sonegação fiscal e lavagem de dinheiro estruturado através da constituição de empresas de fachada.

A investigação teve início com o “Inquérito Policial nº YCIC/2018” (alterado), a partir de uma denúncia anônima que apontava a constituição fraudulenta da empresa

“Fantasmas Silo – Silo Oculto e Transporte de Grãos EIRELI” (codinome), registrada em nome de um indivíduo socialmente vulnerável, classificado como “laranja”.

O referido proprietário formal (o laranja) da empresa, era um **ajudante de pedreiro** com histórico de envolvimento em infrações penais, o qual figurava como responsável por uma firma com capital social incompatível com sua condição econômica.

Além disso, as diligências investigativas iniciais confirmaram a ausência de estrutura operacional mínima, como endereço funcional e frota de veículos para transporte, além de inconsistências nos dados cadastrais da empresa junto aos órgãos competentes.

As investigações revelaram também que a empresa foi utilizada como instrumento para a emissão de notas fiscais inidôneas e simulação de operações comerciais, objetivando a obtenção fraudulenta de créditos tributários e o não recolhimento de impostos. Fatos analisados em exame pericial contábil.

A soma desses débitos fiscais atribuídos à empresa ultrapassava R\$ 4,8 milhões (quatro milhões e oitocentos mil reais), valor que gerou execuções fiscais e fundamentou pedidos cautelares de sequestro e arresto de bens, assim como o afastamento dos sigilos bancário e fiscal dos envolvidos.

Auferiu-se também que o *módus operandi* da organização criminosa envolvia a cooptação de diversos atores, incluindo empresários, contadores, servidores públicos e intermediários, sendo todos investigados por crimes como associação e organização criminosa, falsidade ideológica, lavagem de dinheiro e crimes contra a ordem tributária, conforme tipificados na legislação penal e tributária vigente.

Diante dos fatos demonstrados, a operação exemplifica a complexidade das fraudes fiscais contemporâneas e a importância da atuação integrada entre órgãos de investigação e fiscalização para o combate efetivo à criminalidade econômica, sendo importante destacar que, no curso das diligências, foi solicitada a atuação de perito contábil vinculado ao Instituto de Criminalística da Superintendência da Polícia Científica do Tocantins, conforme expresso em diversos trechos das representações, bem como a realização de laudo contábil sobre os fatos.

Destaca-se que perícia contábil teve como escopo, acompanhamento na coleta e de vestígios (fortalecendo a manutenção da cadeia de custódia) e posterior análise técnica das transações fiscais e bancárias realizadas pela empresa investigada, bem como a verificação da autenticidade e consistência das notas fiscais utilizadas.

Tal intervenção técnica foi essencial para o aprofundamento probatório das práticas ilícitas, contribuindo para a quantificação precisa do dano ao erário e para a comprovação do vínculo entre as movimentações financeiras simuladas e os ilícitos tributários apurados.

A solicitação da participação dos peritos na operação e do exame pericial contábil, portanto, revela a preocupação com a robustez técnico-jurídica do inquérito e evidencia o papel da perícia como elemento indissociável da apuração de crimes de natureza econômico-financeira.

5.2.1.2 Operação “WALKING DEAD”

Assim como a operação do subtítulo anterior a “WALKING DEAD” foi deflagrada pela Polícia Civil do Estado do Tocantins, por intermédio da Divisão Especializada de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária (DRCOT), com o objetivo de desarticular organização criminosa voltada à constituição de empresas de fachada em nome de pessoas vulneráveis — **inclusive indivíduos já falecidos** — para prática de sonegação fiscal, falsificação documental, lavagem de capitais e outros ilícitos penais.

A investigação teve origem no Inquérito Policial nº YIJB/2018 (alterado), instaurado especificamente para apurar as condutas relacionadas à empresa Água “Tomada ME – Agromuralha” (codinome), sobre a qual se constatou que o suposto proprietário era o Sr. Água Tomada da Silva, pessoa humilde, com histórico de alcoolismo e sem condições financeiras compatíveis, que figurava apenas como “laranja” da estrutura criminosa.

As diligências revelaram que a empresa possuía débito tributário originalmente no valor de R\$ 829.643,90 (oitocentos e vinte e nove mil, seiscentos e quarenta e três mil reais e noventa centavos) o qual, com correções, alcançou R\$ 2.642.104,12 (dois milhões, seiscentos e quarenta e dois mil reais e doze centavos) devidamente inscrito em dívida ativa.

