

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**

**A PERÍCIA CONTÁBIL E  
SUA CONTRIBUIÇÃO NA SENTENÇA JUDICIAL:  
um estudo exploratório**

**CREUSA MARIA SANTOS DE SANTANA**

**ORIENTADOR:  
PROF. DR. LUIZ NELSON GUEDES DE CARVALHO**

**São Paulo**  
**1999**

Reitor da Universidade de São Paulo  
**Prof. Dr. Jacques Marcovitch**

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
**Prof. Dr. Eliseu Martins**

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária  
**Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro**

Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade  
**Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**

**A PERÍCIA CONTÁBIL E  
SUA CONTRIBUIÇÃO NA SENTENÇA JUDICIAL:  
um estudo exploratório**

**CREUSA MARIA SANTOS DE SANTANA**

**ORIENTADOR:  
PROF. DR. LUIZ NELSON GUEDES DE CARVALHO**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**São Paulo**  
**1999**

## **FICHA CATALOGRÁFICA**

Santana, Creusa Maria Santos de

A perícia contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório /  
Creusa Maria Santos de Santana.\_ São Paulo: FEA/USP, 1999.

Dissertação – Mestrado

Bibliografia

1.Contabilidade – Perícia Contábil 2. Perito 3. Prova I. Faculdade de Economia, Administração  
e Contabilidade da USP II. Título.

CDD – 657.007

Dedico este trabalho  
ao meu marido, Sidney,  
e aos meus filhos,  
Vinicius e Iris

“É na clareza da mente  
que explode a procura do novo processo,  
e o que é meu direito eu exijo e não peço  
com a intensidade de quem quer viver  
e optar: ir ou não por ali.

A nossa primeira antena é a palavra,  
que amplia a verdade que assusta,  
e a gente repete que quer mas não busca  
e de um modo abstrato se ilude que fez.

Mas qualquer dia vai ter que ficar definido o caminho  
e é o mais louco do que já supôs a tal sabedoria.  
Magia que eu hoje procuro entender.”

Oswaldo Montenegro

## **AGRADECIMENTOS**

O desenvolvimento deste estudo jamais teria sido possível sem a participação especial daqueles que, com o dom de transformar sonhos em realidade, emprestaram-me sua valiosa contribuição.

Em primeiro lugar, é perceptível a importância fundamental da participação divina que tem agido em todos os momentos de minha vida, seja diretamente, seja por meio de pessoas com as quais tenho tido o privilégio da convivência.

Ao Professor Doutor Luiz Nelson Guedes de Carvalho, pelos ensinamentos e orientação realizados com interesse e segurança, o meu mais sincero agradecimento.

Aos Professores Doutores Ariovaldo dos Santos e Raquel Sztajn, que participaram da minha banca de qualificação, agradeço as observações oportunas e enriquecedoras.

Aos colegas e professores do Curso de Mestrado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, em especial ao professor Gilberto de Andrade Martins, pelo convívio edificante e o imprescindível aprendizado que me proporcionaram.

Aos colegas e amigos, Rosilda Araújo Brossi, Rossália Maria de Souza Silva, Ana Maria Nélo, José Domingues Fernandes e, especialmente, Clóvis Ioshike Beppu, pelo apoio e estímulo que sempre me ofereceram nos momentos difíceis.

Aos profissionais que se dispuseram a responder à pesquisa, em especial aos Meritíssimos Juizes, pela receptividade durante a coleta de dados deste trabalho.

À CAPES – Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior –, pelo apoio financeiro.

À Fipecafi – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras –, pela contribuição financeira para a coleta de dados da pesquisa.

Finalmente, agradeço à minha família, que, além de compreender os meus momentos de ausência durante a realização deste trabalho, sempre me cercou de carinho, apoio e estímulo.

## SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS .....	vii
LISTA DE GRÁFICOS .....	vii
LISTA DE FIGURAS .....	viii
LISTA DE ANEXOS .....	viii
<b>RESUMO .....</b>	<b>ix</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>x</b>
<b>CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 Apresentação do tema .....	1
1.2 Caracterização do problema .....	2
1.3 Objetivo da pesquisa .....	4
1.4 Delimitação da pesquisa .....	4
1.5 Metodologia .....	6
1.6 Organização do trabalho .....	6
<b>CAPÍTULO 2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES .....</b>	<b>9</b>
2.1 Considerações a respeito da definição e do conceito de perícia .....	9
2.2 Breve histórico da perícia .....	15
2.3 Perícia judicial versus perícia contábil .....	26
2.4 Perícia contábil versus auditoria contábil .....	29
2.4.1 Normas internacionais de auditoria .....	30
2.4.2 Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica – 13 – da Perícia Contábil (NBC T 13) .....	31
2.4.3 Considerações acerca de auditoria e perícia .....	33
2.5 Tipos e modelos de perícia .....	46
2.5.1 Perícia judicial .....	49
2.5.2 Perícia extrajudicial .....	50
<b>CAPÍTULO 3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE PROVA .....</b>	<b>53</b>
3.1 Introdução .....	53
3.2 A perícia contábil como prova judicial .....	56
3.3 A Contabilidade como instrumento para caracterizar e validar a perícia contábil como meio de prova .....	60
3.3.1 O Sistema de Informações Contábeis como fonte de informação .....	63
<b>CAPÍTULO 4 CONSIDERAÇÕES SOBRE A FIGURA DO PERITO .....</b>	<b>66</b>
4.1 Considerações iniciais .....	66
4.1.1 Requisitos do perito-contador .....	70
4.1.2 Requisitos do perito-contador sob o aspecto de prestador de serviços .....	74
4.2 Honorários do perito e dos assistentes .....	77
4.3 Recusa, escusa, substituição e penalidades do perito .....	80
4.4 Responsabilidades do perito e dos assistentes .....	83
<b>CAPÍTULO 5 ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL .....</b>	<b>85</b>
5.1 Breve descrição da cronologia pericial .....	85
5.2 A realização do serviço pericial contábil .....	88
5.2.1 Planejamento e procedimentos do trabalho pericial .....	91
5.3 Laudo pericial contábil (produto final do trabalho pericial) .....	98
5.3.1 Estrutura do laudo pericial .....	103
5.3.2 Parecer do assistente .....	105
<b>CAPÍTULO 6 AS MUDANÇAS NAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL .....</b>	<b>106</b>
6.1 Introdução .....	106
6.2 As mudanças ocorridas .....	107

6.3 Quadro comparativo .....	112
<b>CAPÍTULO 7 METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>121</b>
7.1 Considerações iniciais.....	121
7.2 Coleta de dados .....	123
7.2.1 Pesquisa documental.....	123
7.2.2 Entrevista focalizada individual .....	124
7.2.3 Questionário.....	124
7.3 Plano de análise dos dados .....	125
7.3.1 A aplicação das técnicas .....	125
<b>CAPÍTULO 8 RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>128</b>
8.1 Considerações iniciais.....	128
8.2 Laudos periciais e sentenças judiciais .....	128
8.3 Avaliação dos juízes .....	130
8.4 Sobre as opiniões dos peritos .....	136
8.4.1 Aspectos demográficos .....	137
8.4.2 Opiniões sobre o trabalho pericial.....	138
<b>CAPÍTULO 9 CONCLUSÕES .....</b>	<b>145</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>151</b>

## LISTA DE TABELAS

<i>Tabela 1 – Requisitos fundamentais e requisitos necessários – similaridade.....</i>	<i>71</i>
<i>Tabela 2 – Média ponderada para indicadores da matriz de atributos .....</i>	<i>131</i>
<i>Tabela 3 – Tabulação de indicadores de atributos para nível de desempenho e grau de importância .....</i>	<i>132</i>
<i>Tabela 4 – Característica da amostra de peritos (idade, tempo e local de atuação).....</i>	<i>137</i>
<i>Tabela 5 – Formação acadêmica da amostra .....</i>	<i>138</i>
<i>Tabela 6 – Credibilidade nos dados coletados.....</i>	<i>143</i>
<i>Tabela 7 – Limitações na coleta de dados.....</i>	<i>143</i>
<i>Tabela 8 – Disponibilidade de Informações.....</i>	<i>143</i>
<i>Tabela 9 – Impugnação de laudo pericial contábil.....</i>	<i>144</i>

## LISTA DE GRÁFICOS

<i>Gráfico 1 – Habilitação do perito .....</i>	<i>129</i>
<i>Gráfico 2 – Relevância do laudo pericial na sentença.....</i>	<i>130</i>
<i>Gráfico 3 – Conceito de perícia .....</i>	<i>139</i>
<i>Gráfico 4 – Objetivo de perícia contábil.....</i>	<i>140</i>
<i>Gráfico 5 – Enfoque sobre diligência.....</i>	<i>141</i>
<i>Gráfico 6 – Utilização do SIC.....</i>	<i>142</i>

## LISTA DE FIGURAS

<i>Figura 1 – Diagrama da prova pericial contábil no CPC .....</i>	<i>87</i>
<i>Figura 2 – Modelo de ciclo de serviço pericial.....</i>	<i>89</i>
<i>Figura 3 – Matriz de atributos da perícia.....</i>	<i>133</i>
<i>Figura 4 – Ciclo dos momentos vitais da perícia contábil.....</i>	<i>135</i>

## LISTA DE APÊNDICE

<i>Apêndice 1 – Roteiro de Entrevistas Aplicada aos Juízes .....</i>	<i>165</i>
<i>Apêndice 2 – Respostas das Entrevistas.....</i>	<i>166</i>
<i>Apêndice 3 – Questionário de Múltipla Escolha Apresentado aos Juízes.....</i>	<i>200</i>
<i>Apêndice 4 – Questionário Enviado aos Peritos.....</i>	<i>202</i>
<i>Apêndice 5 – Cometários dos Peritos Acerca de Algumas Questões .....</i>	<i>206</i>

## RESUMO

A perícia contábil constitui-se em ferramenta utilizada pelo sistema judiciário, quando este a julga necessária, para que informações técnicas adicionais ou de melhor qualidade, com a essencial característica da imparcialidade, sejam apuradas ou diligenciadas. Como característica fundamental, atua sobre questões e matérias de natureza contábil, valendo-se do Sistema de Informação Contábil como fonte das pesquisas e levantamentos a serem procedidos, respeitando as formalidades técnicas necessárias.

A realização da perícia contábil está sob a responsabilidade do perito-contador, tenha ele sido nomeado pelo juiz ou contratado pelas partes, para atuar em meio a um complexo cenário de confrontações de interpretações técnicas e científicas, de ordem contábil-financeira, e de argumentações jurídicas. Não obstante a complexidade do cenário, ele terá de elaborar o laudo pericial, revelando a essência dos fatos que se encontram em discussão, contendo as informações de que a Justiça necessita, para dirimir as dúvidas suscitadas nas discussões.

O presente estudo discute e analisa o papel do perito-contador, aborda a relação deste com o juiz que requisita os seus trabalhos; analisa o resultado de uma pesquisa de campo, quanto aos aspectos técnicos envolvidos com a atividade, confrontando as expectativas e o nível de satisfação dos juízes e conclui abordando os aspectos qualitativos envolvidos na relação entre perito e juiz, o qual, esse último, pode ser identificado como a figura do “usuário”.

## ABSTRACT

The forensic accounting consists of a tool utilized by the judiciary system, when it is judged to be necessary so that additional technical information or of a better quality with the essential characteristics of impartiality are investigated or judicially executed. As a fundamental characteristics, it acts in points and subjects of accounting matters, avails of the Accounting Information System as a source of researches and surveys to be proceeded, respecting the technical formalities necessary.

The realization of the forensic accounting is under the responsibility of an accountant expert, either has he been nominated by a judge or hired by the interested parties to act amidst a complex scenery of confrontations of technical and scientific interpretations of about financial and accounting issues and juridical arguments as well.

Nevertheless the complexity of the scenery , he must elaborate the skillful award revealing the essence of the facts which are the objects of discussion, containing the information necessary for the justice in order to diminish the raised doubts in discussions.

The present study discusses and analyses the role of the accountant expert, it broaches his relationship with the judge who requires his work, also analyses the results of a field research as regards technical aspects involved with the activity, confronting the expectations and the judges' fulfill level, concludes approaching the qualitative aspects involved in the relationship expert/judge which can be identified with the eminence of the "user".

# CAPÍTULO 1

## INTRODUÇÃO

### 1.1 Apresentação do tema

Com a evolução dos tempos e do relacionamento social, os árbitros (juízes) não mais reuniram o ecletismo necessário para dirimir sozinhos toda e qualquer divergência existente nas relações sociais. Por essa razão, foi-lhes conferido o direito de nomear pessoas de sua confiança para proceder a exames, de crescentes complexidade e especialização, que, anteriormente, lhes eram privativos. Essas pessoas, especialistas em áreas específicas, são denominadas peritos e, no cumprimento de sua missão, outorgam ou oferecem ao árbitro os meios de prova necessários para que este possa julgar com maior acuidade.

Segundo Oliveira Neto e Mercandale:

Os conflitos de interesses giram, envolvem definições específicas, muitas vezes na área da Engenharia, da Medicina ou da Contabilidade. Assim, tangido por suas limitações, o Julgador deverá valer-se do concurso de profissionais habilitados para auxiliá-lo na avaliação de determinado assunto sob o ângulo eminentemente técnico. Para tanto, nomeará profissional de sua confiança, atento às qualidades pessoais e funcionais, que prestará compromisso como perito.<sup>1</sup>

Em consonância, Silva menciona: “O julgador, por mais sábio, não raro lhe falta conhecimento técnico em área específica. Em face disso é que a Lei outorgou aos julgadores o direito de recorrer a pessoa de elevado e reconhecido conceito

---

<sup>1</sup> OLIVEIRA NETO, Carlos Elmano de & MERCANDALE, Iolanda. *Roteiro Prático de Perícia Contábil Judicial: Legislação, Modelos, Índices Oficiais*. São Paulo, Editora Oliveira Mendes, 1998, p. 8.

profissional – o *expert* – para auxiliá-lo na busca da verdade dos fatos que compõem a lide”<sup>2</sup>.

Apesar da necessidade da presença de peritos no decorrer do processo judicial, foi somente no século XIX, por intermédio das Ordenações Filipinas, que o procedimento atualmente vigente para realização da perícia se fixou no Direito Português e, conseqüentemente, na Legislação Brasileira.

A peculiaridade do desempenho das atividades periciais, do ponto de vista eminentemente técnico, impede que a definição de perícia seja feita por meio de padrões convencionais. Talvez esse aspecto possa explicar a escassez de trabalhos acadêmicos com o enfoque em perícia contábil e inscritos nas ciências dessa área do conhecimento, uma vez que a questão que versa sobre a prova tem sido de forma majoritária contemplada pelas ciências jurídicas.

Dessa forma, procura-se, no presente trabalho, desenvolver um estudo exploratório da contribuição da perícia contábil na sentença judicial, de maneira a demonstrar seu efeito como instrumento de prova no âmbito judicial.

## 1.2 Caracterização do problema

O termo prova judicial, de uso genérico no âmbito do Direito, é adotado quando se quer referir à prova técnica dos fatos alegados pelas partes envolvidas, com a finalidade de fundamentar a sentença. Para tanto, ao perito, mais

---

<sup>2</sup> SILVA, Antonio Carlos Morais. A Prova Pericial. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 113, set/nov, 1998, p. 33.

especificamente ao perito-contador, é conferida a responsabilidade de realizar a perícia em matéria contábil. Nesse intuito, ele poderá valer-se de procedimentos cabíveis e necessários, com o objetivo de evidenciar a realidade dos fatos.

De maneira a cumprir seu papel, o perito-contador recorre a dados do sistema de informação contábil que lhe serão exibidos, total ou parcialmente, de acordo com as necessidades particulares de cada caso, porém, sempre amparados de documentos hábeis.

O resultado final do trabalho do perito consolida-se no laudo pericial contábil, tomado pelo juízo, enquanto ferramenta útil para solução dos constantes conflitos que permeiam o processo judicial, no qual se faz necessário o conhecimento contábil. O laudo pericial contábil é considerado como prova, e sua legitimidade pode ser constatada no Código de Processo Civil, do artigo 342 ao artigo 443.

Com relação ao exposto, pode-se indagar:

1. Embora permitidas por lei, e efetivamente legitimadas no Direito Brasileiro, existem evidências de estarem sendo usualmente satisfatórias as informações apresentadas pelo perito-contador em seu laudo pericial contábil?
2. Qual a opinião dos juízes, coletada em base amostral, considerados sob o aspecto de usuários do trabalho pericial, sobre a informação recebida quando elaboram a sentença judicial?

### **1.3 Objetivo da pesquisa**

A necessidade de perícia no âmbito judicial, como já mencionado, relaciona-se ao fato de o juiz valer-se de profissionais especialistas para auxiliá-lo na avaliação de determinados assuntos eminentemente técnicos. Assim, destaca-se a perícia como instrumento que se reveste da legalidade outorgada pelo juiz, que a ela recorre para assessorá-lo em sua tomada de decisão.

O presente estudo tem, pois, o objetivo de fundamentar o arcabouço conceitual da perícia contábil e de pesquisar seu efeito no âmbito judicial na construção da prova. Paralelamente, buscar-se-á elementos para discussões e explicações quanto à imprescindibilidade da informação contábil, considerando que o sistema de informações contábil pode, por vezes, caracterizar-se como única alternativa para a evidenciação esperada.

### **1.4 Delimitação da pesquisa**

As opiniões colhidas, na forma apresentada no capítulo 2, notadamente quanto à classificação e à identificação dos tipos de perícia, foram centradas no objetivo de evidenciar o conceito de que, sempre e sem exceção, a perícia se define, quanto à forma como é iniciada, como pertencente a uma de duas categorias – judicial ou extrajudicial –, e que essas duas categorias abrangem a prática corrente no mercado de atividades e funções na área, independentemente de se referirem a assuntos vinculados a questões trabalhistas, médicas, de engenharia, fiscais e tributárias ou fitopatológicas. Independentem, igualmente, da categoria profissional do

especialista que as executará, seja ele médico, advogado, contador, economista, engenheiro ou filósofo. O vínculo terá sempre caráter judicial ou extrajudicial.

Com base nessa conceituação, definiu-se como ênfase deste trabalho a análise dos aspectos relacionados com sua classificação na abordagem da perícia judicial focada especificamente na esfera do Direito Civil, revelando a função da perícia contábil nas varas cíveis e, eventualmente, abordando a modalidade de perícia contábil aplicada sobre questões e pendências presentes na Justiça do Trabalho, sendo estas utilizadas a título de comparação. Ainda, neste trabalho, foi considerado que a ocorrência da perícia se dá durante o processo judicial e antes da emissão de sentença.

O estudo que aqui se faz aborda também a realização da perícia contábil sob a ótica de serviços prestados, que envolve, *a priori*, dois elementos indispensáveis: o usuário e o prestador de serviço. O usuário refere-se àquele que necessita dos serviços a serem executados pelo prestador de serviço, e o prestador, neste caso o perito, é aquele que fornece o serviço previamente estabelecido.

Nas perícias contábeis, originárias das varas cíveis, o usuário fundamental é o juiz, que, na hierarquia do processo em andamento, coloca-se acima do nível das partes envolvidas no litígio sob análise, mesmo, para definir o que deve ou não ser objeto de perícia. Ao perito compete atender à demanda do juiz, considerando a participação das partes por meio dos quesitos por essas definidos e incluídos nos autos.

Inserindo, pois, perícia contábil no mundo atual, essa será observada sob a ótica de um relacionamento “cliente-fornecedor”, revelando os diversos aspectos

derivados desse relacionamento, tais como: qualidade, eficiência, produtividade e outros temas correlatos.

## **1.5 Metodologia**

Visando ao alcance do objetivo proposto, utiliza-se primeiro de uma pesquisa de revisão da literatura, em que se procuram as abordagens de diversos aspectos relacionados à perícia contábil. Em seguida, faz-se uso de uma pesquisa empírica para levantamento de dados. A pesquisa constará de aplicação de técnicas de entrevistas, questionários e exame documental em três populações distintas: juízes, peritos contábeis e laudos dos processos com sentença em primeira instância.

Por fim, considerando a afirmação de Goldratt<sup>3</sup>, de que as decisões baseadas em dados ou informações dependem do observador, ou melhor, dependem de todo o conjunto formativo daquele que está interpretando tal informação, a análise dos dados coletados fará uso do conhecimento da área contábil em que se insere e do emprego de técnicas adequadas a cada método utilizado na coleta de dados.

## **1.6 Organização do trabalho**

A estrutura desta dissertação está dividida em duas partes. A primeira parte, composta dos capítulos 1 a 6, apresenta o estudo teórico da perícia contábil de forma a construir o seu arcabouço conceitual para embasamento da pesquisa

---

<sup>3</sup> GOLDRATT, E. M. *A Síndrome do Palheiro: Garimpendo Informações num Oceano de Dados*. 2ª ed., São Paulo, Educador, 1992.

empírica.

No capítulo 1 – **INTRODUÇÃO** – são apresentados o tema, a caracterização do problema, os objetivos do estudo, sua delimitação, a metodologia adotada na pesquisa e sua estruturação.

O capítulo 2 – **CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES** – aborda os aspectos conceituais e as definições de perícia contábil presentes na literatura pesquisada, apresenta breve histórico da perícia contábil, observa as particularidades desta em relação à perícia judicial e à auditoria contábil. Por fim, aborda os tipos e os modelos de perícia presentes na literatura e a escolhida para pesquisa.

O capítulo 3 – **BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE PROVA** – considera o vínculo entre o Direito e a perícia contábil, tratando de algumas ponderações que circundam a prova, sob a ótica do Direito, de maneira a demonstrar a perícia contábil como meio de prova judicial e a contabilidade como instrumento para caracterizar e validar aquela como meio de prova.