Destaca-se também que a movimentação da empresa, em apenas três meses de atividade, chegou a 379 notas fiscais emitidas, somando mais de R\$ 7,5 milhões (sete milhões e quinhentos mil reais), valor absolutamente incompatível com sua condição de microempresa.

O esquema envolvia ainda empresários, intermediários, contadores e servidores públicos, responsáveis por sucessivas suspensões e reativações do cadastro fiscal da empresa, sem a devida comprovação de capacidade operacional.

As investigações policiais de campo confirmaram que no endereço declarado em Filadélfia/TO não havia qualquer estrutura física compatível com o funcionamento da empresa. Ademais, linhas telefônicas vinculadas ao cadastro da empresa foram rastreadas e ligavam-se a outros investigados, reforçando os nexos da organização criminosa.

Diante da gravidade e da sofisticação do esquema, foram representadas medidas cautelares de prisão temporária, busca e apreensão domiciliar e comercial, além do afastamento dos sigilos fiscal e bancário dos envolvidos.

No curso das diligências, também foi solicitada a atuação de peritos contábeis, com atribuição de analisar notas fiscais, fluxos financeiros e registros contábeis, de modo a robustecer a cadeia probatória e garantir a adequada manutenção da cadeia de custódia.

5.2.1.3 Operação “FRANQUIA”

A Operação “FRANQUIA” foi deflagrada pela Polícia Civil do Estado do Tocantins, por meio da Divisão Especializada de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária (DRCOT), a partir do Inquérito Policial nº XBIFI/2020, instaurado para apurar a constituição e funcionamento da empresa “Campo Vazio Ltda.” (codinome), sediada em Palmas/TO.

As investigações tiveram início com representação fiscal que apontava o uso de **notas fiscais falsas** para gerar créditos indevidos de ICMS, no montante de R\$ 588.048,11 (quinhentos e oitenta e oito mil, quarenta e oito reais e onze centavos), e justificar operações simuladas de compra e venda de grãos.

Ficou demonstrado que em apenas 39 dias de operação, a empresa declarou movimentação de R\$ 4.929.049,39 (quatro milhões, novecentos e vinte e nove mil, quarenta e nove reais e trinta e nove centavos), valor absolutamente incompatível com sua capacidade operacional.

Diligências do fisco estadual (auditores da Secretaria de Fazenda do Estado do Tocantins), em cooperação com auditores de Goiás e Minas Gerais, confirmaram a falsidade das notas apresentadas, visto que produtores rurais citados nas referidas

notas fiscais não haviam autorizado emissão de notas manuais, tampouco comercializado com a investigada.

Constatou-se que o esquema criminoso era uma ramificação de fraude bilionária já investigada em Unaí/MG, denominada “Quem Viver Verá”, daí a designação “Franquia”, por replicar no Tocantins a mesma estrutura ilícita. A “Campo Vazio Ltda.” contava ainda com a atuação de contadores e representantes residentes em Unaí/MG.

Durante as diligências de campo, verificou-se que o galpão alugado para a empresa não possuía condições de armazenar e movimentar grãos nos volumes declarados. Ex-funcionários ouvidos forneceram informações contraditórias sobre o funcionamento da empresa. Além disso, rastreamento de endereços de IP apontou de onde eram expedidas as notas fiscais falsas.

Diante dos indícios de organização criminosa, falsidade documental, fraude tributária e lavagem de capitais, foram representadas medidas cautelares, incluindo prisão temporária, busca e apreensão, bem como o sequestro e arresto de bens dos investigados.

Assim como nas demais investigações, a função da perícia contábil mostrou-se essencial para a análise técnica de notas fiscais, registros contábeis e movimentações financeiras, permitindo identificar os créditos tributários indevidos, quantificar os prejuízos aos cofres públicos e evidenciar a incompatibilidade entre a capacidade operacional da empresa e os valores declarados, bem como assegurando a robustez da prova material e contribuindo para a manutenção da cadeia de custódia, conferindo maior consistência ao conjunto probatório apresentado à autoridade judiciária.

5.2.1.4 Operação “UNAÍ”

A Operação “UNAÍ” teve como objetivo desarticular um sofisticado esquema de fraude tributária e lavagem de capitais, originado na cidade de Unaí/MG e expandido para o Tocantins. O foco recaiu sobre a empresa “Galo Fantasma Atacadista EIRELI – EPP” (codinome), sediada em Palmas/TO, cujo sócio majoritário era o Sr. “Anjo da Sorte Amolado” (codinome), natural de Unaí/MG.

As investigações, iniciadas a partir de representação fiscal da Delegacia Regional de Fiscalização de Palmas/TO (SEFAZ-TO), demonstraram que a empresa

utilizava notas fiscais falsas para justificar créditos de ICMS e suprimir o recolhimento de tributos, ocasionando prejuízo superior a R\$ 8.181.346,64 (oito milhões, cento e oitenta e um mil, trezentos e quarenta e seis reais e sessenta e quatro centavos) aos cofres estaduais, conforme auto de infração e inscrição em dívida ativa.

Foram identificadas notas fiscais emitidas em nome de **produtores** rurais inexistentes ou sem vínculo com a empresa, até mesmo **falecido em 2010**, cujas assinaturas e documentos foram falsificados para sustentar a simulação de operações de compra de grãos.

As diligências mostraram que o esquema era uma extensão da operação mineira “Quem Viver Verá”, que investigava fraude bilionária em diversos estados. No Tocantins, a “franquia” do esquema utilizava empresas de fachada e contadores para viabilizar a circulação de notas falsas e a lavagem dos recursos.

Assim como nas outras investigações, nesta foram representadas medidas cautelares como prisão temporária, busca e apreensão domiciliar e comercial, além do afastamento de sigilo bancário e fiscal, sequestro e arresto de bens.

A perícia contábil desempenhou papel essencial, analisando a autenticidade das notas fiscais, confrontando registros contábeis com a realidade das operações, quantificando os prejuízos tributários e rastreando vínculos financeiros entre os investigados. Essa atuação técnica garantiu a integridade da cadeia de custódia e fortaleceu o conjunto probatório, sustentando as medidas judiciais e a caracterização dos crimes de organização criminosa, falsidade documental, fraude tributária e lavagem de dinheiro.

5.2.1.5 Operação “Fênix”

A Operação FÊNIX teve origem a partir da lavratura de auto de prisão em flagrante da Sra. “Franca Mouse” (gerente) e “Palitô Claro” (proprietário) - codinomes, da empresa Cinzas Gerais EIRELI (codinome).

As investigações revelaram a **utilização de notas fiscais falsas atribuídas a três propriedades rurais fictícias ou cujos titulares já haviam falecido**, para dar aparência de legalidade às operações de aquisição de grãos.

Os documentos apócrifos eram utilizados para gerar créditos indevidos de ICMS, causando **cerca de R\$ 20 milhões** (vinte milhões de reais) de prejuízo ao erário e

possibilitando que a empresa investigada praticasse concorrência desleal, ofertando preços mais baixos no mercado em razão da sonegação tributária.

Foram representadas e deferidas medidas cautelares de prisão temporária, busca e apreensão domiciliar e comercial, além de sequestro e arresto de bens dos investigados. No curso da apuração, a análise pericial de aparelhos celulares apreendidos identificou diálogos comprometedores que evidenciaram a manipulação e a distribuição dos blocos de notas fiscais falsas entre funcionários da rede, confirmando a atuação estruturada de organização criminosa.

A atuação da Perícia Contábil foi decisiva para a materialização probatória, mediante a constatação da falsidade documental e a demonstração técnica do esquema de fraude tributária e lavagem de capitais. Os laudos periciais permitiram relacionar as notas fiscais frias com as movimentações financeiras suspeitas, reforçando o nexo entre os delitos tributários e a ocultação de valores.

Em síntese, a Operação FÊNIX evidenciou um complexo esquema de fraude fiscal e lavagem de dinheiro, estruturado por meio de empresas de fachada e documentos falsificados, resultando na responsabilização criminal dos envolvidos e no bloqueio cautelar de ativos para recomposição do dano ao erário.

5.2.1.6 Requisição e Laudo Pericial

A requisição pericial é o ato formal por meio do qual a autoridade competente – geralmente o delegado de polícia, o juiz ou o Ministério Público – solicita a realização de um exame técnico especializado por profissional legalmente habilitado (perito oficial ou nomeado), com o objetivo de esclarecer fatos relevantes para a investigação criminal, ação penal ou processo cível.

Diante disso, destacam-se quesitos formulados, padrões devido à natureza do objeto investigado nas operações acima detalhas.

Quadro 3: modelo de requisição pericial sobre sonegação tributária

Visando instruir Inquérito Policial n° (...) DRCOT em tramite neste Divisão Especializada, requisito, com fulcro no art. 6º, inciso VII do CPP e art. 2º § 2º da lei 12.830/2013, EXAME TÉCNICO PERICIAL de Análise de Afastamento de Sigilo Bancário e Fiscal, deferida nos autos (...), verificando movimentações suspeitas, volume de transações com utilização de CPF e/ou CNPJ, referentes as contas

bancárias da empresa (...), conforme relatórios emitidos pelo laboratório de lavagem de capitais.