O capítulo 4 – **CONSIDERAÇÕES SOBRE A FIGURA DO PERITO** – aborda as características que envolvem o profissional responsável pela execução do trabalho pericial, suas limitações e suas responsabilidades.

O capítulo 5 – **ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL** – apresenta a cronologia pericial e a realização, o planejamento, o procedimento e o produto final da perícia sob a ótica do serviço prestado.

O capítulo 6 – **AS MUDANÇAS NAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL** – apresenta as causas

que motivaram a mudança, quais os principais temas modificados e a comparação da NBC T 13, em vigência, com a NBC T 13 que vigia até 21 outubro de 1999.

A segunda parte, composta pelos capítulos 7 e 8, além da conclusão, reporta à pesquisa empírica realizada e seus resultados.

O capítulo 7 – **METODOLOGIA DA PESQUISA** – justifica o uso da metodologia escolhida e explica a forma de coleta de dados e a forma de análise aplicada às populações escolhidas para pesquisa.

O capítulo 8 – **RESULTADOS DA PESQUISA EMPÍRICA** – mostra os resultados obtidos na pesquisa, incluindo tabelas, quadros e figuras necessários à sua compreensão.

O trabalho é complementado com as considerações finais e seis anexos contendo roteiro e as respostas dos questionários e entrevistas pertinentes à pesquisa empírica.

## CAPÍTULO 2

### CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

#### 2.1 Considerações a respeito da definição e do conceito de perícia

Definição provém do latim *definitione*, que significa delimitar, “proposição que expõe com clareza e exatidão os caracteres genéricos e diferenciais de uma coisa”<sup>4</sup>. Significado de uma palavra. Expressão, ou símbolo, que é parcial ou totalmente determinada pelo significado de um termo maior que a contém. Definição que dá um equivalente exato ao termo definido.

Conceito provém do latim “*conceptu* que significa aquilo que o espírito concebe ou entende; idéia; noção; entendimento”<sup>5</sup>. Conceito é, assim, a visão abrangente de algo que se quer entender, podendo ser individual ou universal. Individual quando cada um possui o conceito de determinado assunto, coisa ou situação. Universal quando o conceito é comum a todos, ou seja, é universalmente aceito e contém todos os “componentes” daquilo que se quer conceber.

O conceito de perícia ainda se encontra em um estágio primário de delineamento, haja vista que nas literaturas encontradas observamos um conjunto de traços particulares em sentido prático, com contraposições entre o aspecto opinativo e o factual. O aspecto opinativo solicita do perito a emissão de opinião que considere os fatos observados, seus conhecimentos técnicos específicos e sua

---

<sup>4</sup> MICHAELIS Português. *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. Versão 1.0, DTS Software Brasil Ltda. Cd-Rom, Fev. 98

<sup>5</sup> *Id., ib.*

experiência profissional. Já o factual considera o relato (pressupostamente) verídico dos fatos, situações ou coisas e objetos do trabalho.

Etimologicamente, o termo perícia advém do latim *PERITIA* e significa “conhecimento adquirido pela experiência”<sup>6</sup>. Sob esse aspecto, D’Áurea menciona que “perícia é o conhecimento e experiência das coisas”<sup>7</sup>. Essa definição considera a etimologia da palavra, sem, no entanto, ser precisa.

Alguns autores, como Ornelas, Lopes de Sá, Magalhães *et alii* e Alberto, em suas recentes obras sobre perícia contábil, conceituam perícia considerando sua aplicação prática, ou seja, enfocam o conceito de perícia sob o aspecto de sua utilidade como instrumento.

Para Ornelas a perícia contábil “serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas”<sup>8</sup>.

Escreve Lopes de Sá que “perícia é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta”<sup>9</sup>.

Magalhães *et alii* conceituam perícia como “trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião para orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato”<sup>10</sup>.

---

<sup>6</sup> MACHADO, José Pedro. *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*. s.l., Confluência, vol. II, p.1722.

<sup>7</sup> D’ÁUREA, Francisco. *Revisão e Perícia Contábil – Parte Teórica*. 3ª ed., São Paulo, Companhia Editora Nacional, 1962, p. 151.

<sup>8</sup> ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1994, p. 29.

<sup>9</sup> LOPES DE SÁ, Antonio. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1994, p.15.

<sup>10</sup> MAGALHÃES, A. D. F. *et alii*. *Perícia Contábil: uma Abordagem Teórica, Ética, Legal Processual e Operacional*. São Paulo, Atlas, 1995, p. 14.

Alberto define que a

perícia é um instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos.

Perícia é um modo definido e delimitado, é um instrumento, portanto, e, este, por sua vez, é especial porque se concretiza por uma peça ou um relatório com características formais, intrínsecas e extrínsecas, também definidas (o laudo pericial). Essa peça contém, porém, o resultado materializado, fundamentado científica ou tecnicamente, dos procedimentos utilizados para constatação, prova ou demonstração conclusiva sobre a veracidade do estado do objeto sobre o qual recaiu<sup>11</sup>.

Em que pesem as considerações dos autores citados, abstraindo o significado etimológico no que tange ao aspecto do conhecimento e ligando-o aos objetivos primários da Contabilidade, a perícia, em sentido amplo, pode ser entendida como conhecimento que trata dos fatos econômicos-patrimoniais em problemas legais. Sob esse ângulo, a perícia contábil situa-se na interligação do Direito e da Contabilidade.

No âmbito do Direito, a perícia é conhecida como perícia judicial, e, nas considerações de Rodrigues,

a perícia judicial é uma medida de instrução necessitando de investigações complexas, confiadas pelo juiz, em virtude de seu poder soberano de apreciação, a um especialista a fim de que ele informe sobre as questões puramente técnicas excedentes de sua competência e seus conhecimentos. Não deve ser confundida com a perícia extrajudicial, seja ela a perícia amigável, resultante de acordo das partes interessadas, seja a perícia oficiosa, esta fora e anterior ao litígio ou ainda nascida do litígio e em curso de processo, independente da decisão do juiz, na qual as partes pretendem colher elementos para melhor conhecimento da questão<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1996, p.19.

<sup>12</sup> RODRIGUES, Alberto Almada. O Controle, a Perícia, a Investigação, a Vistoria, a Regulação, a Arbitragem, a Prospeção, os Custos e os Orçamentos no Campo Profissional do Contador. *In Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 53, 1985.

Além do enfoque abordado, existe o entendimento que considera a perícia como testemunho de profissionais especializados. Esse entendimento, além de não ser dominante, não encontra respaldo no CPC – Código de Processo Civil. Sobre esse aspecto, Prunes menciona:

De um lado, a prova pericial pode se assemelhar com a prova testemunhal, mas não há dúvidas que dela diverge em muitos momentos e qualidade. A testemunhal, basicamente, participa acidentalmente da prova, ao passo que o perito é designado, especificamente, para produzir a prova. Também a prova pericial tem pontos de contato com o intérprete ou tradutor, eis que estes dão ao juiz, pela versão em texto ou linguagem, de depoimentos produzidos em idioma que o juiz desconhece. Da mesma sorte existem ligações com a vistoria: embora essa seja procedida pelo juiz, para conhecer diretamente os fatos, afastando-se das paredes do tribunal para contatar diretamente com coisas ou pessoas, não só pode se valer do assessoramento de peritos como também o juiz buscar verdades que não foram apresentadas diretamente aos autos<sup>13</sup>.

Em 1992, o Grupo de Estudo sobre Normas Brasileiras de Contabilidade, sob a responsabilidade do CFC – Conselho Federal de Contabilidade –, ao enunciar os critérios para a execução do trabalho de perícia contábil, de modo similar aos princípios<sup>14</sup> que se situam no próprio campo desse exercício profissional, adotou o seguinte conceito:

NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

13.1 – Conceituação e Objetivos

13.1.1 – A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de laudo sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação ou certificação.

<sup>13</sup>PRUNES, José Luiz Ferreira. *A Prova Pericial no Processo Trabalhista*. 2ª ed., São Paulo, LTR, 1995, pp.15-6

<sup>14</sup>“Em Contabilidade temos: princípios, normas (...). Os princípios inspiram e fundamentam a ação, o comportamento. São imutáveis. As normas, sob a luz dos princípios, dirigem a ação, são proposições com carga de ordem de comando, leis que, se não forem obedecidas, levam risco ao comportamento. São mutáveis (regras, convenções, conceitos, guias, bases, procedimentos)”. (Ynel Alves de Camargo, entrevista efetuada por telefone em maio de 1999.)

Em outubro de 1999, por intermédio da resolução 858/99, de 21 de outubro de 1999, o próprio CFC publica, por meio de seu endereço eletrônico, a reformulação das NBC T 13 – da Perícia Contábil – e NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito –, em que reconsidera o conceito formulado anteriormente e propõe:

NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

13.1 – Conceituação e Objetivos

13.1.1 – A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por missão trazer à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

Não obstante a reformulação observada no novo texto emitido pelo CFC, o conceito segue o raciocínio de promover o entendimento da perícia por sua forma de execução.

A característica predominante na perícia é sua requisição formal. Essa decorre de um conflito de interesses com relação a um direito pleiteado. Pode ser um ato oficial: quando determinada ou requisitada por autoridade (juízes, promotores e delegados) é denominada PERÍCIA JUDICIAL; em contraposição, pode-se falar em PERÍCIA PRIVADA<sup>15</sup> ou PERÍCIA EXTRAJUDICIAL quando os serviços contratados são oferecidos a entidades privadas e/ou às partes envolvidas no litígio.

A perícia judicial torna-se necessária em decorrência das muitas disciplinas envolvidas em certos processos judiciais em que o juiz, a quem não compete a obrigatoriedade do domínio pleno de todas as áreas do saber, recorre aos

---

<sup>15</sup> A lei 6404/76 estabelece, em seu artigo 8º: “A avaliação dos bens será feita por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembleia geral dos subscritores [...]”.

especialistas das áreas técnicas ou científicas envolvidas no processo. A perícia, como uma dessas áreas especializadas, ao lado de ramos como a Medicina, a Engenharia e outros fora da alçada educacional e cultural do Direito, constitui-se em instrumento (ferramenta) utilizado pela Justiça para alcançar os seus objetivos, eliminando ou esclarecendo as eventuais pendências.

A abordagem eminentemente prática induz, pois, à conceituação da perícia por meio do seu enfoque utilitário ou empírico, em detrimento do acadêmico.

O interesse acadêmico nessa área de atuação, notadamente como atividade especializada do ramo de Ciências Contábeis, mostrou-se mais acentuado a partir de 1992, quando o Conselho Federal de Educação emitiu a resolução nº 3, de 5 de outubro daquele ano, que inclui a disciplina Perícia Contábil como obrigatória no currículo pleno dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, isolando-a da disciplina de Auditoria, a qual manteve sua obrigatoriedade, como extensão do decreto-lei nº 7988, de 22 de setembro de 1945, cujo artigo 3 impunha:

O curso de ciências contábeis e atuariais será de quatro anos e terá a seguinte seriação de disciplinas:

[...]

Quarta série

[...]

3. Revisão e Perícia Contábil.

Relevante acrescentar que, a partir do início das normas legais que deram origem à propalada Reforma Universitária, entre fins da década de 60 e início da década de 70, nos projetos de Reforma Curricular procedidos nas melhores escolas do país, entre elas as então denominadas Faculdades de Economia e Administração da Universidade de São Paulo e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, essa

disciplina obrigatória passou a se consagrar com a denominação de Auditoria e Perícia.

Cabe ressaltar que, antes desse ano, o último livro publicado tratando sobre perícia contábil, de autoria de José Rojo Alonso, datou de 1975<sup>16</sup>. Após um interstício de dezenove anos, ou seja, só em 1994, surgiram livros sobre perícia contábil, cujos autores foram mencionados, promovendo um novo impulso literário.

Historicamente, perícia é termo utilizado quando existe a necessidade dos conhecimentos advindos de especialistas, com a finalidade de dirimir dúvidas sobre questões controversas.

## **2.2 Breve histórico da perícia**

A evolução da perícia se mostra tão antiga quanto a evolução da Contabilidade. Esta surgiu em função das atividades mercantis, econômicas e sociais; aquela, em função das necessidades dos juízes<sup>17</sup>, que, para melhor aplicarem a justiça, precisavam de relatos acrescidos de análise técnica sobre assuntos que não eram de seus domínios.

---

<sup>16</sup> Destaca-se que o livro de autoria de Samuel Monteiro, publicado em 1983, referenciado no capítulo 4, não trata especificamente de perícia contábil, embora em um de seus volumes mencione tal modalidade.

<sup>17</sup>“Juiz é todo aquele que, por lei ou designação das partes (por exemplo, o juiz arbitral), exerce funções jurisdicionais, isto é, de resolução de litígios (conflitos de interesses) entre particulares e o Estado e, por vezes, até entre Estados (por exemplo, juízes do Tribunal Internacional de Haia).” (PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., Coimbra, Editora Livraria Almedina, 1995, p. 586.)

Alguns pesquisadores revelam que os primeiros sinais do uso da Contabilidade datam de 4.000 anos a.C.; em paralelo, a perícia tem seus primeiros vestígios na antiga civilização do Egito:

Conta Heródoto que, quando o rio despojava alguém da cota agrária, a pessoa lesada procurava o rei, a quem dava parte do ocorrido; então, este enviava ao lugar da situação do lote inspetores que o mediam para saber a área diminuída e a diminuição proporcional que devia sofrer o pagamento do tributo. Tais inspetores, entendidos em geometria e “experts” na arte de medir, são longínquos antecessores de uma categoria de peritos – os agrimensores<sup>18</sup>.

Com o surgimento da escrita, encontramos vestígios de escrita contábil no século III a.C., nos papiros de Zenon, grande negociante e administrador, que mantinha suas contas escrituradas em espécie e em moeda. Já a perícia tem seus primeiros vestígios de escrita no papiro Abbot, datado do ano 130 da era cristã, “ao tempo do Imperador Adriano Trajano Augusto, e que corresponde a um autêntico laudo do médico Caio Minucio Valeriano, do burgo de Caranis, a propósito de ferimentos na cabeça recebidos por um indivíduo chamado Mysthorion”<sup>19</sup>.

A partir do século XIII, a Contabilidade experimentou um grande desenvolvimento na Europa, uma vez que esse continente apresentava-se como o berço do comércio; em paralelo, observa-se (sem poder garantir data precisa) que no continente europeu também houve grande desenvolvimento da perícia como instrumento de prova, presente principalmente, segundo Santos<sup>20</sup>, em Grécia, França, Inglaterra e Itália.

---

<sup>18</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Civil e Comercial*. 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1955, vol.V, p. 8.

<sup>19</sup> *Id.,ib.*, p.11.

<sup>20</sup> *Id.,ib.*, p.11.

Em 1808, no Brasil, assim como antes em outros países, a necessidade da contabilidade surgiu associada ao desenvolvimento econômico, com forte influência da Escola Italiana. Em paralelo, a perícia surge regulamentada no Brasil em 25 de junho de 1850, por meio da lei nº 556 – Código Comercial –, que previa em seus dispositivos o Juízo Arbitral<sup>21</sup> obrigatório e, nos artigos 10 e 11, a obrigatoriedade da elaboração do balanço, dos livros diários e copiador de cartas e a escrituração de forma cronológica. Em 25 de dezembro de 1850 se efetua a regulamentação do perito, mediante o regulamento nº 737 (posteriormente revogado), baseado no Código Francês e nas Ordenações<sup>22</sup> Filipinas. Em matéria contábil, é escolhido como árbitro, o profissional formado em Aula de Comércio com posse de Carta de Habilitação.

Em 1863, é utilizada pela primeira vez a arbitragem<sup>23</sup> na chamada Questão Christie, com a Inglaterra, caso que envolvia a detenção no Rio de Janeiro, por autoridades policiais brasileiras, de oficiais da marinha britânica. A arbitragem, cujo laudo foi favorável ao Brasil, foi feita pelo Rei Leopoldo, da Bélgica.

Em 1866, revoga-se o juízo arbitral pela lei nº 1350, porém, permanecendo o juízo arbitral voluntário.

Em 1884, o prefeito do Distrito Federal sanciona o decreto nº 98, de 26 de junho, que cria o Instituto Comercial. Nesse mesmo ano, começa a funcionar a

---

<sup>21</sup> “Os processos psicológicos de peritos e de árbitros se assemelham, se de ambos são exigidas as excelências morais e intelectuais, e, se do primeiro é exigível o aprimoramento técnico e do segundo são desejáveis tais conhecimentos, é forçoso concluir que o bom perito é o profissional em estágio mais próximo de ser um bom árbitro.” (ALBERTO, Valder Luiz Palombo. As Afinidades entre as Funções Pericial e Arbitral. *In Boletim APEJESP*, nº 80, outubro/1995.)

<sup>22</sup> Ordenações não eram códigos no sentido atual, mas compilações de leis, atos e costumes.

<sup>23</sup> “[...] vocábulo jurídico usado para expressar o procedimento que se promove no sentido de apreciar-se o valor de determinados fatos ou coisas de que não se tem elementos certos de avaliação.” (ALONSO, José Rojo & RODRIGUES, Alberto Almada. *A Arbitragem no Brasil. XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade*. 1992.)

Academia de Comércio de Juiz de Fora (o primeiro estabelecimento de ensino comercial de iniciativa privada).

Em maio de 1911, o governo decreta lei sobre peritos contabilistas, cujas atribuições foram:

- dar parecer e verificar as contas que se relacionassem com o balanço e os relatórios que deveriam ser apresentados às assembleias gerais das Companhias e Sociedades Anônimas;
- proceder a exame nas escritas quando ordenado pelos juizes, nos processos comerciais, criminais e cíveis.

Em 20 de setembro de 1916, é aprovado o regulamento, que dispõe sobre perícia contábil no artigo 2º § 6º nestes termos: “[...] criar e manter o quadro de peritos contadores, formado exclusivamente pelos sócios de longa pátria, e reputação ilibada, que tenham obtido, mediante exame, o indispensável certificado”.

Em 1917, entra em vigor a lei nº 3071, de 1 de janeiro de 1916 – atual Código Civil<sup>24</sup> –, pois as Ordenações Filipinas já não atendiam às necessidades da Colônia, tornando-se evidente que mudanças precisavam ocorrer na legislação que coordenava os procedimentos comerciais.

Em agosto de 1924, realiza-se em São Paulo o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, destacando-se alguns trabalhos sobre perícia, a saber:

- dos exames e verificações de escritas – Associação dos Diplomatas em Ciências Comerciais do Rio de Janeiro;
- da nomeação dos peritos em contabilidade – Emílio de Figueiredo;
- da retribuição dos trabalhos de perícia contabilista – mesmo autor;
- dos Contadores Fiscais – Dr. Júlio Sampaio Dória;
- da competência profissional dos Conselhos Fiscais – José Hygino Pacheco Júnior;

---

<sup>24</sup> O Código Civil em vigor mostra diversas alterações sobre seu original.

- das Câmaras de Contabilistas – relator Dr. Adolpho Gredilha<sup>25</sup>.

Nesse congresso é mais uma vez lembrada a necessidade da regulamentação da profissão contábil no Brasil.

Em 1927, ensaia-se o ensino de perícia contábil, idealizado pelos fundadores do Instituto Brasileiro de Contabilidade, IBC, “sendo criada uma cadeira na Escola Técnica Profissional, cadeira essa que foi entregue à reconhecida competência do saudoso Professor Joaquim Telles”<sup>26</sup>.

Em 1930, no dia 4 de julho, é organizada a Câmara de Peritos Contadores.

Em 1931, tem-se um marco da regulamentação da profissão de contador. O decreto nº 20158, de 30 de junho de 1931, “assinado oito meses após a vitória da Revolução de 1930”<sup>27</sup>, além de regulamentar a profissão de contador, organiza o ensino comercial, fazendo completa modificação nos currículos anteriores. O ensino comercial passa a ter três ciclos:

- 1º – Propedêutico – de três anos – e Auxiliar de Comércio – de dois anos;
- 2º – Técnicos de: Perito-Contador e Atuário – ambos de três anos – e Guarda-Livros, Secretário e Administrador Vendedor – com dois anos de duração;
- 3º – Superior de Administração de Finanças – de três anos.

As prerrogativas concedidas por esse decreto à classe contábil incluem, dentre outras:

---

<sup>25</sup> PACHECO JÚNIOR., José Higinio. *Manual prático de perícias contábeis*. Rio de Janeiro, s.ed., 1959, p. 19.

<sup>26</sup> *Id., ib.*, p.18.

<sup>27</sup> RODRIGUES FILHO, Antonio Peres. *A Evolução do Ensino Comercial no Brasil e a Formação do Contador na USP*. São Paulo, USP, 1980, p. 12. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

- a) as verificações e os exames periciais, de que tratam o artigo 1º, nº 8, letra A, artigo 83, § 4º do decreto n.º 5476, de 9 de dezembro de 1929, só poderão ser feitos por peritos-contadores, de cujos diplomas, títulos ou certificados, devidamente legalizados, tenham sido feitos os respectivos registros na Superintendência do Ensino Comercial (artigo 70, do decreto nº 20158/31);
- b) somente os peritos-contadores que tiverem os seus diplomas, títulos e atestados registrados na Superintendência do Ensino Comercial poderão ser nomeados “*ex-officio*”, pelos juízes, para o exame de livros exigidos pelo Código Comercial, e bem assim para balanços e exames em falências e concordatas (artigo 72, do decreto nº 20158/31);
- c) os documentos que acompanharem a juízo a petição de concordata ou falências deverão ser conferidos por peritos-contadores nas condições deste artigo (§ único, do artigo nº 72, do decreto n.º 20158/31).