Informo que todos os relatórios gerados em razão do afastamento do sigilo bancário e fiscal já foram encaminhados ao Núcleo Especializado em Crimes Financeiros.

Fonte: Inquéritos analisados na pesquisa

Aufere-se que a motivação central da requisição **é a análise dos dados obtidos por meio do afastamento do sigilo bancário e fiscal da empresa investigada, os quais revelaram, segundo o laboratório de lavagem de capitais, indícios de movimentações financeiras atípicas, envolvendo volumes expressivos de transações com a utilização de múltiplos CPFs e CNPJs.**

Pois tais indícios sugerem possíveis práticas ilícitas, como lavagem de dinheiro, sonegação fiscal ou dissimulação patrimonial, **exigindo, portanto, um parecer técnico especializado que permita rastrear os fluxos financeiros e identificar os principais beneficiários das transações o que é feito por perito contábil-financeiro através de laudo pericial.**

Analisando-se laudo pericial emitido a respeito dos delitos em tela, depreende-se a seguinte execução de trabalho pericial:

a) Análise Preliminar dos Autos e Objetivos

Objetivo: Compreender os limites da requisição e delimitar o escopo da perícia.

Ações:

Leitura detalhada do ofício e documentos judiciais vinculados (inquérito, e-Proc, e outros sistemas ou vestígios coletados).

Verificação dos elementos requisitados: movimentações suspeitas, volume de transações, uso de múltiplos CPFs/CNPJs.

b) Organização e Validação da Base de Dados

Objetivo: Preparar os dados bancários e fiscais para análise.

Ações:

Catalogar os arquivos eletrônicos recebidos, por instituição financeira e tipo de conta.

Verificar a integridade, a legibilidade e a completude dos dados.

Eliminar duplicidades ou registros corrompidos.

Converter os arquivos (geralmente XML, OFX, PDF) em planilhas estruturadas para tratamento.

c) Tratamento dos Dados

Objetivo: Processar grandes volumes de dados bancários de forma eficaz.

Ferramentas: Planilha eletrônica.

Ações:

Agrupar lançamentos por CPF/CNPJ, data, valor e instituição.

Classificar lançamentos em créditos e débitos, com identificação de favorecidos.

Identificar padrões suspeitos: transações fracionadas, transferências entre contas relacionadas, movimentações circulares etc.

Destaca-se neste item que a realização somente por meio de planilha eletrônica representa um grande gargalo para produtividade e tempestividade na entrega do aludo, diante do volume de dados a serem analisados. Todavia não é objeto deste estudo.

d) Cruzamento de Dados com Fontes Externas

Objetivo: Estabelecer vínculos entre os envolvidos.

Fontes externas:

INFOSEG e Receita Federal: para checagem da natureza dos CPFs/CNPJs.

Junta Comercial, Sefaz e Receita Estadual: para identificar atividade econômica (CNAE) e consultar notas fiscais.

Ações:

Verificar se os recebedores são produtores rurais, empresas do agronegócio, laranjas ou holdings.

Analisar conexões societárias entre empresas e pessoas físicas.

e) Elaboração de Quadros Demonstrativos e Tabelas

Objetivo: Apresentar os resultados de forma clara e objetiva.

Ações:

Demonstrar em tabela débitos e créditos por banco e conta;

Listar principais beneficiários por volume de recursos;

Relacionar valores com natureza do recebedor (rural ou não).

Apontar notas fiscais identificadas falsas ou adulteradas.

f) Análise Técnica e Interpretação

Objetivo: Contextualizar os dados à luz da suspeita criminal.

Ações:

Identificar transações atípicas ou não justificadas economicamente.

Sugerir indícios de movimentações simuladas, incompatibilidades fiscais ou possíveis fraudes estruturadas.

Considerar histórico fiscal da empresa (caso disponível) e comparar com movimentação bancária.

g) Redação do Laudo Pericial

Objetivo: Apresentar o resultado com base técnico-probatória.

Estrutura mínima:

Identificação do processo e da requisição;

Objeto e finalidade da perícia;

Metodologia utilizada;

Análise técnica e achados;

Conclusão objetiva com resposta aos quesitos;

Assinatura digital do perito.

h) Encaminhamento

O laudo deverá ser encaminhado ao requisitante, conforme determinação expressa no ofício, via sistema digital oficial (ex: SGD, e-mail ou Galileu).