O decreto nº 21033, de 8 de fevereiro de 1932, regulamenta o exercício da profissão contábil, das prerrogativas estabelecidas para aqueles diplomatas, destacando-se:

- registro dos diplomas na então Superintendência do Ensino Comercial que sucedia a Superintendência da Fiscalização dos Estabelecimentos de Ensino Comercial, do regime de 1926, que viria permitir o exercício da profissão em todo o território nacional;
- as verificações, os exames periciais e o exame de livros só poderiam ser feitos por peritos-contadores;
- havia preferência para os contabilistas que exercessem os cargos de fiscais de Bancos e Companhias de Seguros e de tutores e curadores que cuidavam das escritas de bens administrativos e regulação judiciais;
- havia, também, preferência nos concursos para agentes consulares, para funcionários do Banco do Brasil e empregado da Fazenda.
- os peritos-contadores, os contadores e os administradores-vendedores poderiam ser professores de ensino comercial;
- teriam preferência para nomeações nas repartições públicas federais, estaduais e municipais, bem como nas promoções nessas repartições;

- poderiam ser corretores, despachantes e agentes do comércio ou leiloeiros;
- já os adidos comerciais e cônsules deveriam ser escolhidos entre os diplomados no curso de Administração e Finanças;
- os atuários teriam preferência para os Montepios e Serviços de Previdência, da União, dos Estados e dos Municípios”<sup>28</sup>.

Em 1934, realiza-se o III CONGRESSO DE CONTABILIDADE, no Salão Nobre da Escola de Comércio Álvares Penteado, e observam-se em seus anais críticas severas sobre os trabalhos e o comportamento dos peritos-contadores no âmbito judicial. Clara está a indignação contra esses profissionais no artigo, que assim se expressa: “Indivíduos que mal conhecem os rudimentos da aritmética intitulam-se guarda-livros e até contadores, ei-los a rabiscar livros de importantes casas comerciais e a servir de peritos em exames judiciais e especialmente em falências, onde nada pesquisam, por inépcia e ignorância e, algumas vezes, por suborno”<sup>29</sup>.

Em 1939, o decreto nº 1168, de 22 de março, dispõe que os peritos e funcionários do Imposto de Renda, mediante ordem escrita do diretor do Imposto e dos chefes de seções nos Estados, poderão proceder a exame da escrita comercial dos contribuintes, para verificarem a exatidão de suas declarações e seus balanços. O decreto-lei nº 1535, de 23 de agosto de 1939, altera a denominação do Curso de Perito-Contador para Contador.

Com a publicação do decreto nº 1608, de 18 de setembro de 1939, Código de Processo Civil, instalou-se a partir de 1º de março de 1940 o sistema de um perito só, que era nomeado pelo juiz do feito.

---

<sup>28</sup> *Id., ib.*, p. 13.

Em 1942, o decreto-lei nº 4565, de 11 de agosto, alterava o Código para permitir às partes indicarem, se estivessem de acordo, o perito único; caso contrário, o juiz o nomeava.

Em 1946, o decreto-lei federal nº 9295, de 27 de maio, estabelece que é privativo dos contadores o exercício das funções de: perícias judiciais e extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das Sociedades Anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica por lei conferida aos profissionais de contabilidade.

A isso soma-se a publicação da lei nº 8570, de 7 de janeiro de 1946, que introduziu a situação que vigorou até o atual Código (promulgado em 1973): “Uma parte indicava o seu perito e a outra, não concordando com o primeiro louvado, apontava o seu. Havendo divergência entre os laudos, o juiz nomeava um terceiro perito; chamado desempatador”<sup>30</sup>.

Em 1948, é publicado o decreto-lei nº 24337, de 14 de janeiro, que dispõe sobre perícias contábeis no interesse da Fazenda Nacional.

Em 1973, desejando resolver ou, ao menos, minorar a situação em que a nomeação do desempatador era coisa comum e muitíssimo freqüente, o então ministro Alfredo Buzaid prepara um projeto, que se torna, em 11 de janeiro de

---

<sup>29</sup>III CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, Tese nº 19, 1935, p. 398.

<sup>30</sup>SANTOS, Gildo dos. *A Prova do Processo Civil*. São Paulo, Saraiva, 1975.

1973, a lei nº 5869 – Código de Processo Civil<sup>31</sup> –, em que outorga ao juiz a escolha de um perito de sua confiança, permitindo às partes a indicação de assistentes técnicos. Essa lei define em seu artigo 420 que prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Na opinião de Samuel Monteiro<sup>32</sup>, em vez de implantar um sistema processual dinâmico e ágil, o CPC (lei n.º 5869/73) criou na verdade tantos entraves que a distribuição da justiça passou a trabalhar contra os princípios que deveriam reger o Processo Civil, uma vez que, segundo o autor, permite que qualquer pessoa sem a habilitação legal necessária ao exercício das tarefas privativas da profissão de contador possa exercê-lo, como no caso de perícia contábil.

Em 1984,

a Lei Federal nº 7270, de 10/12/84, publicada no DOU de 11/12/84, página 18402, em vigor, deixa claro, expresso e sem qualquer sombra de dúvida que, sempre que o fato for importante ou relevante para a causa e não existir nos autos outra prova do mesmo valor jurídico, contábil ou técnico e se o juiz do feito não possuir, ainda que teoricamente, os necessários conhecimentos técnicos ou científicos, pertinentes a matéria relativa à perícia, ele deverá nomear apenas e tão-somente um profissional legalmente habilitado junto ao órgão fiscalizador da respectiva profissão, já regulamentada, cumprindo, assim, o preceito constitucional da reserva legal e respeitando o direito adquirido daquele profissional<sup>33</sup>.

Em 1988, começa a vigorar a nova Constituição Federal do Brasil, e em decorrência dos direitos-garantias que são assegurados, muitos dos dispositivos do Código Civil de 1973 foram revogados; “entre os dispositivos [...] revogados, está o laudo pericial único, dos dois peritos oficiais, verdadeiro ‘martelo das feiticeiras’, constituindo-se num ‘alforje do diabo’, ou pré-condenação do acusado, tal como

---

<sup>31</sup>O Código de Processo Civil, também apresenta hoje diversas alterações sobre seu original.

<sup>32</sup>MONTEIRO, Samuel. *Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade*. 2ª ed., São Paulo, Editora Humes, 1994, p. XX.

<sup>33</sup>*Id.*, Samuel. *Da Prova Pericial*. 1ª ed., São Paulo, Edições Aduaneiras, 1985, p. 45.

aconteciam nos tempos medievais da Inquisição papal, ao cargo dos zelosos frades dominicanos”<sup>34</sup>.

Em 1989, realiza-se a XI Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo, em que José Rojo Alonso e Mário Martins de Almeida apresentam trabalho sobre os objetivos dos laudos de avaliação. Em suas considerações, os autores mencionam que a matéria é disciplinada por meio de leis e decretos e que muito embora volte-se mais ao lado jurídico que contábil, serve de base para que este possa elaborar laudos adequados ao entendimento judiciário.

Em 9 e 10 de novembro de 1990, ocorre o 2º Encontro Nacional de Peritos Contábeis na cidade de Porto Alegre, RS, onde foram apresentados trabalhos como:

- campo de atuação do perito-contador;
- a interação entre a perícia e as demais áreas de especialização da ciência contábil;
- código de ética profissional e sua aplicação na atividade profissional;
- a responsabilidade do perito-contador;
- aspectos formais do laudo pericial;
- relacionamento entre juiz, perito e advogado.

Em 1992, a lei nº 8455, de 24 de agosto, traz significativas modificações nos trabalhos periciais. Uma delas refere-se à forma como o perito assume o compromisso para a execução de seu trabalho.

Em 20 de outubro de 1992, é publicado no Diário Oficial da União a resolução nº 3, que fixa o conteúdo mínimo e a duração dos cursos de graduação de

---

<sup>34</sup>Palavras do Dr. Samuel Monteiro impressas na contracapa do seu livro *Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade*, Ed.Hemus, 1994.

Ciências Contábeis, em que se destaca que cada instituição de ensino superior deverá elaborar o currículo pleno levando em consideração o perfil do profissional a ser por ela formado e que dentre as disciplinas que compõem o conhecimento obrigatório de formação profissional específica encontra-se a perícia contábil.

Em 22 de outubro de 1992, são aprovadas as resoluções de nºs 731 e 733 que tratam dos critérios para execução do trabalho de perícia contábil em linha de princípios que se situa no próprio campo do exercício profissional.

Em 21 de outubro de 1999, entram em vigor as resoluções nºs 858 e 857, que reformulam, respectivamente, as NBC T 13 e as NBC P 2, que tratavam dos critérios de trabalho de perícia contábil até então vigente.

Aliado aos dispositivos do CPC, parcialmente alterados pela lei nº 8455, de 24 de agosto de 1992, a perícia, hoje, apresenta as seguintes características:

- é realizada por um perito nomeado pelo juiz e de sua exclusiva confiança;
- cada parte pode indicar seu assistente técnico<sup>35</sup> e apresentar quesitos para serem respondidos pelo perito;
- os assistentes técnicos têm o direito de acompanhar as diferentes diligências realizadas pelo perito e delas participar. Ao perito incumbe a direção do trabalho pericial;
- o perito elabora e apresenta seu laudo, no prazo fixado pelo juízo, cabendo aos assistentes técnicos oferecerem seus pareceres críticos ao laudo do perito até dez dias após a sua apresentação.

---

<sup>35</sup> O uso da nomenclatura de assistente técnico ou de perito-contador das partes é discutido no capítulo 4 desta dissertação.

### 2.3 Perícia judicial *versus* perícia contábil

A perícia judicial é desencadeada quando pedida em meio ao processo judicial<sup>36</sup>, sua realização se faz necessária em função dos fatos controvertidos apresentados e pressupõe a existência de questões e/ou aspectos técnicos que o juiz não pode elucidar. Afirmam Oliveira Neto *et al* que “[...] é um dos meios utilizados em juízo para se provar a existência de fatos alegados ou contestados pelas partes, devendo sempre ser desenvolvida por especialista da área relativa à questão discutida nos autos [...]”<sup>37</sup>.

É definida por Prata como “forma de prova consistente em pedir a um simples particular que esclareça o tribunal sobre certos aspectos de facto do processo que careçam da opinião de um especialista. Essa prova é de livre apreciação pelo tribunal”<sup>38</sup>.

Esse tipo de perícia apresenta regulamentação nos dispositivos específicos do Código de Processo Civil de 1973 (CPC, lei nº 5869/73), parcialmente alterados pela lei nº 8455, de 24 de agosto de 1992. As disposições do CPC relativas especificamente à perícia se encontram em dois capítulos do Livro 1: Capítulo V do Título IV – *Dos Auxiliares da Justiça* –, artigo 139 e artigo 145 ao 147, e Capítulo VI do Título VIII – *Das Provas* –, Seção VII – *Da Prova Pericial* –, do artigo 420 ao 439.

---

<sup>36</sup> “O processo judicial é o meio pelo qual a Justiça se informa, analisa e decide um conflito de interesses em que a pretensão de uma parte é resistida pela outra (lide). O processo judicial é desencadeado pela ação proposta pela parte que pleiteia um determinado direito (autor da ação), negado pela parte adversária (réu).” (BRANDIMILLER, Primo A. *Perícia Judicial em Acidentes e Doenças do Trabalho*. São Paulo, Editora SENAC, 1996, p. 28.)

<sup>37</sup> OLIVEIRA NETO, Carlos Elmano *et al.*, *op. cit.*, p. 1.

<sup>38</sup> PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., São Paulo, Livraria dos Advogados, 1995, p. 732.

A perícia judicial, segundo Brandimiller<sup>39</sup>, expressa-se pelas seguintes características:

- é realizada sob direção e autoridade do juiz, que pode deferir ou indeferir, se requisitada pelas partes, ou determinar por sua própria iniciativa;
- permite a participação e a presença das partes na produção da perícia;
- visa ao convencimento do juiz.

Também Alberto apresenta características da perícia judicial, agora já subdividida, em gerais e específicas:

- Características gerais:
  - a. surge de um conflito latente e manifesto que se quer esclarecer;
  - b. constata, prova ou demonstra a veracidade de alguma situação, coisa ou fato;
  - c. fundamenta-se em requisitos técnicos, científicos, legais, psicológicos, sociais e profissionais;
  - d. deve materializar, segundo forma especial, à instância decisória, a transmissão da opinião técnica ou científica sobre a verdade fática, de modo que a verdade jurídica corresponda àquela<sup>40</sup>.
- Características especiais:
  - a. a delimitação da matéria sobre que recai – já que são somente aquelas matérias cuja apreciação dependa de conhecimento especial do técnico;
  - b. a iniciativa técnica, ou seja, a absoluta independência técnica nos processos, métodos e análises que leva a efeito;
  - c. a limitação de pronunciamento, ou seja, a consonância da matéria examinada e da finalidade do exame com a forma própria e normalizada da espécie de laudo que registrará a conclusão;
  - d. integral conhecimento técnico ou científico da matéria, complementado, necessariamente, com conhecimentos conexos a sua especialização e das disposições legais e normativas aplicáveis ao caso concreto e à própria perícia<sup>41</sup>.

Com base nas considerações apresentadas, pode-se concluir que a perícia judicial tem o objetivo de colocar conhecimentos e técnicas específicos à disposição

---

<sup>39</sup> BRANDIMILLER, Primo A. *Perícia Judicial: em Acidentes e Doenças do Trabalho*. São Paulo, Editora SENAC, 1996, pp. 37-9.

<sup>40</sup> ALBERTO, Valder Luiz Palombo, *op. cit.*, p. 35.

<sup>41</sup> *Id., ib.*, p. 36.

do magistrado<sup>42</sup>. Da mesma forma, tomando-se o conhecimento contábil como uma especialização, decorre que a perícia contábil é um instrumento técnico especializado com o objetivo de apurar elementos necessários a serem informados ao usuário, de forma a permitir uma tomada de decisão.

A perícia contábil contempla a realização de um trabalho especializado na área contábil, ou seja, requer um especialista que atue como profissional no campo da contabilidade. É oportuno registrar que o campo de atuação do contador comporta especializações que vêm, nos últimos tempos, inibindo um conhecimento universal de todas as facetas possíveis. Assim, hoje é possível encontrar contadores especializados em custos, em questões trabalhistas, em questões tributárias, em assuntos de contabilidade societária e, alternativamente, em contabilidade gerencial ou decisorial, não sendo também raro encontrar-se, neste final dos anos 90, especialistas subdivididos em ramos de atividade (tais como bancos, indústria siderúrgica, indústria de construção, comércio atacadista, comércio varejista, contabilidade de organizações sem fins lucrativos, como as de benemerência ou as governamentais, e assim por diante). Desse modo, vê-se que a especialização que acaba sendo necessária buscar no perito-contador é aquela que se encontra na área particular da lide.

Tais especializações não são exclusivas ao campo do conhecimento contábil, são também encontradas entre outros profissionais liberais, como advogados e médicos, que há muito se especializaram, aqueles em direito do trabalho, tributário, criminal, societário, cível etc. e estes em pediatria, geriatria, cardiologia, otorrinolaringologia, cirurgia plástica etc. Nem um pouco diferente é a ocorrência

---

<sup>42</sup> “Magistrado, em sentido restrito, pessoa que exerce funções jurisdicionais – juiz.” (PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., São Paulo, Editora.Livraria Almedina, 1995, p. 586.)

de incompatibilidade quando contadores de uma especialidade incursionam por matérias em que não se aprofundaram, tamanhas as especificidades de cada área.

## **2.4 Perícia contábil *versus* auditoria contábil**

Perícia e auditoria são especializações da área contábil que há algum tempo confundem-se em virtude da forma de execução de suas atividades. Embora infundado, esse equívoco justifica-se pelo fato de a perícia, não somente a contábil, ter sido durante muito tempo um conhecimento privilegiado, como observamos neste comentário de Vandrame:

A perícia judicial passou durante muito tempo como informação privilegiada a apenas alguns eleitos; o quadro de peritos de juntas e varas era imutável; durante anos, os conhecimentos foram divulgados informalmente, passando o trono do pai para filho; não havia cursos e tampouco obras sobre o assunto, e os iniciantes na área aprendiam pelo método da tentativa e erro, já que ninguém se dispunha a repassar esses conceitos e preparar devidamente os profissionais<sup>43</sup>.

Em razão de sua forma de aplicação, o mesmo não ocorreu à auditoria, visto que sua existência e sua atuação são mais amplamente divulgadas e também é maior seu campo de usuários potenciais. Sob a forma acadêmica, a auditoria existe como disciplina do curso de graduação em Ciências Contábeis desde 1945, o que promove uma consolidação de seu conhecimento aos profissionais dessa área.

Considerando-se esse aspecto, para facilitar a assimilação, optou-se por apresentar a perícia contábil sob a “lente” da auditoria, ajustando-se o “foco” para

---

<sup>43</sup> VANDRAME, Antonio Carlos F. *Curso de Introdução à Perícia Judicial*. São Paulo, Editora LTR, 1977, prefácio.

melhor visualização. Nessa ótica, serão estudadas, de maneira genérica, as Normas Internacionais de Auditoria ao mesmo tempo em que se analisa a NBC T 13.

#### **2.4.1 Normas Internacionais de Auditoria**

As Normas Internacionais de Auditoria estão sendo desenvolvidas e emitidas pelo IAPC – International Auditing Practices Committee (Comitê Internacional de Práticas de Auditoria) –, organismo da Federação Internacional de Contadores – IFAC, International Federation of Accountants –, com o objetivo de contribuir para melhora do grau de uniformidade da atividade de auditoria em todo o mundo.

O IAPC foi constituído em 1977 com a missão de desenvolver e emitir as Normas Internacionais de Auditoria (NIAs), que foram elaboradas considerando o fato de cada país ter regulamentações locais que influenciam em maior ou menor grau nas práticas seguidas pela auditoria e de as normas nacionais de auditoria diferirem em forma e conteúdo em muitos países. Os primeiros estudos resultaram nos princípios básicos que regem a auditoria, publicados em 1980. Decorridos vários anos e após diversas alterações, as normas encontram-se consolidadas em um conjunto de normas e pronunciamentos atualizados até maio de 1998.

A versão das Normas Internacionais de Auditoria publicada pelo Instituto Brasileiro de Contadores apresenta-se seccionada sob os seguintes temas:

- a) assuntos introdutórios;
- b) responsabilidade;
- c) planejamento;

- d) controle interno;
- e) evidências de auditoria;
- f) uso do trabalho dos outros;
- g) conclusões e parecer de auditoria;
- h) áreas especializadas;
- i) serviços correlatos;
- j) pronunciamentos internacionais de práticas de auditoria.

Esses tópicos abrangem os serviços de auditoria como um todo, orientando o profissional na melhor condução de seus trabalhos e, segundo a versão brasileira, fornecendo segurança ao contratante em relação à objetividade do trabalho de um auditor.

#### **2.4.2 Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica – 13 – da Perícia Contábil (NBC T 13)**

As Normas de Perícia Contábil<sup>44</sup>, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, têm caráter obrigatório, são expressões de direito positivo, regras de conduta profissional e procedimentos a serem observados quando da realização dos trabalhos de perícia.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi constituído por força do decreto-lei nº 9295/46 para exercer fiscalização do exercício da profissão de contabilista, entendendo-se como tal os profissionais habilitados como contadores e

---

<sup>44</sup> A NBC T 13 foram reformuladas e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em outubro de 1999, quando este trabalho era finalizado.

técnicos em contabilidade. As atribuições conferidas a esses profissionais, de acordo com esse decreto-lei, são:

art. 25 – são considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
  - b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil, e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
  - c) perícias judiciais e extrajudiciais, revisão de balanço e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistências aos Conselhos Fiscais das Sociedades Anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.
- art. 26 – salvo direitos adquiridos “ex-vi” do disposto no art. 2º do decreto nº 21033, de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea “c” do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados e daqueles que lhe são equiparados, legalmente.

No desempenho de suas funções, o CFC procura disciplinar a atividade de perícia contábil, de maneira ampla, por meio das seguintes normas aprovadas pelas resoluções 857 e 858, ambas de 21 de outubro de 1999, atualmente em vigor:

- a resolução 857/99 reformula e aprova as novas NBC P 2, que estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, de impedimentos, de recusa de trabalho, de fixação de honorários, de sigilo e utilização de trabalho de especialista.
- a resolução 858/92 reformula e aprova as novas NBC T 13, que estabelecem os critérios e as regras a serem adotados quando do planejamento, da execução, dos procedimentos e da emissão do laudo pericial;

As NBC T 13 buscaram regular procedimentos não exclusivamente dirigidos a atuação na área judicial, sujeitos, portanto, ao CPC (Código de Processo Civil),

mas também normatizar procedimentos fora dessa área. Assim, apresentam-se seccionadas sob os seguintes temas:

- a) conceituação e objetivos;
- b) planejamento;
- c) execução;
- d) procedimentos;
- e) laudo pericial contábil;
- f) parecer pericial contábil.

O objetivo foi fornecer um guia de informações básicas, à disposição dos profissionais da área e de seus usuários, para facilitar a apreensão das informações apuradas, proporcionando maior precisão e maior qualidade.

#### **2.4.3 Considerações acerca de auditoria e perícia**

A realização bem-sucedida da prestação de um serviço requer a observação de procedimentos lógicos e coerentes na sua execução, com o estabelecimento de parâmetros básicos e rotinas bem definidas. A elaboração da estratégia dos serviços a serem executados deverá observar as questões básicas: o quê? (objetivos), quem? (usuário) e como? (planejamento e procedimento).

Em sentido amplo, todos os profissionais, quando inseridos e atuantes em suas áreas, têm um só objetivo: fornecer um serviço eficiente e eficaz de maneira a atender a seus usuários com qualidade e precisão. Entretanto, é quando se estabelece o objetivo das áreas de perícia e auditoria que essas apresentam sua primeira e grande diferença.