Observa-se por tanto que o laudo pericial para atender com precisão aos objetivos da autoridade requisitante, precisa identificar fluxos financeiros relevantes, apontar beneficiários e vínculos entre eles, baseado em análise informatizada e cruzamento de dados, garantindo confiabilidade aos resultados e fortalecendo a investigação com prova qualificada.

6 CONCLUSÃO

A presente dissertação evidenciou a importância da perícia contábil-financeira como instrumento técnico indispensável na apuração de crimes contra a ordem tributária e de lavagem de dinheiro, a qual fora provocado por meio da requisição pericial formalizada pela autoridade policial.

Restou claro que o trabalho pericial é baseado uma metodologia sistemática de análise, fundamentada em tratamento informatizado de dados, cruzamento com bases oficiais e critérios técnicos de relevância investigativa.

O laudo resultante demonstrou-se eficiente ao alcançar os objetivos estabelecidos, oferecendo subsídios objetivos à elucidação dos fatos, ao identificar padrões atípicos de movimentações, favorecidos recorrentes e vínculos com o setor do agronegócio.

Assim, conclui-se que o trabalho pericial não apenas reforça o valor probatório da investigação, como também promove maior confiabilidade, rastreabilidade e suporte técnico às decisões jurídicas e administrativas decorrentes da instrução criminal.

7 PRODUTO ESPERADO

Objetiva-se constituir Procedimento Operacional Padrão (POP), a fim de orientar profissionais envolvidos em investigações com lastro criminal econômico-financeiro em que seja aplicável análise contábil, principalmente aos Peritos Oficiais das Polícias Cíveis e exames que envolvam sonegação fiscal.

REFERÊNCIAS

Albano, A. (2024). O impacto federativo da Reforma Tributária: A Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito**, 5(1), 67-84.

DOI: <https://doi.org/10.62855/rcd.5.1.2024.154>.

Almeida, R. **Perícia Contábil Criminal: Fundamentos e Aplicações Práticas**. São Paulo: Atlas, 2021.

Brasil. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Presidência da República, Casa Civil. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 20 abr. 2025.

Brasil. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo: **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 01/09/2022.

_____. **PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional**. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418093&ts=>. Acesso em: 20 fev. 2024.

_____. **Decreto - Lei Nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 (CPP)**, aperfeiçoado pela Lei nº 13.964 de 24 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>.

Acesso em 02 set. 2024.

_____. **Lei Nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em 02 set. 2024.

_____. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 02 set. 2024.

_____. **Lei nº 12.830, de 20 de junho de 2013**. Dispõe sobre a investigação criminal conduzida pelo delegado de polícia. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 jun. 2013. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/lei/l12830.htm. Acesso em: 22 set. 2025.

BELO, Marina Emanuelli; NASCIMENTO, Thiago Cavalcante; MENDONÇA, Andréa Torres Barros Batinga De. Misbehavior empreendedor associado às práticas de sonegação fiscal. **Cadernos EBAPE**. BR, v. 19, p. 918-931, 2022. DOI:

<https://doi.org/10.1590/1679-395120200187>

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2009). **Resolução CFC nº 1.243/09**. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 02 set. 2024.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **NBC TP 01 (2015) Norma Brasileira de Contabilidade Técnica sobre Perícia Contábil**. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 02 set. 2024.

CONAB. COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. **Acompanhamento da Safra Brasileira de Grãos**, Brasília, DF, setembro 2020. Disponível em: <https://www.conab.gov.br/info-agro/safras/graos/boletim-da-safra-de-graos/item/14173-12-levantamento-safra-2019-20>. Acesso em: 20 de jul. 2023.

_____. COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. **Acompanhamento da Safra Brasileira de Grãos, Brasília, DF, v. 8, safra 2020/21, n. 12 décimo segundo levantamento, setembro 2021**. Disponível em: <https://www.conab.gov.br/info-agro/safras/graos/boletim-da-safra-de-graos/item/16736-12-levantamento-safra-2020-21>. Acesso em: 17 de abr. 2023.

_____. COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. **Acompanhamento da Safra Brasileira de Grãos, Brasília, DF, v. 9, safra 2021/22, n. 12 décimo segundo levantamento, setembro 2022**. Disponível em: <https://www.conab.gov.br/info-agro/safras/graos/boletim-da-safra-de-graos>. Acesso em: 20 de jul. 2023.

COSTA NETO, Eduardo Siqueira. **Contabilidade Forense**. In: VELHO, Jesus Antonio.

Creswell, J. W. (2014). **Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches**. 4th ed. Thousand Oaks, CA: Sage.

DE SOUZA, Matheus Gomes; BERNARDO, Luciana Virginia Mario; FARINHA, Maycon Jorge Ulisses Saraiva. Investigações sobre a Nova Reforma Tributária Brasileira. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 15, n. 3, 2023.

Diniz, E. G., & Nabhan, F. A. R. F. (2024). **Reforma Tributária: Uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS**. UNISULMA.

Franco, J. & Marra, D. **Fraudes Financeiras e a Atuação do Perito Contábil**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2019.

GEISER, Gustavo Caminoto; ESPINDULA, Alberi. **Ciências forenses. Uma introdução às principais áreas da Criminalística**. Moderna, v. 4, 2021.

GIL, Antonio Carlos et al. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. **Multivariate Data Analysis**. 8ª ed. Cengage Learning, 2019.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 5.ed. São Paulo. Atlas, 2003.

Likert, R. (1932). **A technique for the measurement of attitudes**. Archives of Psychology, 140, 1-55.

Lopes, M. (2018). **Corrupção e Crimes Financeiros: A Importância da Prova Pericial Contábil**. Brasília: Ed. Jurídica.

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas.

MARTINS, André. Brasil terá o maior imposto de valor agregado do mundo com a reforma tributária? Entenda. Novembro 2023. Disponível em: <https://exame.com/economia/brasil-tera-o-maior-imposto-de-valor-agregado-do-mundo-com-a-reforma-tributaria-entenda/>. Acesso em: 20 dez. 2023.

MONTGOMERY, Douglas C.; RUNGER, George C. **Estatística aplicada e probabilidade para engenheiros**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

NUNES, Allan Titonelli. **O CAMINHO OCULTO DA SONEGAÇÃO NO BRASIL: causas, consequências e propostas**. 95 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2020.

OLIVEIRA, R. M. **Perícia contábil aplicada aos crimes tributários**. São Paulo: Atlas, 2017.

PLUTARCO, H. M. **Tributação, assimetria de informações e comportamento estratégico do contribuinte: uma abordagem juseconômica**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 125 f. 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale, 2013.

QUIVY, Raymond; VAN CAMPENHOUDT, Luc; SANTOS, Rui. **Manual de investigação em ciências sociais**. Aguda, 1992.

Sá, E. **Metodologia de Elaboração de Laudos Periciais Contábeis**. Curitiba: Juruá Editora, 2020.

Selltiz, C., Wrightsman, L. S., & Cook, S. W. **Research Methods in Social Relations**. Holt, Rinehart and Winston, 1975.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientação de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

Silva, A. & Mendes, P. Auditoria e Compliance: **A Prevenção de Crimes Financeiros**. Porto Alegre: Bookman, 2017.

TOCANTINS. **Plano de Cargos, Carreira e subsídios dos Peritos Oficiais da Polícia Civil do Estado do Tocantins: Lei Nº 2.887, de 26 de junho de 2014.** Disponível em: <https://central3.to.gov.br/arquivo/269636/>. Acesso em 01 set. 2023.

TOCANTINS. Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins (SEFAZ). Arrecadação de ICMS do Estado – por Tributo e por Atividade Econômica. Disponível em: <https://www.to.gov.br/sefaz/arrecadacao/3ispndfyf6q5>. Acesso em: 17 abr. 2023.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Tradução de Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212p.

Apêndice I:

Formulário elaborado para obter o entendimento de Delegados, agentes e escrivães de Polícia Civil sobre a função da Perícia Criminal Contábil, o qual será utilizado na elaboração de dissertação de mestrado.

Delegados e Agentes/Escrivães de Polícia Civil do Estado do Tocantins

Cargo/Função:

Tempo no cargo/função:

- Menos de 1 ano
- De 1 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- Mais de 10 anos

A seguir avalie a função da Perícia criminal contábil para investigação de crimes de sonegação fiscal de ICMS em comércio de grãos com atribuição de nota de 1 a 5 sendo:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Discordo totalmente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo totalmente