Segundo Attie, “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”<sup>45</sup>. O dado a que se refere o autor é, prioritariamente, o conjunto das demonstrações financeiras na forma especificada pela lei nº 6404/76<sup>46</sup>. A opinião do auditor será exarada em um instrumento denominado parecer, que obedece às normas de auditoria. “A emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de forma padrão e resumida.”<sup>47</sup>

Para Carvalho, “expressar opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto requer a compreensão de que, por princípio, o auditor não pretende fazer afirmativas categóricas de exatidão matemática nem sobre cada um dos valores individualmente considerados”<sup>48</sup>. Ainda, o autor menciona que: “conquanto apoiada em evidências ou indicativas ou irrespondíveis, é uma opinião dele, auditor”<sup>49</sup>.

Assim, com base nas considerações apresentadas, é característica da auditoria o aspecto opinativo em contraposição ao atestatório, ou seja, norteiam a auditoria aspectos subjetivos de aplicação do juízo de valor baseada em indício. Depreende-se, então, ser o parecer a formalização escrita da opinião do profissional

---

<sup>45</sup> ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 1998, p.25.

<sup>46</sup> A lei 6404/76 determina como demonstrações financeiras básicas as que seguem:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Exercício;
- c) Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, ou, opcionalmente, Demonstração das Mutações Patrimoniais;
- d) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

<sup>47</sup> ATTIE, William, *op. cit.*, p. 67.

<sup>48</sup> CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. *O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil: Estudo das Limitações ao seu Poder de Comunicação*. São Paulo, USP, 1989, p. 36. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

<sup>49</sup> *Id., ib.*, p. 40.

atuante na área de auditoria sobre a adequação das Demonstrações Financeiras por ele examinadas, segundo procedimentos constantes nas normas de auditoria, que terão a extensão julgada necessária a proporcionar ao auditor razoável segurança sobre a adequação das Demonstrações Financeiras.

Diferentemente, o objetivo da perícia está circunscrito ao fato, característico e peculiar, que ocorre dentro de qualquer ciência, com a finalidade de estudar seus contornos, origem e reflexos, comunicando-os por meio de laudo. A perícia requer que seja feito um relato dos fatos encontrados e, considerando os conhecimentos do perito, que se apurem e se evidenciem as conseqüências dos referidos fatos, que poderiam estar omissos anteriormente. Assim, são característicos da perícia os aspectos descritivo, atestatório e objetivo.

O desempenho dos profissionais atuantes deve considerar quais os usuários potenciais de seus serviços. Para Albrecht e Branford<sup>50</sup>, serviços envolvem duas partes distintas, “quem oferece e executa e quem contrata e recebe”, e serão tão mais satisfatórios quanto melhor forem apreciados pelo “cliente”. Para esses autores, os serviços não apresentam um produto físico “palpável” que permita ao “cliente” reclamar e solicitar reposição, eles têm a característica da imaterialidade e requerem do “cliente” insatisfeito nova solicitação de serviços, exigindo do prestador maior dispêndio de tempo para uma nova execução, demandando, também, maior gasto financeiro. O contexto dos serviços, segundo os autores, “é o impacto coletivo de todos os elementos sociais, físicos e psicológicos que ocorrem no momento da efetivação do acordo”.

---

<sup>50</sup> ALBERTCHT, Karl & BRANFORD, Lawrence J. *Serviços com Qualidade: a Vantagem Competitiva*. Sara Gredanke (trad.), São Paulo, Makron Books, 1992, pp. 33-5.

Sob esse aspecto, o usuário é um importante delineador da estratégia adotada pelo prestador de serviço. A profundidade ou a superficialidade tratada na execução dos trabalhos terá como parâmetro a missão estabelecida quando do acordo (contrato) firmado entre “cliente” e fornecedor.

Considerando essa premissa e a especificidade dos serviços de perícia e auditoria, podemos apresentar a seguinte tabela comparativa:

	<i><b>TIPO</b></i>	<i><b>USUÁRIOS</b></i>	<i><b>OBJETIVO</b></i>
<i><b>PERÍCIA CONTÁBIL</b></i>	1. Judicial	Juiz (poder judiciário), litigantes e árbitros	Realizar o trabalho tendo como parâmetro os fatos que já se encontram em discussão no âmbito do processo.
	2. Extrajudicial	Pessoa física ou jurídica	Necessidade de opinião técnica especializada sobre um fato controverso. Esse tipo de perícia se processa mediante exames que podem ser genéricos ou específicos.
<i><b>AUDITORIA</b></i>	1. Interna	Acionistas, gestores etc.	Verificar o cumprimento das políticas administrativas e financeiras e das diretrizes operacionais ditadas pela administração, com o intuito de salvaguardar os ativos e atingir as metas da empresa.
	2. Independente	Acionistas, credores e administradores, primariamente	Expressar opinião conclusiva sobre a adequação das demonstrações financeiras em relação aos princípios contábeis.

Definidos os objetivos e identificados os usuários e suas necessidades dentro da expectativa gerada em cada área, o próximo passo é a organização dos meios e recursos para atingi-los, ou seja, a elaboração do planejamento e a determinação

dos procedimentos. Cabe ressaltar que, para este estudo será utilizada a estrutura delineada pelas NIAs, suas definições e finalidades, ao mesmo tempo em que se procura interpretá-las sob o enfoque da perícia.

A elaboração do planejamento tem por finalidade conhecer as diversas alternativas que possam levar à concretização dos objetivos. Para tanto, as NIAs estabelecem ser necessário considerar:

- a) o conhecimento do negócio;
- b) a compreensão do sistema contábil e do controle interno;
- c) risco e importância relativa;
- d) natureza, tempo e alcance dos procedimentos;
- e) coordenação, direção, supervisão e revisão.

De forma concisa, os itens acima podem ser explanados:

- a) O conhecimento do negócio abrange: conhecer os fatores externos (políticos e econômicos) que afetam a atuação da empresa no mercado em que a entidade atua; as características importantes da empresa, suas relações mercantis, seu desempenho financeiro e sua necessidade de informações; conhecer, mesmo que superficialmente, o grau de competência da administração. Essas informações auxiliam o auditor a avaliar os riscos<sup>51</sup> e identificar problemas, avaliar evidências<sup>52</sup> de auditoria e proporcionar melhor serviço ao cliente.

---

<sup>51</sup> Risco de auditoria é o que o auditor atribui a uma opinião de auditoria imprópria das Demonstrações Financeiras.

<sup>52</sup> Evidência de auditoria é a informação obtida pelo auditor para chegar às conclusões em que baseia sua opinião.

O conhecimento dessas informações, tomado sob a mesma perspectiva da auditoria e sob o enfoque da perícia, permitiria observar a abrangência do trabalho a ser executado.

Note-se que nesse item o auditor procura estudar e entender profundamente as características intrínsecas de cada negócio dos clientes para os quais presta serviço. Ao perito caberia conhecer profundamente cada trabalho que viesse a realizar.

- b) A compreensão do sistema contábil e do controle interno compreende: as políticas contábeis adotadas pela empresa e as mudanças dessas políticas; o efeito de novos pronunciamentos contábeis e de auditoria na empresa como um todo e o uso de sua opinião para avaliar o risco e desenhar os procedimentos.

Ao obter essas informações, o auditor poderá desenvolver o escopo da auditoria, determinar o risco de aceitar as afirmações das Demonstrações Financeiras, a oportunidade e o alcance dos procedimentos.

Para a perícia, essas informações teriam a finalidade de avaliar a capacidade de geração de produção de informações pelas partes envolvidas no litígio.

- c) Risco e importância relativa incluem: as avaliações esperadas dos riscos inerentes e de controle e a identificação de áreas de auditoria importantes; o estabelecimento de níveis de importância relativa<sup>53</sup> para os propósitos da auditoria; a possibilidade de representações errôneas, incluindo os períodos passados, ou de fraude e a identificação de áreas de contabilidade complexas, incluindo as que implicam estimativas.

---

<sup>53</sup> A informação é de importância relativa se sua omissão ou representação errônea influir nas decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas Demonstrações Financeiras.

Tais conhecimentos permitem avaliar os riscos de auditoria e determinar as áreas importantes.

O risco da perícia é a possibilidade de o perito avaliar como verídica uma falácia ou aceitar a tarefa como viável estando impedido de realizá-la em função da precariedade da fonte. A análise do risco evidenciará ao perito a visão da profundidade a ser aplicada em seu trabalho, bem como da possibilidade de realizá-lo.

- d) Natureza, tempo e alcance dos procedimentos consideram: possível mudança de ênfase sobre as áreas específicas da auditoria; o efeito da tecnologia de informação sobre a auditoria e o trabalho de auditoria interna e seu efeito esperado nos procedimentos de auditoria externa.

Essas informações permitem ao auditor antever a extensão de seus trabalhos.

Para a perícia, essas informações proporcionam avaliar o tempo e os recursos a serem empreendidos.

- e) Coordenação, direção, supervisão e revisão abrangem: o envolvimento de outros auditores nos serviços sobre auditorias de possíveis filiais ou divisões da empresa contratante; o envolvimento de especialistas; o número de estabelecimentos da contratante e a necessidade de pessoal.

Tem como finalidade permitir ao auditor visualizar o alcance e a delimitação dos procedimentos a serem adotados.

Para a perícia, o tema abrange: o envolvimento dos assistentes técnicos, a necessidade de pessoal e de outros profissionais especialistas, permitindo considerar como proceder durante a execução de suas tarefas.

Procedimentos são conjuntos de técnicas que permitem a apuração dos elementos necessários para fundamentar o trabalho a ser executado. As NIAs abordam que os procedimentos adotados na auditoria devem considerar os requisitos desta, os organismos profissionais importantes, a legislação, o regulamento e, onde seja apropriado, os termos do contrato de auditoria, subdividindo-os em:

- a) Procedimentos analíticos: consistem nas análises de relações e tendências significativas, incluindo a investigação resultante das flutuações e relações que são inconsistentes com outras informações relevantes.
- b) Procedimentos de controle: são aqueles procedimentos e políticas, além do ambiente de controle, que a administração estabeleceu para alcançar os objetivos específicos da entidade.
- c) Procedimentos substantivos: são testes realizados para obter evidências de auditoria para detectar representações errôneas substanciais nas demonstrações financeiras e configuram-se em dois tipos: (1) teste de detalhes de transações e lançamentos e (2) procedimentos analíticos.

No tocante aos procedimentos adotados na perícia, deve-se, como preâmbulo, observar que a perícia pode ser subdividida em duas partes distintas:

- a) narração dos fatos que poderão ou deverão, conforme o caso, ser constatados pelo perito, por determinação e tendo em vista a sua função;
- b) a análise do perito, que, tendo em vista seu conhecimento técnico ou científico, será construída sobre fatos por ele mesmo constatados ou não, conforme a hipótese.

Os procedimentos utilizados pela perícia no seu desempenho integral estão garantidos no artigo 429 do CPC, que estabelece o perito poder e dever utilizar-se de todos os meios técnicos necessários e disponíveis à solução técnica de seu trabalho, e, também, encontram-se delineados nas NBC T 13.

O fato é que, em se tratando de perícia, a diversificação dificulta um plano-padrão de ação. Entretanto, há que se observar que, mesmo sendo coibida a concepção de procedimentos-padrões, um planejamento habilmente elaborado propicia condições e facilita as ações a serem tomadas.

Guardadas as devidas proporções, considerando o exposto e o desenvolvimento acadêmico alcançado pela auditoria, há de se pensar que, para a perícia conseguir seu merecido avanço normativo, deve-se utilizar, neste primeiro momento, da estrutura desenvolvida pela auditoria, a exemplo desta própria, que, em 1972, teve suas normas compiladas com base na experiência de outros países.

A seguir, é apresentado quadro comparativo entre auditoria e perícia com base, única e exclusivamente, nas Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e das Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica – 13 – da Perícia Contábil (NBC T 13).

Resumidamente, pode-se apresentar as seguintes considerações:

AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	PERÍCIA CONTÁBIL	CONSIDERAÇÕES
<p>1. CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA Conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer quanto à adequação das demonstrações em relação aos princípios de contabilidade.</p>	<p>1. CONCEITOS E OBJETIVOS DA PERÍCIA Conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do laudo sobre questões contábeis controversas ou em litígio.</p>	<p>Observa-se que os objetivos são diferentes, pois ao auditor cabe a emissão do parecer e ao perito a emissão do laudo, o primeiro, sobre cumprimento de procedimentos padronizados e normatizados, e o segundo, sobre temas que, em geral, fogem aos padrões ou às normas e que se tornaram a origem dos litígios ou controvérsias. PARECER é peça escrita em que consta a opinião do auditor e tem validade de documento à medida que se torna “comprovante” do exame da escrita contábil (atestação). LAUDO também é peça escrita, mas nele consta o relato verdadeiro dos fatos ocorridos na contabilidade, objeto da discussão, validado como documento quando aceito pelo juízo<sup>54</sup>. Ambos, no entanto, são elaboradas por contador legalmente habilitado<sup>55</sup>.</p>
<p>2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA São conjuntos de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientemente adequadas, mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• teste de observância;</li> <li>• teste substantivo.</li> </ul>	<p>2. PROCEDIMENTOS DE PERÍCIA Visam fundamentar o laudo. Consistem em:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• exames;</li> <li>• vistoria;</li> <li>• indagação;</li> <li>• investigação;</li> <li>• arbitramento;</li> </ul>	<p>Embora definam os procedimentos como conjunto de técnicas que permitam obter evidências para fundamentação de seu trabalho, diferem-se entre si pela sua forma de execução e por seus objetivos. Os PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA incluem testes de observância e testes substanciais efetuados no sistema contábil e no controle interno da</p>

<sup>54</sup> “Juízo é órgão judicial resultante do desdobramento de um tribunal de primeira instância. Num juízo, exercem funções um ou mais juízes de Direito. Os juízos cíveis são tribunais de competência específicas, aos quais cabe preparar e julgar os processos cíveis não atribuídos às varas cíveis.” (PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., São Paulo, Editora Livraria Almedina, 1995, p. 587.)

<sup>55</sup> Por contador legalmente habilitado entende-se o profissional formado no curso de graduação em Ciências Contábeis e em posse do registro no Conselho Regional de Contabilidade.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• avaliação;</li> <li>• certificação.</li> </ul>	<p>entidade com a finalidade de minimizar os riscos inerentes à emissão de uma opinião formal sobre as demonstrações contábeis. Os PROCEDIMENTOS DE PERÍCIA são todos os meios necessários à obtenção da verdade sobre os fatos e atos contábeis contidos nos autos e objeto da lide, eventualmente, omitidos ou “disfarçados” ou “camuflados” nas Demonstrações Contábeis. Conforme observamos, os procedimentos são praticados tendo-se em vista os objetivos de cada área de atuação, resultando em diferenças de meios e fins.</p>
<p>3. PAPÉIS DE TRABALHO É o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor que visa à evidência do trabalho executado e fundamenta sua opinião.</p>	<p>3. PAPÉIS DE TRABALHO (Não há disposição regulatória específica.)</p>	<p>Observa-se a ausência de delimitação ou obrigação específica da perícia no tocante a papéis de trabalho, embora os procedimentos de auditoria guardem estreita identidade com os procedimentos do perito-contador na realização de seu trabalho.</p>
<p>4. FRAUDES E ERRO Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor deve comunicá-los à administração, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer.</p>	<p>4. FRAUDES E ERRO (Não há disposição regulatória específica, no entanto, muitas vezes a suspeita de sua ocorrência provoca a solicitação de perícia.)</p>	<p>Embora seja assunto ausente do conjunto de normas estabelecido, se tomada no sentido utilizado pela auditoria, a detecção de fraude ou erros relevantes deverá ser incluída ao lado de seus efeitos quando coletados os dados para a elaboração do laudo pericial.</p>
<p>5. NORMAS DE EXECUÇÃO DO TRABALHO Essas normas detalham a execução dos procedimentos que o auditor deve adotar na realização de seu trabalho. Estão divididas em:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• planejamento de auditoria;</li> <li>• relevância;</li> <li>• risco de auditoria;</li> <li>• supervisão de controle de qualidade;</li> <li>• estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno;</li> </ul>	<p>5. EXECUÇÃO DO TRABALHO Os principais tópicos abordados pela NBC T 13 para realização dos trabalhos periciais são:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• planejamento da perícia;</li> <li>• execução.</li> </ul>	<p>Nesse tópico, daremos relevância ao item planejamento. Idêntico ao procedimento, o planejamento é programado em função do objetivo de cada trabalho. Podemos considerar como principais diferenças:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conhecimento do negócio <ul style="list-style-type: none"> <li>- na auditoria: serve para avaliar o nível de competência da administração;</li> <li>- na perícia: para avaliar a abrangência do trabalho a ser executado.</li> </ul> </li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• aplicação dos procedimentos de auditoria;</li> <li>• documentação da auditoria;</li> <li>• continuidade normal das atividades da entidade;</li> <li>• amostragem;</li> <li>• processamento e elaboração de dados – PED;</li> <li>• estimativas contábeis;</li> <li>• transações e eventos subseqüentes;</li> <li>• carta de responsabilidade;</li> <li>• contingências.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreensão dos sistemas contábeis e do controle interno <ul style="list-style-type: none"> <li>- na auditoria: avalia o grau de segurança em que se baseiam as elaborações das Demonstrações Contábeis;</li> <li>- na perícia: avalia a capacidade ou a possibilidade de geração de informações.</li> </ul> </li> <li>• Riscos e Importância Relativa <ul style="list-style-type: none"> <li>- na auditoria: avalia o risco e as áreas importantes;</li> <li>- na perícia: avalia o risco do impedimento ou empecilhos à realização do seu trabalho.</li> </ul> </li> <li>• Determinação e programação <ul style="list-style-type: none"> <li>- Na auditoria: para detectar a natureza, o tempo e o alcance dos procedimentos;</li> <li>- na perícia: para avaliar o tempo e os recursos a serem aplicados ou utilizados.</li> </ul> </li> <li>• Coordenação, direção, supervisão e revisão <ul style="list-style-type: none"> <li>- na auditoria: considera o envolvimento de outros auditores (trabalho conjunto), o número de filiais do cliente, o envolvimento de outros profissionais especialistas e a necessidade de pessoal;</li> <li>- na perícia: considera o envolvimento dos assistentes técnicos, a necessidade de pessoal e de outros profissionais especialistas.</li> </ul> </li> </ul>
<p>6. NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Generalidade É o documento no qual o auditor expressa sua opinião.</li> </ul>	<p>6. NORMAS DO LAUDO DO PERITO-CONTADOR E DO PARECER DO PERITO-CONTADOR ASSISTENTE</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Generalidade Peça escrita em que os peritos expõem as observações e os estudos que fizeram e</li> </ul>	<p>As conclusões são expressas por meio de relatórios, na auditoria chamados parecer; na perícia conhecidas por laudo e por parecer. Nesse item, observam-se algumas semelhanças no que tange ao aspecto</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Característica: <ul style="list-style-type: none"> <li>- identificar as demonstrações contábeis sobre as quais está executando o trabalho;</li> <li>- ser datado e assinado pelo contador responsável;</li> <li>- ser claro e objetivo;</li> <li>- conter todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor.</li> </ul> </li> <li>• Classificação: <ul style="list-style-type: none"> <li>- parecer sem ressalva;</li> <li>- parecer com ressalva;</li> <li>- parecer diverso;</li> <li>- parecer com abstenção de opinião.</li> </ul> </li> </ul>	<p>registram as conclusões fundamentais.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Característica: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ser claro e objetivo;</li> <li>- conter as respostas aos quesitos formulados;</li> <li>- anexar documentos, quando for o caso;</li> <li>- expor a síntese do objeto da perícia, os critérios adotados e as conclusões;</li> <li>- ser datado, rubricado e assinado pelo perito contador que o elaborar;</li> <li>- encaminhado por petição ou carta protocolada.</li> </ul> </li> <li>• Classificação: <ul style="list-style-type: none"> <li>- laudo – quando quem escreve é perito-contador.</li> <li>- parecer – quando quem escreve é perito-contador assistente.</li> </ul> </li> </ul>	<p>apresentação e diferenças em relação aos tipos e conteúdo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Semelhanças: <ul style="list-style-type: none"> <li>- conter data e assinatura do contador</li> <li>- ser claro e objetivo.</li> </ul> </li> <li>• Diferença: <p>Quanto ao conteúdo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- na auditoria: deve identificar as demonstrações contábeis, conter aspectos relevantes e opinião;</li> <li>- na perícia: deve anexar documento, quando for o caso, expor a síntese do objeto e objetivos do trabalho, os critérios adotados e as conclusões, encaminhar por carta ou petição.</li> </ul> <p>Quanto aos tipos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- na auditoria: parecer com ressalva; parecer sem ressalva.</li> <li>- na perícia: laudo; parecer.</li> </ul> </li> </ul>
---	---	--

## 2.5 Tipos e modelos de perícia

A caracterização e os aspectos que norteiam a perícia encontram-se sob a ótica eminentemente jurídica (pouco se tem pesquisado em relação a esse serviço fora do âmbito judicial). Assim, uma contribuição que não pode deixar de ser considerada é a oferecida por Moacyr Amaral Santos<sup>56</sup>, que, em seus estudos acerca de perícia, aborda-a sobre os seguintes aspectos:

a) Quanto ao processo:

Diz-se “do processo” aquelas perícias sobre as quais a Lei dispõe a sua admissibilidade e seu procedimento e são feitas no processo, de ofício ou a requerimento, ou fora do processo, por vontade de uma ou de ambas as partes.

Podem ser:

- judicial: quando ocorre no decurso da ação judicial, em instância;
- extrajudicial: conhecida como “perícia amigável”. Realiza-se fora da instância, de comum acordo entre as partes, para que sejam esclarecidas dúvidas surgidas ou que possam surgir em relação a fatos que no momento lhes interessem.

b) Quanto à admissibilidade da perícia:

Ressalte-se que ao juiz, dada a influência que exerce na admissibilidade da perícia, é conferido o poder de apreciação desse tipo de prova. Essa admissibilidade costuma distinguir-se em:

---

<sup>56</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, pp.123-37. Esse autor foi atuante no âmbito judicial e acadêmico, pesquisou profundamente e escreveu uma das obras de maior valor para o estudo da prova judiciária. É fonte recorrente nos mais diversos livros que abordem provas no âmbito judicial.

- facultativa: quando o juiz pode negar-lhe admissão ao julgá-la inútil ou supérflua. Segundo seja determinada, a perícia pode ser “de ofício” ou “requerida”. É “de ofício” quando o juiz, em face dos poderes a ele atribuídos, determina a realização da perícia. É “requerida” quando as partes, a quem cumpre dar a prova de suas alegações, requerem seja determinada pelo juiz a realização da perícia;
- necessária ou obrigatória: quando sua admissão é imposta pela legislação, como nos casos de perícias de insalubridade e periculosidade que ocorrem, costumeiramente, na Justiça do Trabalho.

c) Quanto à conveniência:

Conforme tenha lugar no curso da instância, a perícia será:

- *praesenti*: quando proposta e ordenada no curso da demanda como medida preparatória, com a finalidade de, por seu intermédio, resolver a pertinência dos fatos;
- *in futuro*, também conhecida como aquela que se realiza *ad perpetuam rei memoriam*: refere-se às perícias realizadas antecipadamente, quando observadas sua necessidade em função de evitar a falta de prova na propositura da ação.

d) Quanto às espécies:

De acordo com o Código de Processo Civil, em seu artigo 420<sup>57</sup>, sob o enfoque das modalidades de perícias em que o sujeito ativo é o perito, encontramos:

---

<sup>57</sup>“Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.”

- exame pericial: é a inspeção, feita pelo perito, sobre coisas, pessoas ou documentos para a verificação de qualquer fato ou circunstância que proporcionem interesse para a solução do litígio;
- vistoria: é o “exame que procede de inspeção ocular para avaliar o estado de uma coisa”<sup>58</sup>;
- avaliação ou arbitramento: é a apuração do valor, em dinheiro, de coisas, direitos ou obrigações em litígio.

Em consonância, Alberto, sob a abordagem de que as características da perícia são definidas do ponto de vista do ambiente de atuação, menciona ser a perícia de quatro espécies: “perícia judicial, perícia semijudicial, perícia extrajudicial e perícia arbitral”<sup>59</sup>.

- Perícia judicial é aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade de seus agentes ativos, e se processa segundo regras legais específicas.
- Perícia semijudicial é aquela realizada dentro do aparato institucional do Estado, porém fora do Poder Judiciário, tendo como finalidade principal ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuais.
- Perícia extrajudicial é a efetuada fora do Estado, por necessidade e escolha de entes físicos e jurídicos particulares no sentido estrito.
- Perícia arbitral é a elaborada no juízo arbitral – instância decisória criada pela vontade das partes.

---

<sup>58</sup> Nesse tópico foi considerado o conceito de vistoria abordado por Silvio Rodrigues em seu livro *Direito Civil*, vol.1, 20ª ed., São Paulo, Saraiva, 1989, p. 300, em detrimento do conceito utilizado por Moacyr Amaral, em razão de aquele propiciar melhor entendimento.

<sup>59</sup> ALBERTO, Valder Luiz Palombo, *op. cit.*, pp. 53-4.

Das definições mencionadas, em sentido mais restrito, pode-se inferir que a perícia, como instrumento, inserida e identificada segundo seus ambientes de atuação, classifica-se em: as que ocorrem tendo como *input* a ação judicial, portanto advindas do âmbito judiciário, e as que ocorrem tendo como *input* a decisão do usuário em esclarecer um fato, que, embora ocorrendo fora do âmbito judicial, tem possibilidade de por ele (âmbito judicial) vir a ser utilizada.

Desse modo, sob o ponto de vista genérico, a perícia classifica-se em judicial e extrajudicial, segundo sua origem, ou seja, em conformidade com a identificação de sua necessidade.

### **2.5.1 Perícia judicial**

A perícia judicial tem sua origem em ação posta em juízo, ou seja, origina-se sob a esfera jurídica, podendo ser determinada diretamente pelo juiz dirigente do processo ou a ele requerida pelas partes em litígio. Na perícia judicial, os exames são, na maioria das vezes, específicos e recaem sobre fatos que já se encontram em discussão no âmbito do processo.

Em qualquer dos casos, o juiz, ao determinar a perícia, nomeia o perito do juízo, e as partes indicam seus assistentes técnicos (opcionalmente). Às vezes, uma das partes (ou ambas) deixa de indicar assistente, declarando que se “louva” no perito do juízo.

Nos processos judiciais cíveis, além da rotina técnica de procedimentos, existe uma rotina inerente ao andamento do processo: indicação do perito judicial pelo juiz, indicação de assistentes técnicos pelas partes, formulação de quesitos,

por meio dos quais as partes e o próprio juiz manifestam as dúvidas que desejam ver esclarecidas pela perícia, o compromisso dos peritos e a definição de prazos.

Há perícias judiciais de diversas modalidades, de acordo com as necessidades processuais. As principais, no entanto, são:

- nas Varas Cíveis: prestação de contas, avaliações patrimoniais, litígios entre sócios, indenizações, avaliações de fundos de comércio, renovatórios de locações, perícias falimentares em geral e outras.
- nas Varas Criminais: fraudes e vícios contábeis, adulterações de lançamentos e registros, desfalques e alcances, apropriações indébitas e outras.
- nas Varas de Família e Sucessões: avaliação de pensões alimentícias, avaliações patrimoniais, apuração de haveres, prestação de contas de inventariantes e outras.
- na Justiça do Trabalho: indenizações de diversas modalidades, litígios entre empregadores e empregados de diversas espécies.

### **2.5.2 Perícia extrajudicial**

A perícia extrajudicial independe de tramitação judicial. Sua necessidade se define pela exigência de uma opinião técnica especializada sobre um fato controverso. Esse tipo de perícia se processa mediante exames que podem ser genéricos ou específicos.

Os primeiros exames, os genéricos, envolvem todos os setores de uma entidade econômica, para certificar a realidade de suas contas, ou mesmo da

eficiência da administração do patrimônio dessa entidade (ou pessoa). Nesses casos, a perícia procede a uma verdadeira medição da dinâmica patrimonial e dos seus resultados no período de uma administração, ou seja, busca-se, além de regularidade e consistências das contas e dos relatórios, analisar e tomar conhecimento da forma como todo o potencial que o patrimônio dispunha naquele período fora utilizado.

Nos exames específicos, a finalidade precípua é a análise de fenômenos isolados ocorridos durante a evolução dinâmica desse patrimônio, cujos resultados teriam servido para sanear as lesões ou mesmo para a tomada de decisões que, dependendo de seus resultados, poderiam, mesmo, ter mudado o perfil desses resultados.

A perícia extrajudicial é livremente contratada entre as partes envolvidas e os peritos<sup>60</sup>. Cabe ressaltar que o termo perito, comumente usado pelos profissionais dessa área, não é o mais adequado. Esse termo é utilizado no âmbito judicial para designar os tipos de profissionais de outras áreas que executam serviços especializados em colaboração com a perícia judicial.

As modalidades mais comuns de perícia extrajudicial são:

- perícia fiscal, procedida pelos agentes da fiscalização federal, estadual ou municipal;
- perícia para equivalência patrimonial entre empresas;
- perícia para avaliação patrimonial de bens e direitos;
- perícia para avaliação de fundo de comércio;

---

<sup>60</sup> O uso da nomenclatura de perito será discutido no capítulo 4 desta dissertação.

- perícia para avaliação de bens e direitos para integralização do capital social das sociedades anônimas;
- perícia para cisão, fusão, incorporação ou transformação de empresas;
- perícia para arbitramentos de valores indenizatórios;
- perícia para litígio entre sócios de empresas;
- perícia para avaliação de resultados econômicos das empresas;
- perícia para avaliação de locações ou indenizações em caso de ações renovatórias de contratos de locação.

## CAPÍTULO 3

### BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE PROVA

#### 3.1 Introdução

Embora não se constitua em objetivo deste trabalho a discussão da prova judicial, para identificar a perícia como meio de prova é necessário uma breve incursão no campo do Direito, com o intuito de buscar algumas considerações que circundam a prova, ainda que restritas aos aspectos e conceitos gerais.

Prova – do latim *proba*, de *probare* (demonstrar, reconhecer, formar juízo de) – é termo entendido, “no sentido jurídico, como demonstração que se faz, pelos meios legais, da existência ou veracidade de um fato material ou de um ato jurídico, em virtude da qual se pode concluir por sua existência ou se firma a certeza a respeito da existência do fato ou do ato demonstrado”<sup>61</sup>.

Para Greco Filho<sup>62</sup>, prova é todo elemento que pode levar o conhecimento de um fato a alguém e, no processo, é meio destinado a convencer o juiz a respeito da verdade de uma situação de fato. Ainda segundo o autor, a finalidade da prova é o convencimento do juiz e, quando no processo, promover na mente do juiz a transcrição definitiva da certeza relativa em convicção.

Mendonça<sup>63</sup>, em referência a alguns autores, afirma ser a prova meio pelo qual o espírito humano se apodera da verdade; sua eficácia será tanto maior quanto

---

<sup>61</sup> SILVA, De Plácido e, *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999, p. 656.

<sup>62</sup> GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, vol.I, pp. 193-4

<sup>63</sup> MENDONÇA, José. *A Prova Civil*. Rio de Janeiro, Livraria Jacintho, 1940, p. 44.

mais clara, mais plena e mais seguramente ela incutir no espírito a crença de estarmos na posse da verdade.

Para Santos, “a verdade sobre o fato precisa aparecer para que um direito possa realizar-se ou tornar-se efetivo. Mas a verdade em sua máxima expressão, determinada pela prova, sem o que estaria burlada a segurança oferecida pela sociedade aos indivíduos seus componentes”<sup>64</sup>. Em sua opinião, “prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. Meios de prova são os processos de captar nas fontes probatórias os elementos formadores da prova, isto é, produtores da convicção da existência ou inexistência do fato”<sup>65</sup>.

Resumindo as considerações acima, a prova consiste na demonstração da existência ou não, da veracidade ou não do que estiver sendo argumentado como base, sobre a qual se pretende aplicar o direito que se defende ou que se contesta. No sentido processual, designa também os meios indicados em lei para realização dessa demonstração para conclusão ou produção da certeza, que pode ser absoluta ou relativa. Claro está, também, que o objeto da prova é o elenco de fatos referidos no processo e considerados hábeis para serem submetidos à atividade probatória.

A prova pode originar-se da afirmação ou da negação de fatos contestados, cuja demonstração propiciará a certeza de uma ou outra. Desse modo, constitui, em matéria processual, a própria alma do processo ou a luz que vem esclarecer a dúvida a respeito dos direitos disputados.

Segundo Greco Filho<sup>66</sup>, a prova classifica-se por vários critérios:

---

<sup>64</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Civil e Comercial*. 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1952, vol. I, p.16.

<sup>65</sup> *Id.*, *id.*, vol. II, p. 33.

<sup>66</sup> GRECO FILHO, *op. cit.*, pp.194-95.

a) Quanto ao objeto, pode ser:

- direta: destinada a demonstrar o próprio fato principal da demanda; geralmente preparada pelos próprios interessados;
- indireta: destinada à demonstração de fatos secundários ou circunstanciais, dos quais se pode extrair a convicção da existência do fato principal.

b) Quanto ao sujeito que emana, a prova pode ser:

- pessoal: consiste em depoimentos de testemunhas e das partes;
- real: consiste em objetos ou coisas.

c) Quanto à preparação, a prova pode ser:

- casual ou simples: preparada ou produzida no curso da demanda ou, por medida acauteladora, como preparatória dela.
- pré-constituída: previamente criada com a finalidade probatória em futura demanda hipotética.

Feitas essas considerações, e cumpridos os meios para apuração da prova, é necessário que se proceda à sua apreciação e à sua valorização, presentes na figura do juiz. É o juiz o detentor da decisão, a ele é conferido o poder de aceitar e apreciar a prova. O juiz formará livremente o seu convencimento considerando:

a) que só pode admitir prova que se inclua nos meios de prova judicialmente permitidos;

- b) exame e análise das provas, comparando-as, mostrando o valor, as falhas e a imprestabilidade de cada uma, e a indicação dos meios e os motivos de sua convicção.

Na Legislação Brasileira, por influência das Ordenações Filipinas, as provas admitidas estão computadas do artigo 342 ao 443 do Código de Processo Civil (lei nº 5869, de 11 de janeiro de 1973) e contemplam:

- depoimento pessoal (do artigo 342 ao 347);
- confissão (do artigo 348 ao 354);
- exibição de documento ou coisa (do artigo 355 ao 363);
- documento (do artigo 364 ao 399);
- testemunha (do artigo 400 ao 419);
- perícia (do artigo 420 ao 439);
- inspeção judicial (do artigo 440 ao 443)

### **3.2 A perícia contábil como prova judicial**

Sob a ótica do Código de Processo Civil, a perícia ocorre quando o juiz admite o pedido das partes, que a ela recorrem para obter informações técnicas adicionais ou melhor qualificadas sobre determinado assunto. Dessa maneira, destaca-se a perícia como instrumento que se reveste da legalidade que lhe é outorgada pelo juiz. “A perícia não tem a mesma conotação das outras provas, eis que até mesmo não

pode ser considerada como uma prova, mas como uma interpretação da prova dada por um especialista.”<sup>67</sup>

Para Santos<sup>68</sup>, ora a perícia terá por finalidade a percepção de fatos, isto é, a sua verificação, sua “acertação”, ora a apreciação dos fatos. Ainda para ele, na maior parte dos casos as duas atribuições se conjugam, realizando-se a perícia não só para verificação dos fatos como também para sua apreciação. Conclui, afirmando que “a perícia consiste no meio pelo qual, no processo, pessoas entendidas e sob compromisso verificam fatos interessantes à causa, transmitindo ao juiz o respectivo parecer [sic]”.

A posição de Mattirrolo, quando define que “a perícia é o testemunho de uma ou mais pessoas peritas para o conhecimento de um fato, cuja existência não pode ser averiguada ou juridicamente apreciada sem o concurso de especiais conhecimentos científicos ou técnicos”<sup>69</sup>, é criticada por Santos quando afirma que a definição de Mattirrolo “peca por dar lugar a que se confunda o depoimento com o parecer, a testemunha com o perito”<sup>70</sup>.

Sob esse mesmo aspecto, Malatesta aponta

alguns pontos distintivos existentes entre testemunho e perícia: Esta (espécie de testemunha) tem por objeto a percepção das coisas não perceptíveis pelo comum dos homens – “primeira e fundamental diferença entre a perícia e o testemunho comum”. O perito é uma testemunha nomeada depois do fato (*post factum*), ao passo que a testemunha comum é uma testemunha casual do fato (*in factum*) e, por conseguinte, o perito é uma testemunha substituível enquanto a testemunha comum não o é<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> PRUNES, José Luiz Ferreira. *A Prova Pericial no Processo Trabalhista*. 2ª ed., São Paulo, LTR, 1995, p. 29.

<sup>68</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, pp. 28-36.

<sup>69</sup> *Apud* SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 35.

<sup>70</sup> *Id.*, *ib.*, p. 35.

<sup>71</sup> *Apud* PRADO, Luiz Regis. *Falso Testemunho e Falsa Perícia*. 2ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1994, pp. 86-7.

Santos menciona, de maneira lógica e sensata, que

acertado seria se apenas se sustentasse que o perito não é fonte de prova. Realmente, o perito, diversamente da testemunha, não é fonte de prova, como tal considerada a coisa material de onde se tira o conhecimento (a testemunha, a parte, a coisa ou a pessoa objeto da vistoria ou do exame). Fonte de prova seria a pessoa, coisa ou lugar objeto da perícia<sup>72</sup>.

Em consonância, Oliveira Neto *et alii* citam que a

perícia é um dos meios utilizados em juízo para se provar a existência de fatos alegados ou contestados pelas partes, devendo sempre ser desenvolvida por especialista da área relativa à questão discutida nos autos [...]. A perícia, em suas diversas modalidades, tem papel relevante no âmbito da justiça, por ser um dos meios de transformar os fatos alegados em certeza jurídica<sup>73</sup>.

A essas considerações, Brandimiller harmoniosamente expõe que “o mais importante para os que praticam a perícia judicial é imbuir-se de que a função da prova pericial, para a qual contribuem o perito e os assistentes, é apresentar para o juízo todos os elementos e considerações técnicas relevantes para a apreciação dos fatos controversos e para o julgamento da ação”<sup>74</sup>.

Indiscutivelmente, os fatos, cuja verificação dependa dos conhecimentos especiais que o juiz não tem, são o objeto da perícia. “Não quaisquer fatos, mas os influentes, relevantes, concludentes, além de controvertidos, são passíveis de prova em juízo.”<sup>75</sup> Assim, os fatos, objeto da perícia, serão aqueles que não podem ser averiguados por meio do conhecimento ordinário, ou seja, que o juiz não pode obter mediante outros meios de prova, tais como confissão, testemunho e documentos.

<sup>72</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 32.

<sup>73</sup> OLIVEIRA NETO, Carlos Elmano *et. alii*, *op. cit.*, p. 1.

<sup>74</sup> BRANDIMILLER, Primo A. *Perícia Judicial: em Acidentes e Doenças do Trabalho*. São Paulo, Editora SENAC, 1996, p. 44.

<sup>75</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 140.

Ao juiz, segundo Santos<sup>76</sup>, é concedida, pela lei processual, a faculdade de resolver, com a mais ampla liberdade, quanto à admissão da prova pericial. Mas essa liberdade deve ser entendida e utilizada dentro de certos limites. Este autor conclui que a liberdade do juiz, no tocante à admissão, se condiciona à utilidade da perícia.

O momento da proposição da perícia, segundo Santos, via de regra, é aquele “antes da conclusão para o despacho saneador<sup>77</sup>. Poderá o autor formular o pedido de perícia na própria inicial e o réu na contestação. Um e outro, ou ambos conjuntamente, quando não o tenham feito num desses atos, poderão requerê-la por petição até o momento da conclusão dos autos para a prolação do despacho saneador”<sup>78</sup>. Observa-se, porém, que o momento em que se faz necessária a realização da perícia é aquele indicado pelo juiz, em conformidade com as circunstâncias e as conveniências lógicas na seqüência em que ocorrem os atos judiciais.

A perícia será de natureza contábil, e nesse caso denominada de perícia contábil, sempre que o assunto a ser esclarecido se referir a matéria ligada às ciências contábeis.

---

<sup>76</sup> *Id., ib.*, p. 210.

<sup>77</sup> Por “despacho saneador entende-se a decisão ou deliberação tomada pelo juiz, a respeito do processo que lhe vai às mãos após a contestação, em virtude da qual expurga o mesmo de todas as irregularidades e vícios, para que prossiga livre de qualquer nulidade. E assim chegue à audiência de instrução e julgamento”. (SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999, p. 260.)

<sup>78</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 199.

### 3.3 A Contabilidade como instrumento para caracterizar e validar a perícia contábil como meio de prova

Tal qual o Direito, a Contabilidade nasceu da necessidade de o homem viver em sociedade, isto é, de promover uma melhor interação, garantindo seus direitos, impondo deveres com a finalidade de proporcionar um relacionamento harmônico. Cada cidadão age de acordo com condições impostas por leis, decretos, atos normativos etc. decorrentes da necessidade do melhor convívio.

Faria considera que “o direito apresenta uma dupla finalidade: a segurança nas relações humanas e a justiça. Se o fim mediato do direito é garantir a ordem e paz na atividade humana social, o seu fim último é a realização de justiça”<sup>79</sup>. A aplicação da justiça, continua o autor, é “a virtude segundo a qual alguém dá a outrem o que lhe é devido segundo o princípio de igualdade”.

“O Direito tem por função apreender os interesses materiais e ideais dos homens e tutelá-los, na medida em que eles se apresentem como dignos de proteção e tutela. Muito freqüentemente, talvez sempre, a proteção de um interesse pelo Direito significa a postergação doutro interesse.”<sup>80</sup>

D'Áurea define que:

[...] a contabilidade tem sempre tido por objeto a riqueza individualizada – patrimônio –, o seu fim é registrar a riqueza em dado momento – capital ou patrimônio –, e as mutações dessa riqueza; determinar o estado conseqüente da riqueza, demonstrando as causas da sua variação específica e quantitativa; os seus meios: a conta e o método de registro, com aplicação do cálculo e dos conhecimentos atinentes à matéria<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> FARIA, Anacleto de Oliveira. *Instituições de Direito*. 4ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 10.

<sup>80</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. J. Batista Machado (trad.), 6ª ed., São Paulo, LEAL, 1983, pp. 368-99.

<sup>81</sup> D'ÁUREA, Francisco. *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. São Paulo, Departamento de Cultura e Ação Social, 1949, p. 106.

Iudícibus, ao referir-se à história da Contabilidade e sua evolução, comenta que “a preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante no homem da Antigüidade (como hoje também o é)”<sup>82</sup> (grifo nosso).

A Contabilidade, durante sua evolução, agregou “elementos” que possibilitam oferecer aos seus usuários regulamentos, normas e métodos adequados a controlar e analisar o patrimônio, quer de pessoa física ou jurídica, colocados sob sua guarda. Nesse sentido, há interligação com o Direito, à medida que um regulamenta os interesses materiais e o outro os controla e supervisiona.