Parte 1: Aplicado a Delegado, agentes e escrivães da Polícia Civil do Tocantins	1	2	3	4	5
1. É possível definir a função do Perito Contábil nas operações contra o crime de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos					
2. O trabalho do perito agrega qualidade e confiabilidade às investigações					
3. A participação do perito é indispensável para captação e integridade dos vestígios oriundos de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos					
4. O trabalho pericial costuma responder de forma clara e objetiva às dúvidas elencadas nos quesitos da solicitação de laudo pericial					
5. O laudo pericial é importante para elucidação dos crimes e determinação da dinâmica dos fatos					
6. Os exames periciais são legalmente indispensáveis no caso de crimes de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos					
7. É possível manter a qualidade e confiabilidade das investigações sem a participação dos peritos na coleta e exames dos vestígios (contábeis, financeiros e econômicos)					
8. A inclusão do trabalho pericial agrega peso jurídico/legal à conclusão das investigações devido ao cumprimento dos dispositivos legais					
9. A realização da perícia contribui para consecução das verdades dos fatos e da justiça					
10. As informações contidas no laudo pericial são essenciais (satisfatórias) para conclusão das investigações					

11. Descreva, com seu entendimento, qual a principal função do Perito Oficial Criminal Contábil nas operações de investigações sobre sonegação fiscal de ICMS.

12. Descreva, com seu entendimento, qual a importância do laudo pericial contábil para conclusão das investigações sobre sonegação fiscal de ICMS.

Apêndice II:

Formulário elaborado para obter o entendimento de Peritos Oficiais Criminais Contábeis da Polícia Científica sobre a função da Perícia Criminal Contábil, o qual será utilizado na elaboração de dissertação de mestrado.

Perito Oficial Criminal Contábil

Cargo/Função:

Tempo no cargo/função:

- Menos de 1 ano
- De 1 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- Mais de 10 anos

A seguir avalie a importância da Perícia criminal contábil para investigação de crimes de sonegação fiscal de ICMS em comércio de grãos com atribuição de nota de 1 a 5 sendo:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Discordo totalmente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo totalmente

Parte 2: Aplicado aos Peritos Oficiais Criminais Contábeis	1	2	3	4	5
1. É possível definir a função do Perito Contábil nas operações contra o crime de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos.					
2. O trabalho do perito agrega qualidade e confiabilidade às investigações.					
3. A participação do perito é indispensável para captação e integridade dos vestígios oriundos da sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos.					
4. Os quesitos formulados nas solicitações periciais sobre sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos costumam ser claros e objetivos					
5. O laudo pericial contábil é importante para elucidação dos crimes e determinação da dinâmica dos fatos.					
6. Os exames periciais são legalmente indispensáveis no caso de crimes de sonegação fiscal de ICMS no comércio de grãos.					
7. É possível manter a qualidade e confiabilidade das investigações sem a participação dos peritos na coleta e exames dos vestígios (contábeis, financeiros e econômicos).					
8. A inclusão do trabalho pericial agrega peso jurídico/legal à conclusão das investigações devido ao cumprimento dos dispositivos legais.					
9. A realização da perícia contábil contribui para consecução das verdades dos fatos e da justiça.					
10. As informações contidas no laudo pericial são essenciais para conclusão das investigações					

11. Descreva, com seu entendimento, qual a principal função do Perito Oficial Criminal Contábil nas operações de investigações sobre sonegação fiscal de ICMS.

12. Descreva, com seu entendimento, qual a importância do laudo pericial contábil para conclusão das investigações sobre sonegação fiscal de ICMS.

Apêndice III: Procedimentos Operacionais Padrão (POP)

Perícia Criminal Contábil em Sonegação Fiscal de ICMS

Este documento apresenta os Procedimentos Operacionais Padrão (POP) para atuação da Perícia Criminal Contábil em investigações de sonegação fiscal de ICMS, com observância da cadeia de custódia e do devido processo legal.

POP 1 – Solicitação de participação do perito em busca e apreensão

Receber a solicitação formal da autoridade policial ou judicial para participação do Perito Oficial Criminal Contábil na diligência de busca e apreensão, verificando o fundamento legal, o objeto da investigação e registrando a designação em sistema oficial.

Justificativa: A participação do perito criminal contábil desde a fase de busca e apreensão é fundamental para assegurar a correta identificação e preservação dos vestígios contábeis, fiscais e financeiros relacionados à sonegação fiscal de ICMS. A atuação precoce do perito contribui para evitar perdas probatórias, coletas inadequadas ou descarte indevido de documentos relevantes, garantindo maior eficácia técnica e respeito ao devido processo legal.

POP 2 – Atuação do perito na diligência de busca e apreensão

Acompanhar a diligência de forma técnica e imparcial, identificando vestígios contábeis, fiscais, financeiros e digitais relevantes à materialidade do crime.