A interligação entre o Direito e a Contabilidade pode ser resumida nas palavras de Frederico Herrmann Júnior:

A ação do homem, desenvolvida para a consecução do seu bem-estar, envolve sempre operações de natureza econômica, e, evidentemente, em virtude da divisão geral do trabalho, opera relações entre indivíduos, tornando assim indispensável a distinção entre “o meu e teu”, de onde nascem as relações tuteladas pelo Direito. Não diremos que o Direito não possa existir sem a Contabilidade, mas podemos afirmar que a justiça em regra não é possível, nem segura, sem o concurso da Contabilidade. Na vida social os fatos econômicos envolvendo interesses de indivíduos e de grupos de indivíduos se sucedem com a velocidade de um verdadeiro turbilhão. E nesse suceder de negócios de relações jurídicas, cada indivíduo, para a sua própria informação e para o esclarecimento das dúvidas eventuais, deve manter registro muito minucioso dos bens que possui, dos seus direitos e das suas obrigações. Somente mercê da Contabilidade, os fatos econômicos podem ser devidamente classificados e, por via de consequência, somente com boa Contabilidade a vida social e econômica pode desenvolver-se dentro de um regime de absoluta ordem.<sup>83</sup>

O referido autor conclui que

o Direito é uma ciência que rege os fatos sociais e econômicos-patrimoniais. A Contabilidade é uma ciência aplicada às riquezas e aos valores. O Direito fixa as normas para as práticas econômicas. A

<sup>82</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio. *Teoria da Contabilidade*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 1995, pp. 28-9.

<sup>83</sup> HERRMANN JÚNIOR, Frederico. Parecer nº 24. *In: III CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE*, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 1935, p. 544.

Contabilidade lhes dá vida e as movimentada. Não é absolutamente possível organizar uma contabilidade em contradição com os princípios jurídicos. Daí a consequência lógica de que o Direito traça as leis gerais e os princípios de que a Contabilidade deduz fórmulas e resultados práticos<sup>84</sup>.

Não obstante a interligação entre o Direito e a Contabilidade, no que diz respeito ao zelo que cada um, em sua forma, oferece ao patrimônio individual ou em grupo, ambos apresentam arcabouços e formas diferenciados em si. Nesse sentido, observa-se a forte influência do Direito sobre a Contabilidade, notadamente no campo fiscal, limitando a evolução e dificultando a adoção de princípios contábeis adequados.

Considerando-se as características peculiares de cada ciência e o seu objetivo comum, que é o patrimônio, infere-se que a Contabilidade serve ao Direito, como instrumento de prova, quando se busca o objetivo de identificar naquela, com a certeza requerida, os fatos modificativos, causadores das variações da situação patrimonial, sobre os quais a Contabilidade exerce o domínio e os registros de controle.

Em sendo a prova obtenção da certeza do fato verídico e entendendo-se por instrumento todo meio para se chegar a um objetivo, o resultado a que se propõe o Direito, na aplicação da justiça, numa ação de cobrança, por exemplo, é a garantia de receber o que é devido ao autor da ação, desde que verídica a reivindicação; e o resultado apurado pela Contabilidade, no mesmo exemplo, é a informação documentada do fato que provocou as modificações ocorridas no patrimônio do referido autor, por meio dos registros que possibilitem a análise e a verificação dessas modificações. A perícia contábil torna-se, assim, o meio de prova ou o caminho para averiguar a maneira pela qual se alcançará a certeza do fato

---

<sup>84</sup> *Id., ib.,* p. 549.

efetivamente ocorrido; e a Contabilidade, o instrumento de que ela, a perícia, se vale para identificar e apurar a veracidade dos direitos pleiteados.

### **3.3.1 O Sistema de Informações Contábeis como fonte de informação**

O conceito de informação, tanto do ponto de vista popular quanto do ponto de vista científico e econômico, envolve um processo de redução de incertezas. A informação é o conhecimento disponível, para uso imediato, que permite orientar a ação ao reduzir a margem de incerteza que cerca as decisões cotidianas, ou seja, auxilia na otimização das tomadas de decisões.

O valor da informação será definido pelas características intrínsecas de cada usuário, pela quantidade de informação de um determinado tipo que o usuário está apto a receber, ou seja, o que tem valor é o que é útil para este. Para que atenda às suas finalidades, é necessário que as informações sejam relevantes, confiáveis e estejam disponíveis a todos, no tempo e no formato corretos.

De acordo com a publicação feita em 5 de fevereiro de 1986 pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) – Deliberação CVM n.º 29 –, que aprova e referenda a “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade” proposta pelo Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores), a qual foi encaminhada pelo Ipecafi (Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), “a Contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informação e Avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Segundo Riccio, o Sistema de Informações Contábeis – SIC – caracteriza-se como um sistema amplo, voltado para a empresa, que abrange “não somente a Contabilidade Financeira (Nível Operacional), mas também a Contabilidade Gerencial (Nível Tático)”<sup>85</sup> e os elementos do que o autor denominou de “Contabilidade Estratégica”.

Em consonância, Gomes argumenta que um dos objetivos do SIC é “prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis Operacional, Tático e Estratégico da empresa, e também para usuários externos a ela”<sup>86</sup>.

Assim, observa-se que o SIC não se restringe simplesmente ao mero registro de informações sobre modificações ocorridas no patrimônio, é, outrossim, um instrumento para administração e controle empresarial voltados ao interesse do usuário e de suas decisões.

Padoveze considera que as saídas do sistema podem

ser efetivadas sob qualquer meio de comunicação:

- a) sob a forma de relatórios contábeis;
- b) sob a forma de análises contábeis;
- c) sob a forma de informação eletrônica integrada para usuário específico, dentro e fora da empresa;
- d) sob a forma de informação eletrônica para qualquer usuário da empresa;
- e) sob a forma de interfaces contábeis com outros sistemas de informações dentro da empresa;
- f) sob a forma oral, como consultoria, assessoria ou apresentação formal para os diversos níveis gerenciais da empresa;
- g) sob a forma oral ou de apresentação organizada para usuários externos à empresa ou grupos organizados diretamente interessados;

---

<sup>85</sup> RICCIO, Edson Luiz. *Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação*. São Paulo, USP, 1989, p. 124. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

<sup>86</sup> GOMES, Sonia Maria da Silva. *O Uso das Informações Contábeis como um Instrumento Orientador das Negociações Trabalhistas no Brasil*. São Paulo, USP, 1998, p. 19. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

- h) sob a forma de palestras e treinamentos para usuários internos e externos etc <sup>87</sup>.

D'Áurea, ao observar o aspecto da Contabilidade como sistema, menciona que

a contabilidade se manifesta pelo princípio geral do controle do sistema, na trajetória existencial, desde o levantamento inicial, através de suas variações, até a sua determinação em qualquer instante.

O método contábil se particulariza nas suas funções escriturais e expositivas, isto é, do registro cronológico dos fatos, da coordenação destes e exposição de estados do sistema, suas variações e seus resultados.

A função expositiva se realiza por múltiplas formas e tem por fim atestar a regularidade da escrituração, oferecendo informações exatas e elucidativas sobre como se comportou o sistema no ciclo considerado<sup>88</sup>.

A missão da Contabilidade é, pois, a produção de informações úteis aos usuários receptores, transformando-se em um sistema de informação que, na realidade, é um grande banco de dados à disposição dos diversos tipos de usuário que se utilizam dela para a elaboração de relatórios. As informações geradas pela contabilidade partem de seu objeto primordial, que consiste em estudar e informar as variações possíveis na situação patrimonial das entidades. Sob esse prisma, pode-se inferir a Contabilidade como um sistema que permite identificar as variações patrimoniais.

No momento em que o usuário caracteriza-se na pessoa do perito contábil, as informações por ele coletadas tomarão a forma de relatório de cunho específico e especializado, que servirá de orientação no julgamento do fato em discussão.

---

<sup>87</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise*. São Paulo, Atlas, 1998, pp.117-8.

<sup>88</sup> D'ÁUREA, Francisco. *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. São Paulo, Departameto de Cultura e Ação Social, 1949, pp. 378-80.

## CAPÍTULO 4

### CONSIDERAÇÕES SOBRE A FIGURA DO PERITO

#### 4.1 Considerações iniciais

A origem do termo perito<sup>89</sup> vem do latim *peritu* e significa aquele que entende, conhece profundamente, que sabe por experiência; em inglês derivou para *expert* e em francês para *expertise*. É aquele que, especialmente, pode conhecer e entender determinados fatos ou que por sua técnica ou ciência, normalmente, interpreta o significado de tais fatos.

Em linguagem jurídica, perito, também conhecido por louvado, é pessoa que, nomeada pelo juiz ou escolhida pelas partes, em um litígio<sup>90</sup> vai participar de ou realizar uma perícia, considerando a utilidade de seus conhecimentos específicos em relação à matéria sobre a qual não versa o juiz, ou seja, “no conceito jurídico, por perito entende-se o homem hábil (experto), que, por suas qualidades ou conhecimentos, está em condições de esclarecer a situação do fato ou do assunto que se pretende aclarar ou pôr em evidência, para uma solução justa e verdadeira da contenda”<sup>91</sup>.

Nesse sentido, conforme mencionado no *caput* do artigo 145 do CPC, “quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido

---

<sup>89</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Editora Nova Fronteira, 1996.

<sup>90</sup> Litígio é a controvérsia formada em juízo a respeito do direito ou da coisa que serve de objeto da ação ajuizada.

<sup>91</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999, p. 605.

por perito”, e no § 1º do artigo 421: “Incumbe às partes indicar assistentes técnicos”, observa-se:

- ser o perito pessoa de conhecimento específico cujos serviços estão à disposição do judiciário, ora diretamente ligado ao juiz ora diretamente ligado às partes;
- ser denominado perito o profissional, nomeado pelo juiz, cujos conhecimentos se fazem necessários para esclarecimento de matéria técnica ligada aos fatos alegados no litígio;
- ser denominado assistente técnico o profissional indicado pelas partes e cujos conhecimentos irão auxiliá-las na garantia dos direitos sobre os fatos alegados.

Como se pode observar pelo exposto, além da figura do perito, há que se lembrar do assistente técnico, cuja função difere da do primeiro, apesar das semelhanças, quanto aos *modi operandi* individuais. Por exemplo, “ao passo que o perito era, como o é em face da lei vigente, o sujeito ativo da perícia, no assistente técnico se viam o assessor da parte e o fiscal do perito, sem embargo de, na prática, [...], colaborar com o seu fiscalizado para a maior segurança e perfeição da prova resultado da perícia”<sup>92</sup>.

Em concordância com Santos, Monteiro comenta:

Uma das grandes diferenças que leva ao tratamento desigual reside no fato de o perito judicial ser “auxiliar da justiça”, prestando um “*munus público*” e estando equiparado, para efeitos penais, ao funcionário público. Já o assistente técnico é pago pela parte que o indicou e para ela trabalha, podendo, assim, dar uma “maior elasticidade à sua crítica técnica”, diferentemente do perito judicial, que deve permanecer imparcial entre o autor e o réu, respondendo, fundamentalmente, às questões, mas sem lhes dar a “elasticidade” permitida ao assistente técnico<sup>93</sup>.

<sup>92</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 58.

<sup>93</sup> MONTEIRO, Samuel. *Da Prova Pericial*. 1ª ed., São Paulo, Edições Aduaneiras, 1985, vols. I e II, pp. 279-80.

Ao perito cabe, na atribuição de suas funções, questionar a natureza dos fatos instados pelo julgador e pelos litigantes como parte do que é discutido nos autos. Tem por competência relatar e transcrever elucidativamente o que o juiz não consegue interpretar. Ao assistente técnico compete, na atribuição de suas funções, assistir às partes quando da elaboração dos quesitos, acompanhar os procedimentos elaborados pelo perito e emitir parecer sobre o laudo pericial.

A escolha do perito, segundo as normas em vigor, é atribuição exclusiva do juiz, mas a lei não determina com especificidade como e quem deve ser o perito, embora apresente alguns requisitos que servem de base para sua escolha, conforme exposto no artigo 145 do CPC.

§ 1º Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, devidamente inscritos no órgão de classe competente, respeitado o disposto no Capítulo VI, seção VII, deste Código.

§ 2º Os peritos comprovarão sua especialidade na matéria sobre que deverão opinar, mediante certidão do órgão profissional em que estiverem inscritos.

§ 3º Nas localidades onde não houver profissionais qualificados que preencham os requisitos dos parágrafos anteriores, a indicação dos peritos será de livre escolha do juiz.

Os assistentes técnicos indicados no processo, escolhidos e contratados pelas partes, não encontram no CPC especificidade no tocante a suas características profissionais, tampouco exigências sobre a questão da habilitação legal. A esse respeito, Brandimiller menciona: “O CPC é omissivo no tocante à habilitação profissional dos assistentes das partes, referindo-se apenas à exigida do profissional nomeado pelo juízo. O que é de se compreender, posto que a indicação de assistente técnico não-qualificado para o exame da matéria submetida à perícia prejudicará apenas a própria parte que o indicou”<sup>94</sup>.

---

<sup>94</sup> BRANDIMILLER, Primo A. *op. cit.*, p.55.

Em resumo, a prestação de serviços do profissional atuante, direta ou indiretamente, requer deste conhecimento técnico e experiência profissional. Terá, sob a visão do Direito, o título de perito quando nomeado pelo juiz e o de assistente técnico quando indicado no processo e contratado pelas partes.

Diferente é o entendimento oferecido pelo CFC, por meio das NBC P 2, que consideram o profissional atuante sempre como um contador, quer do juiz, quer da parte, e agirá estritamente dentro dos limites da técnica contábil. Também para Ynel Alves de Camargo

o fato de ter sido contratado por uma das partes interessadas não o obriga a violentar a pureza da técnica, faltar com a verdade e agir como se fosse advogado da parte contratante. São o perito-contador e o perito-contador assistente peritos. As atribuições diferem: o perito-contador elabora o laudo, enquanto que o perito-contador assistente emite parecer sobre esse laudo. Mas, para que essa tarefa seja realizada, hão, necessariamente, de trilhar o mesmo caminho: a perícia.<sup>95</sup>

Vê-se então que as NBC P 2 estabelecem o título de perito-contador ao contador nomeado pelo juiz e de perito-contador assistente ao contador indicado pelas partes, colocando em igualdade de condições os direitos e deveres desses profissionais quando no exercício de suas funções. Não obstante essa diferenciação na nomenclatura estabelecida pelas NBC P 2 e pelo CPC, subentendem-se as seguintes características das atribuições desses profissionais:

- O perito-contador, nomeado pelo juiz, é profissional de sua confiança, de sua livre escolha e tem como atribuição utilizar todos os meios necessários ao esclarecimento da matéria contábil em questão. É assessor do juiz em matéria técnico-contábil.

---

<sup>95</sup> CAMARGO, Ynel Alves de. Entrevista concedida à autora. (apontamentos). Santos, maio de 1999.

- O perito-contador assistente é indicado pela parte, e sua função reside em analisar, emitindo seu parecer, o laudo elaborado pelo perito-contador.

#### **4.1.1 Requisitos do perito-contador**

O perito-contador executará seus serviços com base nos aspectos e temas incluídos no processo, tendo em vista os fatos duvidosos, passíveis de perícia para elucidá-los. A atividade do perito poderá dizer respeito à própria coleta dos fatos, assim como à interpretação destes ou somente à sua inteligência.

Em qualquer dos casos, o perito incluirá sempre como parte de suas responsabilidades, paralelamente à realização de sua missão pericial, prevenir-se e manter-se permanentemente em estado de alerta para julgar, ponderar e avaliar a normalidade ou não das evidências apuradas, à luz do que conhece como padrão de procedimentos, quanto a negligência, imprudência ou imperícia presentes nos atos praticados na origem dos fatos em litígio.

Analisando o desempenho da função e como forma de orientação para realizá-la com eficiência, Alberto<sup>96</sup>, Ornelas<sup>97</sup>, D'Áurea<sup>98</sup>, Amaral Santos<sup>99</sup>, Santos<sup>100</sup>, Lopes de Sá<sup>101</sup> e Monteiro<sup>102</sup> apontam alguns requisitos necessários, que, considerando suas similaridades, podem ser resumidos em três requisitos fundamentais, conforme tabela a seguir:

<sup>96</sup> ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1996, pp. 55-68.

<sup>97</sup> ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1994, pp. 42-4.

<sup>98</sup> D'ÁUREA, Francisco. *Revisão e Perícia Contábil – Parte Teórica*. 3ª ed., São Paulo, Cia Editora Nacional, 1962, pp. 35-6.

<sup>99</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 73.

<sup>100</sup> SANTOS, João Luiz dos. *Perícia em Contabilidade Comercial*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1961, p. 13.

<sup>101</sup> LOPES DE SÁ, Antonio. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1994, p. 22.

<sup>102</sup> MONTEIRO, Samuel. *Da Prova Pericial*. 1ª ed., São Paulo, Edições Aduaneiras, 1985, vols. I e II, pp. 72-3 e 157.

Tabela 1 – Requisitos fundamentais e requisitos necessários – similaridade

Requisitos fundamentais	Requisitos necessários segundo seus autores	
	Requisito	Autor
1. Conhecimento técnico e científico	a) competência e capacidade	Amaral Santos
	b) conhecimento técnico-contábil	Santos
	c) competência técnica da sua especialização	D'Áurea
	d) conhecimentos técnicos ou científicos	Monteiro
	e) conhecimento teórico da contabilidade	Lopes de Sá
	f) conhecimento geral de ciências afins à contabilidade	
	g) cultura geral e contábil	Ornelas
	h) conhecimentos gerais de outras áreas correlatas, como: matemática financeira, estatística, assuntos tributários, técnicas e práticas de negócio, entre outras	
	i) educação formal	Alberto
	j) conhecimentos contábeis essenciais	
	k) conhecimentos jurídicos	
l) conhecimentos de lógica formal e aplicada		
m) conhecimento de português instrumental		
2. Experiência Profissional	a) experiência nos processos e usos comerciais	Santos
	b) experiência na função	D'Áurea
	c) experiência profissional	Monteiro
	d) conhecimento prático das tecnologias contábeis	Lopes de Sá
	e) prática investigativa	Ornelas
3. Atitude positiva	a) condições pessoais adequadas	Amaral Santos
	b) diplomacia no modo de agir	Santos
	c) perspicácia	
	d) qualidades morais	D'Áurea
	e) idoneidade moral	Monteiro
	f) perspicácia	Lopes de Sá
	g) perseverança	
	h) sagacidade	
	i) índole criativa e intuitiva	
	j) caráter de independência	
	k) virtude moral e ética	
l) postura investigativa	Ornelas	
m) formação moral elevada		
n) imparcialidade		

Tais requisitos podem ser explanados como segue:

#### A – CONHECIMENTO TÉCNICO E CIENTÍFICO:

O conhecimento técnico ou científico, ou mesmo técnico e científico, ao qual as normas e os textos fazem referência, não tem o sentido *stricto* corrente, revestido das características acadêmicas. O alcance da expressão é mais próximo do que se conhece como conhecimento especializado, cuja proficiência pode ter sido adquirida até pela vivência prática, sem a escolaridade formal da formação técnica ou científica, a não ser nos casos das especializações, consideradas de nível superior, definidas pelo consenso universal ou por legislações específicas. Nada impede, portanto, que o conhecimento necessário ao esclarecimento ou julgamento de uma causa seja o de um sapateiro, açougueiro, colhedor de café ou tecelão, cujo ofício fora transmitido informalmente.

Ser versado nos rudimentos e pormenores da teoria avançada da área científica pertinente ao tema do litígio não é, pois, a exigência imposta para identificar o especialista capaz de elucidar a questão.

O *stricto sensu*, porém, é exigido dos profissionais cuja especialização é definida por lei como sendo de formação universitária, com delimitação das suas áreas de atuação, permeadas por um conjunto de regras que incluem, dentre outros, regulamentos e normas que definem a habilitação profissional específica e a exigência de registros competentes. Conta com o instituto dos órgãos legalmente constituídos para fiscalização do exercício profissional. São exemplos dessa categoria de especialistas médicos, engenheiros, advogados, arquitetos, geólogos, economistas, contadores e assemelhados que, comprovadamente, cursaram escolaridade formal e possuem registros competentes que lhes conferem as prerrogativas indispensáveis para o exercício profissional.

O perito-contador pertence a essa categoria, de quem é exigida a formação em nível superior em curso específico e regulamentado de Ciências Contábeis, sendo o seu órgão de registro e fiscalização o Conselho Regional de Contabilidade da região – Unidade de Federação – onde atue profissionalmente.

A exigência do conhecimento técnico faz parte das precauções indispensáveis voltadas para o cuidado de se evitar a ocorrência de falhas de interpretação ou análise dos fatos, ainda que involuntariamente, o que poderia resultar em prejuízo ou danos às informações fornecidas.

#### B – EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL

Quando em atividade, o perito não raras vezes se depara com fatos que requerem, para sua compreensão, conhecimento adquirido pela prática. Observa-se, então, que a teoria é um conjunto de conhecimentos transmitido de maneira sistemática e padronizada que propõe explicar e elucidar eventos de uma atividade prática; em contraposição, a prática possibilita exercitar a teoria de maneira a que duas pessoas possam ter conclusões diferentes sobre um mesmo fato.

Convém observar, outrossim, que a quantificação e a exposição da realidade permitem ao juiz qualificar ou valorizar a aplicação da norma jurídica.

Segundo Monteiro:

Não basta, porém, o diploma e o registro no Conselho, é necessário que o perito tenha ou experiência profissional na matéria objeto da perícia, o que só é possível com a vivência profissional na área respectiva. Essa cautela é importante por parte do magistrado, que não deve confiar nos “cartões de visita” do perito ou candidato a perito, sob pena de vir a sofrer agravos junto ao Tribunal, por causa da inexperiência do perito que nomeou<sup>103</sup>.

---

<sup>103</sup> MONTEIRO, Samuel, *op. cit.*, p. 73.

### c) ATITUDE POSITIVA

As informações fornecidas pelo perito, não raro, servirão como base para a tomada de decisão do juiz, do que decorre a necessidade de se observar a integridade desse profissional. A esse respeito Monteiro observa que “um dos requisitos indispensáveis ao perito judicial, como auxiliar da justiça, elemento de absoluta confiança do juiz que vai julgar a causa e, sobretudo, elemento que deve ser imparcial a toda prova, diz respeito à idoneidade moral do perito, condição reconhecida unanimemente pela doutrina”<sup>104</sup>.

Diante do exposto, parece-nos adequado o que menciona Prunes: “O que se exige do experto, portanto, é que se encontre entre os melhores de sua especialidade, qualquer que seja, por mais exótica e rara”<sup>105</sup>.

#### **4.1.2 Requisitos do perito-contador sob o aspecto de prestador de serviços**

A perícia contábil, como instrumento de prova, fornece suporte para a tomada de decisão em uma ação judicial, e a agilidade na resolução dessa ação depende da consistência resultante do trabalho pericial. Essa consistência deve cumprir os objetivos técnicos e as expectativas intrínsecas da ação judicial. Para tanto, cabe ao perito buscar o melhor resultado, tendo em vista que seu bom desempenho está alinhado à expectativa do usuário de seus serviços.

Berry *et al* afirmam que “as expectativas dos clientes desempenham um papel central na avaliação de um serviço”<sup>106</sup>. Continuam, contudo, os autores

---

<sup>104</sup> *Id., ib.*, p. 115

<sup>105</sup> PRUNES, José Luiz Ferreira, *op. cit.*, p. 167.

mencionando que “a expressão expectativas como padrão comparativo é normalmente usada em dois sentidos diferentes – aquilo que os clientes acreditam que ocorrerá quando deparam com um serviço (previsões) e aquilo que os clientes desejam que ocorra (desejos)”<sup>107</sup>. Um estudo efetuado por esses autores, na década de 80, indicou cinco dimensões gerais que influenciam as avaliações efetuadas sobre a qualidade do serviço:

confiabilidade: a capacidade de prestar o serviço prometido de modo confiável e com precisão;  
 tangíveis: a aparência física de instalações, equipamentos, pessoal e materiais de comunicação;  
 sensibilidade: a disposição para ajudar o cliente e proporcionar com presteza um serviço;  
 segurança: o conhecimento e a cortesia de empregados e sua habilidade em transmitir confiança e confiabilidade e  
 empatia: a atenção e o carinho individualizados proporcionados aos clientes<sup>108</sup>.

Tomando por base esse estudo, é possível relacionar alguns atributos aos peritos quando da realização do trabalho pericial:

- a) **Expectativa:** conhecer as necessidades do juiz tendo como propósito reduzir o seu nível de ansiedade em relação ao trabalho esperado, buscando questionamento sobre quais dúvidas o juiz espera serem eliminadas.
- b) **Competência:** ser acessível e possuir adequada capacidade de comunicação, tendo em vista facilitar o contato com as partes envolvidas nos autos. Ser cortês, buscando proporcionar contato de maneira agradável, gentil e civilizada durante as diligências, os diversos tipos de contatos com as partes e na discussão do laudo pericial. Ser capaz de mostrar conhecimento e domínio durante a

---

<sup>106</sup> BERRY, Leonard L. *et al. Serviços de Marketing: Competindo Através da Qualidade*. Beatriz Sidou (trad.), 3ª ed., São Paulo, Maltese, 1995, p. 75.

<sup>107</sup> *Id., ib.*, p. 75.

<sup>108</sup> *Id., ib.*, p. 30.

elaboração do laudo. Ter boa comunicação escrita, facilitando a compreensão do laudo pericial, utilizando-se de linguagem acessível, clara e objetiva.

- c) **Adequação:** convencer, por meio de sua competência técnica, as partes envolvidas nos autos de que a questão processual foi totalmente esclarecida mediante seu laudo.
- d) **Pontualidade:** cumprir rigorosamente os prazos estabelecidos pelo juiz, seja na entrega do laudo esperado, seja no atendimento, seja na solicitação esporádica de uma dilação de prazo, que deve ser feita em tempo hábil, com justificativas cabais. Além da pontualidade nos prazos próprios, o perito deve ter presteza no atendimento da solicitação do juiz, com cortesia e prontidão, o que equivale a agir como se estivesse à disposição, em caráter permanente, do processo em andamento, ou seja, estar preparado para sempre atender prontamente.
- e) **Confiabilidade:** o laudo deve reunir atributos técnicos da matéria, que, além de competência, prazo e adequação, se fundamenta convincentemente ao nível da solicitação ou exigência do trabalho assumido, características essa que o Perito deverá tornar presente no laudo a ser encaminhado ao juiz.

Face ao exposto, destacar a importância e relevância do papel do perito-contador parece redundante. Há, contudo, dois pré-requisitos essenciais que o perito deve possuir:

- indiscutível capacidade técnica;
- irrepreensível comportamento ético.

Embora mencionada a busca de satisfação do “cliente” (juiz) intrinsecamente ligada a sua expectativa, o atendimento dessas expectativas, porém, não deve ser o

objetivo maior a nortear o perito em sua tarefa. Há que se ponderar quanto ao conteúdo ou aos componentes dessas expectativas, para não permitir que razões de ordem subjetiva se tornem a base do trabalho a ser empreendido. Acima das expectativas, o perito-contador levará em conta as normas emanadas dos Órgãos Contábeis e as legislações pertinentes.

A competência técnica do perito, aliada a fatores como segurança, pontualidade, eficiência e confiabilidade e a conceitos, já mencionados, será responsável pela geração de um relatório (laudo ou parecer) tecnicamente irrepreensível, que fará por merecer a satisfação do “cliente”.

## **4.2 Honorários do perito e dos assistentes**

Os serviços prestados por peritos e assistentes técnicos são remunerados por meio de honorários. O dispositivo legal que rege o direito à remuneração dos peritos e assistentes encontra-se no artigo 33 do CPC, em que está expresso:

Art. 33. Cada parte pagará a remuneração do assistente técnico que houver indicado; a do perito será paga pela parte que houver requerido o exame, ou pelo autor, quando requerido por ambas as partes ou determinado de ofício pelo juiz.

Parágrafo único. O juiz poderá determinar que a parte responsável pelo pagamento dos honorários do perito deposite em juízo o valor correspondente a essa remuneração. O numerário, recolhido em depósito bancário à ordem do juízo e com correção monetária, será entregue ao perito após a apresentação do laudo, facultada a sua liberação parcial, quando necessária.

Acrescente a esse dispositivo o artigo 19, que dispõe genericamente sobre o custeio das despesas dos atos processuais:

Art. 19. Salvo as disposições concernentes à justiça gratuita, cabe às partes prover as despesas dos atos que realizam ou requerem no processo, antecipando-lhes o pagamento desde o início até sentença final; e bem ainda, na execução, até a plena satisfação do direito declarado pela sentença.

Destaque-se que entre as despesas processuais podem ser incluídos os honorários periciais, conforme o exposto no artigo 20 do CPC, segundo o qual a remuneração do assistente técnico da parte vencedora está incluída entre as despesas a serem ressarcidas ao final do processo:

Art. 20. A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios. Essa verba honorária será devida, também, nos casos em que o advogado funcionar em causa própria.

[...]

§ 2º. As despesas abrangem não só as custas dos atos do processo como também a indenização de viagem, diária de testemunha e remuneração do assistente técnico.

Resumidamente, de acordo com o preceituado nesses artigos, o juiz pode arbitrar valor para o trabalho do perito nomeado, por ele mesmo ou consultando o perito, com intuito de cobrir despesas que este deva custear de imediato, permitir a manifestação das partes sobre o assunto e determinar o depósito prévio dos honorários para posterior levantamento, quando da conclusão e entrega do trabalho pericial – podendo ser liberado parcialmente, caso o juiz entenda necessário.

Saliente-se, ainda, que é o juiz quem decide o valor correspondente aos honorários solicitados pelo perito, muito embora permita a manifestação das partes acerca desses, considerando o valor da causa e a justa remuneração do trabalho pericial.

Os honorários definidos aos assistentes técnicos das partes, porém, são de responsabilidade da parte que os tenha contratado; seu valor, momento e forma de pagamento são estranhos aos atos processuais e ao CPC. Ao término do processo, contudo, o juiz poderá determinar à parte vencida o reembolso dos honorários dos assistentes técnicos já pagos pela parte vitoriosa.

Segundo as NBC P 2, ao se estabelecerem os honorários, devem ser considerados os seguintes fatores:

- a) a relevância, o vulto, o risco e a complexidade dos serviços a executar;
- b) as horas estimadas para realização de cada fase do trabalho;
- c) a qualificação do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços;
- d) o prazo fixado, quando indicado ou escolhido, e o prazo médio habitual de liquidação, se nomeado pelo juiz;
- e) a forma de reajuste e de parcelamento, se houver;
- f) os laudos interprofissionais e outros inerentes à elaboração do trabalho; e
- g) no caso do perito-contador assistente, o resultado que, para o contratante, advirá com o serviço prestado, se houver.

Apesar da norma estabelecida pelo CPC, na prática existem exceções quanto ao recebimento dos honorários de perito em ambientes específicos onde ocorre a perícia:

- a) Nos processos da Justiça do Trabalho “os honorários periciais são pagos ao término do processo, ou seja, esgotados os recursos e transitada em julgado a sentença”<sup>109</sup>.
- b) Quando a perícia é efetuada por profissional vinculado ao órgão de Criminalística do Estado, “não há de se falar em honorários, no sentido estrito, pois que os profissionais atuantes são do quadro regular do Estado, contratados, portanto, mediante salário”<sup>110</sup>.
- c) Em se tratando de gratuidade da justiça, benefício esse previsto na lei nº1060, de 5 de fevereiro de 1950, o perito não será remunerado.

---

<sup>109</sup> BRANDIMILLER, Primo A., *op. cit.*, p. 91.

<sup>110</sup> ALBERTO, Valder Luiz Palombo, *op. cit.*, p. 155.

### 4.3 Recusa, escusa, substituição e penalidades do perito

Ainda que a nomeação como perito possa ser considerada uma distinção, “pode a pessoa indicada ser incompatível com o exercício dessa função”<sup>111</sup>. Essa incompatibilidade é estudada, considerando a “particular posição da pessoa, apontada para perito, em relação às partes na demanda ou em relação à matéria sobre que trata a perícia”<sup>112</sup>. Isso justifica a existência jurídica dos mecanismos de recusa, escusa e substituição. Considera-se a recusa, em sentido jurídico, a não-aceitação, a não-admissão ou o não-recebimento de alguma coisa caracterizada pelo ato da pessoa não querer fazer, não querer aceitar ou não querer dar alguma coisa. Muitas vezes se confunde recusa com escusa, esta, porém, caracteriza-se pela soma de razões ou de motivos alegados por alguém com a finalidade de desobrigar-se do encargo (ou obrigação) que lhe foi atribuído. A “escusa é tomada em significação mais especial: exprime a justificativa ou a justificação da recusa, equivale ao próprio motivo, causa ou razão que possam justificar para que se livre o recusante de qualquer sanção por não ter aceito, não ter feito ou não ter cumprido alguma coisa”<sup>113</sup>. A substituição, em se tratando de perícia, caracteriza-se pela nomeação de outro profissional em lugar de um para realizar o que a este tivesse sido atribuído. A substituição se efetua após aceita a escusa ou a recusa do perito nomeado.

Os artigos 134, 135, 138, 146, 423 e 424, do CPC, definem os motivos legítimos para a escusa do perito em não aceitar o encargo ou a recusa oferecida pelas partes (impugnação), bem como os motivos para substituição de um perito quando na execução de seu trabalho. Em síntese, expõem:

---

<sup>111</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 70.

<sup>112</sup> *Id.*, *ib.*, p. 71.

<sup>113</sup> SILVA, De Plácido e. *Dicionário Jurídico*. 15ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999, p. 665.

- O perito pode escusar-se do encargo e as partes recusarem sua nomeação observados os seguintes motivos:
  - inabilidade na matéria pericial para a qual foi designado;
  - ser amigo íntimo ou inimigo capital de qualquer das partes;
  - ser parente consanguíneo ou afim de alguma das partes ou de seus advogados até terceiro grau;
  - ser particularmente interessado na decisão da causa;
  - ter ele ou qualquer de seus parentes, afins ou consanguíneos até terceiro grau, interesse direto em transação em que tenha intervindo ou que esteja para intervir alguma das partes;
  - ter vínculo de natureza econômica ou financeira (passado ou presente) com as partes ou mesmo com seus patronos;
  - ter motivo de força maior, que impossibilite dedicação à perícia ou sua conclusão no prazo indicado;
  - ser diretor ou administrador de pessoa jurídica que faça parte da causa.
  
- A substituição do perito pode ocorrer:
  - por carecer de conhecimento técnico ou científico;
  - se, sem motivo legítimo, ele deixar de cumprir o encargo no prazo que lhe foi deferido.

Ressalte-se ainda que “a substituição, por falta de conhecimentos técnicos ou científicos para os trabalhos exigidos pela perícia, dentro de um raciocínio lógico e coerente, somente poderá ocorrer após a entrega do laudo pelo perito ou do laudo/crítica pelos assistentes técnicos, pois será nesses trabalhos que demonstrarão não ter os necessários e indispensáveis conhecimentos”<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> MONTEIRO, Samuel, *op. cit.*, p. 343.

No cumprimento de suas atribuições, aconselha-se o perito à observância das penalidades a ele imputadas por força dos artigos 342 e 347 do Código Penal e dos artigos 147 e 424 do CPC, cujo teor, que tem por finalidade assegurar a disciplina na condução do trabalho, segue sinteticamente apresentado:

- multa, pelo prejuízo causado na ação, se deixar de cumprir o encargo no prazo que lhe foi assinalado;
- indenização, pelos prejuízos que causar à parte, se, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas;
- inabilitação, por dois anos, para participar de outras perícias, considerados os mesmos motivos do item anterior;
- sujeição às sanções penais estabelecidas pelo Código Penal;
- reclusão, de um a três anos, e multa, se fizer afirmação falsa ou negar ou calar a verdade, em processo judicial ou administrativo ou em juízo arbitral, por falsa perícia;
- detenção, de dois a três anos, e multa, se inovar, artificiosamente, na pendência de processo civil ou administrativo, o estado de lugar, de coisa ou de pessoa, com o fim de induzir a erro o juiz, por fraude processual.

Por fim, “requer-se do perito absoluta lealdade no desempenho de sua função. Mesmo porque do perito se reclama colaboração de capital importância na obra de instrução da causa e tal colaboração dele, e não de outrem, se exige pela confiança que inspira às partes e ao juiz”<sup>115</sup>.

---

<sup>115</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 98.

#### 4.4 Responsabilidades do perito e dos assistentes

“A delicadeza da função do perito-contador, por seus efeitos materiais, morais, legais e sociais, cria responsabilidades profissionais inerentes ao rigor das afirmações e dos conceitos emitidos em forma de pareceres.”<sup>116</sup>

O reflexo de uma perícia desonesta, realizada com o intuito de distorcer a realidade de um fato, é sempre negativo e prejudicial a alguém, pois uma decisão qualquer, baseada na interpretação distorcida de um fato, poderá provocar danos irreparáveis. No processo judicial, uma falsa perícia, ou mesmo uma perícia tendenciosa, poderá induzir o juiz à aplicação de penas indevidas a qualquer das partes. Essa é a razão que define a responsabilidade do perito, a qual decorre do cumprimento da tarefa a ele incumbida.

Responsabilidade, termo originário do latim *respondere*, significa garantir, “assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou ou do ato que praticou”<sup>117</sup>. Tem “ampla significação, revela o dever jurídico, em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de fato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais, que lhes são impostas”<sup>118</sup>.

Assim, as responsabilidades atribuídas ao profissional enquanto perito, concordam D’Áurea<sup>119</sup>, Brandimiller<sup>120</sup>, Lopes de Sá<sup>121</sup>, Oliveira Neto<sup>122</sup> e Alberto<sup>123</sup>,

---

<sup>116</sup> D’ÁUREA, Francisco, *op. cit.*, p. 218.

<sup>117</sup> SILVA, De Plácido e, *op. cit.*, p. 713.

<sup>118</sup> *Id. ib.*, p. 713.

<sup>119</sup> D’ÁUREA, Francisco, *op. cit.*, pp. 18-9, 222-23.

<sup>120</sup> BRANDIMILLER, Primo A., *op. cit.*, pp. 262-3.

<sup>121</sup> LOPES DE SÁ, Antonio, *op. cit.*, pp. 112-3.

<sup>122</sup> OLIVEIRA NETO, Carlos Elmano *et al*, *op. cit.*, pp. 15-6.

<sup>123</sup> ALBERTO, Valder Luiz Palombo, *op. cit.*, pp. 72-80.

estão intrinsecamente ligadas ao trabalho pericial, que produz efeitos de ordem relevante nas controvérsias, sendo classificadas, genericamente, em:

- Responsabilidade penal: derivada de imposição ou regra legal, determina a obrigação de reparar o dano nos casos especificados em lei. A essa responsabilidade ligam-se, intrinsecamente, as sanções oferecidas na lei penal.
- Responsabilidade civil: designa a obrigação de reparar o dano causado a outrem. Pode ter como causa, segundo Silva<sup>124</sup>, ato ilícito pelo qual, em virtude de regra legal, se responde ou se é responsável.
- Responsabilidade social e moral: é expressa em decorrência dos efeitos que o trabalho pericial produz, fornecendo informações com a finalidade de dirimir dúvidas e esclarecer fatos controversos para definição de litígios.

---

<sup>124</sup> SILVA, De Plácido e, *op. cit.*, p. 713.

## CAPÍTULO 5

### ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PERÍCIA CONTÁBIL

#### 5.1 Breve descrição da cronologia pericial

A perícia é regulamentada pelo capítulo 2 do Código de Processo Penal nos artigos 158 e 184, quando o fato em questão for pertinente à área criminal, e do artigo 420 ao 440, do Código de Processo Civil, quando a pendência tratar de aspectos civis e versar sobre o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas e suas mutações.

O trabalho pericial começa quando, ao verificar sua necessidade, o magistrado admite ou requer a produção da prova pericial contábil e, por consequência, nomeia o perito-contador, passível de substituição. Após a nomeação do perito, o juiz concederá prazo de dez dias para manifestação das partes e apresentação dos quesitos (CPC, artigo 422) e cinco dias para indicação de assistentes técnicos das partes (CPC, artigo 421 § 1º). Decorrido o prazo, o perito tomará conhecimento de sua nomeação por meio de intimação<sup>125</sup>, pela qual é convocado a inteirar-se da matéria pericial que lhe é incumbida. É nesse momento que se inicia o efetivo envolvimento do perito com determinado processo pericial.

Ao tomar conhecimento de sua nomeação, o perito deve retirar em carga os autos do processo para estudo, sendo responsável por seu zelo. Em seguida, deve

---

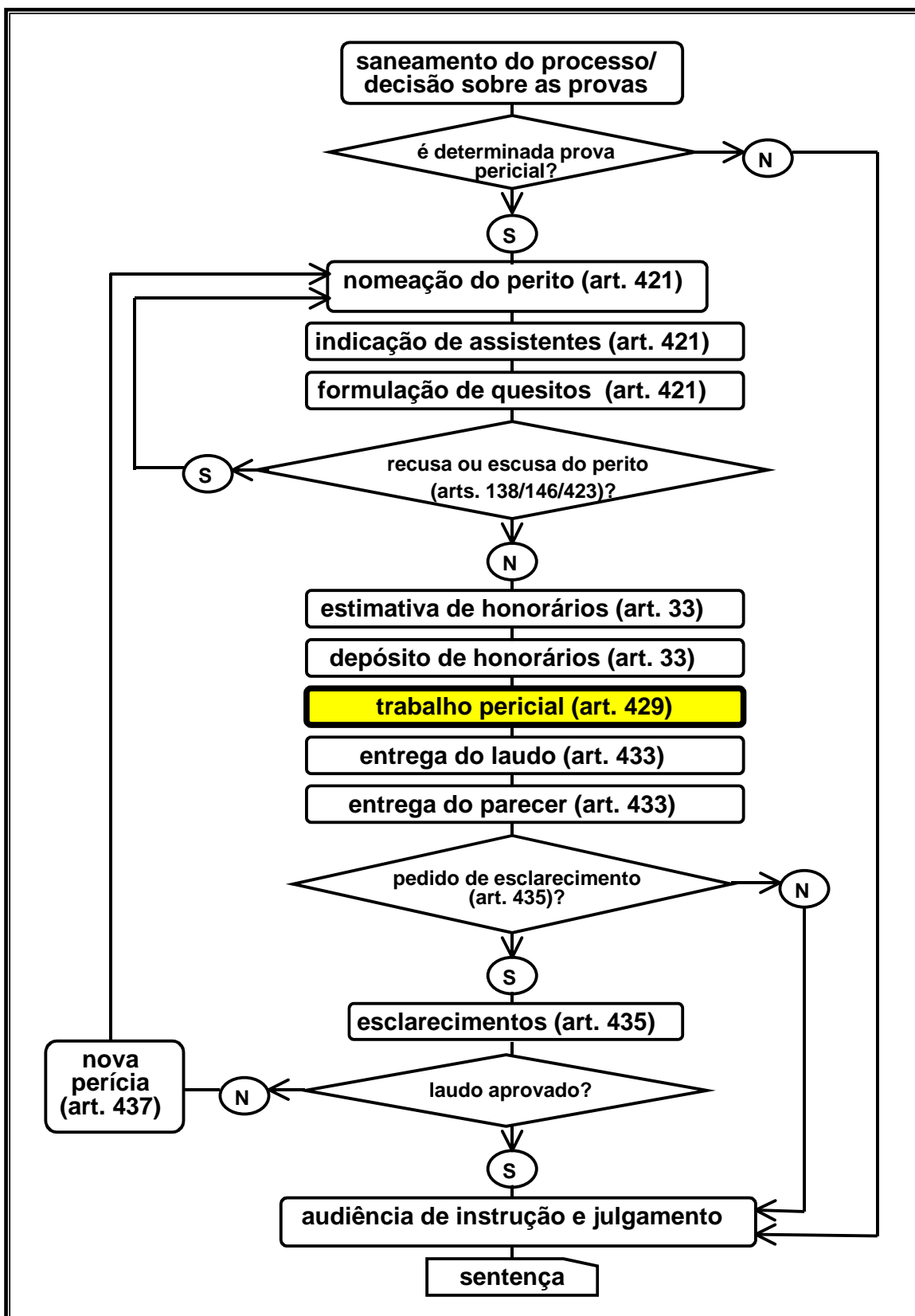
<sup>125</sup> Ato processual que tem por fim levar ao conhecimento de certa pessoa o ato judicial ali praticado.

apresentar a proposta de honorários provisórios, feita mediante petição própria protocolada em cartório. Uma vez formalizada a petição, o juiz abrirá vistas às partes para expressarem-se sobre os honorários, concordando ou não com seu valor. Ocorrendo discordância, o juiz solicitará a manifestação do perito sobre as alegações, após o que poderá decidir se o substitui ou se simplesmente arbitrará o valor, cabendo ao perito aceitar ou desistir de realizar o trabalho. Caso haja concordância, o juiz despachará a petição concedendo às partes o prazo para depósito.