Justificativa: A presença do perito durante a diligência permite a identificação técnica dos vestígios diretamente no local, reduzindo riscos de contaminação, extravio ou seleção inadequada de documentos. Esse procedimento reforça a imparcialidade e a autonomia técnica da perícia, além de assegurar que apenas elementos relevantes à materialidade do delito sejam coletados.

POP 3 – Coleta dos vestígios

Realizar a coleta direta dos vestígios, descrevendo espécie, quantidade, estado de conservação e local de coleta, com registro em formulário de cadeia de custódia.

Justificativa: A coleta direta dos vestígios pelo perito criminal contábil assegura que os elementos probatórios sejam obtidos de forma técnica, criteriosa e documentada. Esse procedimento é essencial para a manutenção da cadeia de custódia, pois permite o registro preciso da origem, das condições e do contexto em que os vestígios foram encontrados.

POP 4 – Acondicionamento e lacração

Acondicionar os vestígios em envelopes ou recipientes adequados, proceder à lacração individualizada com identificação do lacre, data, local e perito responsável.

Justificativa: O acondicionamento adequado e a lacração individualizada dos vestígios são medidas indispensáveis para preservar sua integridade física e informacional. Esse procedimento garante que qualquer violação posterior seja

identificável, assegurando confiabilidade às análises periciais e validade jurídica às provas produzidas.

POP 5 – Entrega à autoridade requisitante

Formalizar a entrega dos vestígios lacrados à autoridade policial, registrando a transferência de custódia, data, horário e responsável pelo recebimento.

Justificativa: A formalização da entrega dos vestígios à autoridade responsável pela investigação é etapa essencial para documentar a transferência de custódia. Esse registro assegura a rastreabilidade dos vestígios e delimita responsabilidades, fortalecendo a cadeia de custódia e a transparência do procedimento pericial.

POP 6 – Encaminhamento à Central de Custódia

A autoridade requisitante deverá encaminhar os vestígios à Central de Custódia juntamente com a requisição pericial formal.

Justificativa: O encaminhamento dos vestígios à Central de Custódia centraliza o controle, a guarda e a gestão dos materiais apreendidos, reduzindo riscos de extravio ou manipulação indevida. Esse procedimento é indispensável para assegurar padrões institucionais de segurança e confiabilidade na preservação dos vestígios.

POP 7 – Recebimento para exame pericial

Conferir lacres e correspondência com a requisição pericial, registrando o ingresso dos vestígios na unidade pericial.

Justificativa: A conferência dos lacres e da correspondência entre os vestígios e a requisição pericial, no momento do recebimento, permite verificar a integridade da cadeia de custódia. Esse procedimento assegura que o perito tenha ciência de eventuais inconsistências, as quais devem ser registradas e consideradas na análise pericial.

POP 8 – Análise pericial contábil

Proceder à análise técnica dos vestígios, confrontando dados contábeis, fiscais e financeiros para identificação de sonegação de ICMS.

Justificativa: A análise técnica dos vestígios contábeis, fiscais e financeiros constitui o núcleo da perícia criminal contábil, permitindo a identificação de omissão de receitas, fraudes fiscais e não recolhimento do ICMS. Esse procedimento fundamenta-se em métodos científicos e critérios técnicos, garantindo objetividade e confiabilidade às conclusões.

POP 9 – Elaboração do laudo pericial

Elaborar laudo pericial contábil fundamentado, descrevendo metodologia, análises realizadas e respostas aos quesitos.

Justificativa: O laudo pericial é o instrumento formal de comunicação dos resultados da perícia às autoridades competentes. Sua elaboração estruturada e fundamentada assegura clareza, transparência e compreensão das análises realizadas, além de conferir valor probatório às conclusões técnicas apresentadas.

POP 10 – Entrega do Laudo, Guarda e devolução dos vestígios

Providenciar a devolução ou guarda dos vestígios conforme determinação da autoridade requisitante, registrando a transferência final de custódia e entrega do laudo à autoridade requisitante.

Justificativa: A guarda ou devolução dos vestígios após a conclusão da perícia é etapa necessária para encerrar formalmente a cadeia de custódia. Esse procedimento assegura que os vestígios permaneçam sob controle institucional ou sejam devolvidos conforme determinação legal, preservando a rastreabilidade e a segurança jurídica do processo.

Destaca-se que os procedimentos acima relacionados são apenas orientações baseadas no estudo desenvolvido através da dissertação relacionada, bem como, deve-se considerar a realidade experimentada pelo perito na prática.