Apesar da freqüente ocorrência dos procedimentos relatados, em muitas ações judiciais o juiz poderá fixar o valor dos honorários sob a forma de honorários provisórios, determinando seu depósito, para saque mediante entrega do laudo, e intimar o perito à realização da perícia. Tão logo tenha seus honorários depositados, o perito retirará os autos do cartório, em carga, no livro apropriado em poder de funcionário indicado para o mister. De posse dos autos, o perito deverá iniciar seu trabalho.

Na figura 1 demonstramos, resumidamente, a cronologia dos eventos, anteriormente comentados, que levam à prova pericial, tomando por base o CPC. Este capítulo abordará, no entanto, apenas a parte em destaque referente ao trabalho pericial.

Figura 1 – Diagrama da prova pericial contábil no CPC



## 5.2 A realização do serviço pericial contábil

A realização da perícia contábil vista como prestação de serviço caracteriza-se por ser trabalho pericial executado por profissional hábil e competente que tem como usuário final a Justiça, representada pela pessoa física do juiz, o qual, por sua vez, representa o tomador de decisão, que se consubstancia na sentença. O produto resultante desse serviço denomina-se laudo pericial contábil.

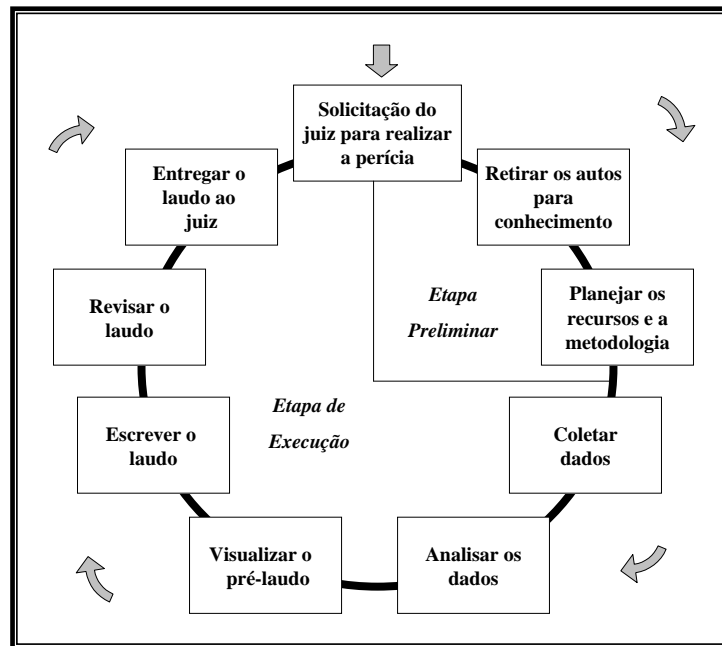
A prestação de um serviço, segundo Las Casas, “é o resultado da soma de todos os momentos da verdade de um cliente com a empresa”<sup>126</sup>, esses momentos representam o contato do usuário com o prestador de serviços. Albrecht menciona que, ao ser solicitado, um serviço segue uma “seqüência de momentos da verdade, os quais somam juntos uma sensação geral dos serviços ou um ciclo de serviços”<sup>127</sup>. Nesse sentido, o laudo pericial contábil é resultante de um ciclo de serviço pericial ativado cada vez que a perícia contábil é solicitada, o qual procuramos demonstrar na figura a seguir, que expressa as etapas principais do serviço.

---

<sup>126</sup> LAS CASAS, Alexandre Luzzi. *Qualidade Total em Serviços: Conceitos, Exercícios e Casos Práticos*. São Paulo, Atlas, 1994, p. 25.

<sup>127</sup> ALBRECHT, Karl. *Serviços Internos: como Resolver a Crise de Liderança do Gerenciamento de Nível Médio*. A.T. Carneiro (trad.), São Paulo, Pioneira, 1994, p. 13.

Figura 2 – Modelo de ciclo de serviço pericial



De maneira genérica, a realização dos trabalhos periciais considera as etapas denominadas preliminar e execução.

A preliminar corresponde ao momento em que o perito toma conhecimento de sua nomeação e retira os autos para análise. Nessa etapa, o perito irá conhecer a ação judicial mediante leitura dos autos, determinar os objetivos estabelecidos por meio de exame minucioso dos autos, preparar o planejamento identificando a metodologia e os recursos necessários e formalizar o pedido de honorários, emitindo o requerimento ao juiz.

A etapa de execução corresponde àquela em que, após nomeado e definidos os honorários, tendo-os inclusive depositados, o perito retira os autos e realiza seu trabalho. Essa etapa engloba a aplicação dos procedimentos para a coleta de dados necessários à composição do laudo, à sua elaboração e a sua entrega. Os

procedimentos para a coleta de dados objetivam examinar de forma crítica os fatos, aplicando o conhecimento técnico do perito, organizando-os de maneira coerente e, por fim, narrando apenas os que tenham relevância para o alcance do objetivo. A elaboração do laudo pericial observará a redação de forma clara, objetiva e coerente e a revisão para corrigir eventuais pontos conflitantes ou falhos, culminando com a sua entrega.

Cabe ressaltar que esse momento ainda não significa o encerramento do trabalho pericial, visto que o resultado da perícia será colocado à disposição dos litigantes, para manifestação das informações colhidas e fornecidas ao juízo pelo perito. Nessa oportunidade é que surge o parecer conceituado de peça técnica, elaborada pelos assistentes técnicos contratados pelas partes, também conhecido como laudo divergente. Ocorrendo a não-aprovação do laudo, poderá surgir a necessidade de realização de nova perícia pelo mesmo perito ou por outrem. Sobre esse aspecto, Santos menciona que “o laudo pericial contém material sujeito à crítica e apreciação do juiz, não possuindo força para obrigá-lo a aceitar como indiscutíveis os fatos nele relatados ou como verdades as suas conclusões”<sup>128</sup>.

Durante a realização dos trabalhos periciais, havendo indicação de assistentes técnicos, convém que acompanhem os procedimentos adotados, com a finalidade de preservar a imparcialidade e reforçar ou contradizer as conclusões da perícia judicial.

---

<sup>128</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 40.

### **5.2.1 Planejamento e procedimentos do trabalho pericial**

Ao planejar o trabalho pericial, é necessário ter clara compreensão dos objetivos a serem atingidos. O planejamento do trabalho tem por finalidade conhecer as diversas alternativas que possam levar à concretização dos objetivos. O planejamento do trabalho pericial, de modo análogo à auditoria, deve considerar:

- a) O conhecimento intrínseco da perícia, que abrange: as características importantes contidas nos autos do processo, em que constam o direito reclamado e seus argumentos; os fatos alegados; a evidenciação das informações necessárias para dirimir a dúvida e o conhecimento da finalidade da perícia requerida. O domínio dessas informações permite observar a abrangência do trabalho a ser executado.
  
- b) A compreensão dos fatos alegados, que abrange: as ocorrências que envolvem o pedido da perícia e sua interligação com os fatos constantes dos autos, o uso do conhecimento de matéria técnica para estabelecer os procedimentos adequados, as diretrizes orientadoras oferecidas pelos quesitos constantes dos autos, indagação da origem das questões e a apreciação crítica das proposições e da matéria sobre a qual recai, isoladamente e em conjunto. Essa compreensão dos fatos tem a finalidade de avaliar a capacidade da produção de informações.
  
- c) Risco e importância relativa, que incluem: a identificação da impossibilidade de positivar coisas e fatos observados, o estabelecimento de níveis de importância relativa<sup>129</sup> para os propósitos da perícia, a possibilidade do fornecimento de informações equivocadas e a identificação da relatividade ou possibilidade de obtenção dos dados. O risco relativo de uma perícia é a possibilidade de avaliar

---

<sup>129</sup> A informação é de importância relativa se sua omissão ou representação errônea influir na decisão do juiz tomada com base no laudo.

como verídica uma falácia ou aceitar a tarefa como viável estando impedido de realizá-la em função da precariedade da fonte. A análise do risco dará ao perito a visão da profundidade a ser aplicada em seu trabalho e da própria possibilidade de realizá-lo.

- d) Natureza, tempo e alcance dos procedimentos, que devem considerar: a possível mudança nos direcionamentos da pesquisa, em função dos sistemas contábeis encontrados particularmente, porém não exclusivamente, face ao sistema contábil computadorizado; possíveis acontecimentos inesperados no decorrer da execução do trabalho; a época de ocorrência dos fatos; acessibilidade aos dados e a legislação aplicável. Essas informações permitem avaliar o tempo e os recursos a serem alocados.
- e) Coordenação, direção, supervisão e revisão, que abrangem: o envolvimento dos assistentes técnicos contratados pela(s) parte(s), a necessidade da utilização de recursos, sejam eles humanos, sejam materiais, e a necessidade de outros profissionais especializados. Essas informações permitem considerar como proceder durante a execução de suas tarefas.

O planejamento elaborado, aliado aos métodos e recursos disponibilizados, determina os procedimentos utilizados pela perícia no desempenho de sua função. Nesse sentido, o trabalho pericial é garantido pelo artigo 429 do CPC, que estabelece o perito poder e dever utilizar-se de todos os meios técnicos necessários e disponíveis à solução técnica de seu trabalho.

Em se tratando de perícia, porém, a diversificação dificulta um plano-padrão de ação que compreenda toda a extensão do trabalho. Não obstante a concepção de procedimentos-padrão, com base em um planejamento habilmente elaborado é

possível conduzir e facilitar as ações a serem tomadas. Os procedimentos nos trabalhos periciais serão adequados a cada caso, considerando o alcance e a profundidade necessários à obtenção de informações relacionadas com o fato investigado.

Genericamente, os procedimentos de perícia podem ser classificados em dois grandes grupos, já mencionados, a saber:

- a) narração dos fatos, que poderão ou deverão, conforme o caso, ser constatados pelo perito, por determinação de sua própria função;
- b) a análise do perito, que, tendo em vista seu conhecimento técnico ou científico, será elaborada sobre fatos por ele mesmo constatados ou não, conforme a hipótese.

As NBC T 13 consideram como procedimento o exame, a vistoria, a indagação, a investigação, o arbitramento, a mensuração, a avaliação e a certificação e expõe:

- 13.4.1.1 – O exame é a análise de livros, registros e documentos;
- 13.4.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação, a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial;
- 13.4.1.3 – A indagação é a busca das informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia;
- 13.4.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou ao parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias;
- 13.4.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou solução de controvérsia por critério técnico visando à apuração e à determinação de valores;
- 13.4.1.6 – A mensuração é o ato de quantificação de coisas, bens, direitos e obrigações;
- 13.4.1.7 – A avaliação é o ato de estabelecer valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas;
- 13.4.1.8 – A certificação é a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a esse profissional.

Ressalte-se que para propiciar melhor orientação aos peritos, o CFC instituiu um grupo de trabalho responsável pelo estudo e conseqüente interpretação técnica<sup>130</sup> das normas, visando ao seu detalhamento.

Os procedimentos utilizados em cada perícia respeitarão os limites da matéria a examinar e dependerão do objeto e do objetivo a serem alcançados em cada atribuição recebida. A seguir, apresenta-se explanados os procedimentos estabelecidos pelas NBC T 13, levando-se em conta as definições obtidas em vocabulário jurídico<sup>131</sup>.

O exame é a observação utilizada como meio para diagnosticar o fato, sua veracidade e seu efeito relacionado aos autos. A análise é a aplicação do conhecimento técnico às observações, tendo-se como decorrência que, ao aplicar o procedimento de exame, o perito vincula seus conhecimentos técnicos, ou seja, ao observar o fato, o perito tem deste uma visão crítica intrinsecamente ligada ao seu conhecimento técnico. O exame, no sentido próprio do trabalho pericial, é a inspeção determinada judicialmente para a verificação de quaisquer circunstâncias ou fato alegados por uma das partes, cuja veracidade não pode ser comprovada sem ser pela habilidade e pela perícia de um terceiro, que, por seus conhecimentos técnicos, chega à conclusão da verdade.

O procedimento mais conhecido e aplicado nos trabalhos periciais é a diligência, referência que é dada ao trabalho de campo realizado quando necessário à apuração de informações. O termo diligência origina-se do latim *diligentia* e quer

---

<sup>130</sup> Até outubro de 1999, quando se encerravam os estudos para esta dissertação, a interpretação técnica ainda não havia sido publicada.

<sup>131</sup> São apresentadas durante a explanação dos procedimentos algumas considerações oriundas de: SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999; PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., São Paulo, Editora Livraria dos Advogados, 1995.

dizer cuidado, empenho, exatidão. A diligência exprime a prudência adotada na execução de todos os atos jurídicos, mas, na terminologia forense, significa todo o ato (ou solenidade) promovido por ordem do juiz, a pedido da parte ou *ex-officio*, para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito da própria questão ajuizada. Nesse último aspecto, confunde-se o vocábulo com a própria incumbência na prática do ato ou realização do negócio jurídico. Considerando, porém, diligência no sentido de sindicância em meio a pesquisa para elucidar questão determinada pelo juiz, essa realiza-se sob assistência dele, das partes e dos técnicos ou pessoas convocadas para sua composição. As diligências processuais classificam-se em duas espécies:

- a) diligências entendidas como formalidades ou medidas de ordem processual, ordenadas para o andamento do processo;
- b) diligências probatórias, indispensáveis ao esclarecimento do litígio e da própria instrução do processo.

Surge, diante do exposto, a inferência de que diligência, na abordagem de trabalho pericial, consiste em todo ato que se mostre indispensável à evidência da verdade de um ou de vários fatos alegados pelos litigantes ou pelas partes contratantes. Tais atos podem implicar em trabalho de campo, o que torna necessária a formalização de sua intenção por meio do Termo de Diligência. O Termo de Diligência deve conter no mínimo os seguintes elementos: identificação do processo (número, tipo e o juízo em que tramita), identificação das partes envolvidas, identificação do perito contábil, indicação detalhada dos documentos necessários, local, data e assinatura. Esse termo também oferece salvaguarda ao perito no tocante à integridade da intenção de seu trabalho.

Vistoria é a verificação ou inspeção ocular procedida em alguma coisa com finalidade de verificar sua existência, sua realidade ou o estado em que se encontra. Sob esse aspecto, na técnica jurídica, a vistoria importa numa descrição da coisa, em determinado momento ou no ato em que é examinada, com intuítos probatórios, realizada por peritos ou por pessoas capacitadas para tanto. De modo pertinente, D'Áurea, ao apresentar o esquema funcional da técnica pericial sob o enfoque de identificação, comenta que a vistoria “se manifesta na procura dos elementos, sua apreciação, descrição e indicação dos efeitos e resultados”<sup>132</sup>. De maneira abreviada, a vistoria pode ser definida como a averiguação de fatos, objetos da perícia, que tenham relação com a controvérsia estabelecida nos autos.

A indagação, enquanto procedimento, é a aquisição de informação minuciosa que se toma a respeito de fatos controvertidos constantes da lide obtidos por meio de diligência.

A investigação, entendida como pesquisa, é procedimento constituído de vários atos que consiste em esclarecer o que está obscuro ou em descobrir o que está escondido. D'Áurea cita que

há uma investigação normal, mais próxima da técnica pericial, pela qual se procura o desconhecido para justificar ou documentar o conhecido, e há uma investigação anormal, produzida por fatos também anormais. Nesta última, o perito tem que aguçar suas faculdades detectivas, expondo à luz solar, em forma positiva, aquilo que está oculto e, quase sempre, arteiramente<sup>133</sup>.

Arbitramento, em linguagem jurídica, expressa o procedimento que se promove no sentido de apreciar o valor de determinados fatos ou coisas de que não se têm elementos certos de avaliação. É a determinação do valor pela verificação

---

<sup>132</sup> D'ÁUREA, Francisco, *op. cit.*, p. 175.

<sup>133</sup> *Id.*, *ib.*, p. 175.

dos fatos, que tem força para firmá-los. Sob esse aspecto, o procedimento de arbitramento encontra perfeita afinidade no trabalho pericial, pois, não raras vezes se faz necessário que o perito estabeleça valores.

Avaliação tem por finalidade determinar o justo preço, dentro do qual se compreende o valor atribuído, em face da utilidade. É o procedimento pericial que identifica o valor correto de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.

Cabe ressaltar que a avaliação se distingue do arbitramento na razão em que a primeira procura o valor correto e o segundo a estimativa de valor considerando situações que devam ser apreciadas economicamente. Na avaliação busca-se procura-se o justo preço; no arbitramento, a equivalência pecuniária. Embora se assemelhem, têm claramente sentido diverso, pois que na avaliação as coisas estão sempre presentes, mas no arbitramento os fatos serão pesquisados.

Certificação, em Direito Civil, é o ato que se limita a reconhecer e declarar a existência de certo fato ou certo direito. O ato de certificar implica no reconhecimento seguro de um fato, ou seja, é o atestado oferecido a um fato. Certificar tanto significa dar certidão como fornecer certificado e, nesse sentido, juridicamente, pode ser cópia exata ou relato de fato ocorrido do qual se tem conhecimento ou se foi testemunha. A certificação oferecida no trabalho pericial tem característica de autenticidade conferida ao fato pelo perito em função de fé pública<sup>134</sup> que lhe é atribuída. Para D'Áurea<sup>135</sup>, o perito empresta cunho de autenticidade ao oferecer a reprodução exata da coisa examinada ou a narrativa fidedigna daquilo a que essa coisa se refere.

---

<sup>134</sup> Fé pública é a confiança que se deve ter a respeito dos documentos emanados de autoridades públicas ou de serventuários da Justiça, em virtude da função ou do ofício exercido. Assim, ao perito contábil é atribuída a fé pública por ser ele considerado, segundo o CPC, um auxiliar (serventuário) do juiz.

<sup>135</sup> D'ÁUREA, Francisco, *op. cit.* p. 211.

A extensão desses procedimentos será tal e qual a necessidade de obtenção de informações seguras que garantam atingir a missão. Uma vez apuradas tais informações, devem ser reportadas por meio do laudo pericial contábil.

### **5.3 Laudo pericial contábil (produto final do trabalho pericial)**

O laudo, tomado pela definição das NBC T 13, “[...] é peça escrita, na qual o perito-contador expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, os estudos e as observações que realizou, bem como as sínteses do objeto da perícia, das diligências, dos critérios adotados e dos resultados fundamentados e as conclusões”. A definição oferecida pelo *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa* caracteriza laudo da seguinte forma: “Parecer do louvado ou árbitro; louvação, louvamento. Peça escrita fundamentada, na qual os peritos expõem as observações e estudos que fizeram e registram as conclusões da perícia”. No vocabulário jurídico, laudo “é designação dada à peça escrita pelo perito, na qual faz relatório de sua perícia ou exame, respondendo aos quesitos formulados e dando as suas conclusões ou parecer”<sup>136</sup>.

Apesar de as definições do laudo restringirem-se à qualidade de “peça escrita”, não afasta nem elimina a hipótese da apresentação oral, registrada em audiência, haja vista o sistema processual brasileiro permitir esclarecimentos de laudo pericial em audiência. Nesse sentido, Santos comenta: “Quer parecer, no entanto, que, não obstante por sistema o laudo deva ser escrito, nada veda, em casos especialíssimos, ou por acordo das partes, ou quando o perito seja nomeado

---

<sup>136</sup> SILVA, De Plácido e, *op. cit.*, p. 477.

de ofício, seja o laudo proferido oralmente em audiência, lavrando-se o respectivo termo”<sup>137</sup>.

A finalidade do laudo, considerado como produto último do trabalho pericial, é fornecer informações requeridas e necessárias à elucidação da controvérsia existente sobre questões técnicas não conhecidas pelo magistrado e importantes para sua decisão. A esse respeito, Santos escreve que o laudo “contém material de instrução da causa e é submetido à apreciação do juiz, que dele se valerá na formação de sua convicção quanto aos fatos debatidos entre as partes”<sup>138</sup>. Não obstante sua relevância no processo judicial, o artigo 436 do CPC garante a faculdade do juiz de não se restringir a conclusões ou informações do laudo, podendo formar sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos.

A responsabilidade pela preparação e redação do laudo é exclusiva do perito nomeado pelo magistrado. Será ele quem irá responder por todas as informações ali contidas. Cabe ressaltar que, conforme a condução dos trabalhos periciais, as informações encontradas e os conhecimentos técnicos dos peritos e assistentes envolvidos, poderá haver:

- a) Unanimidade: caracterizado por ter a concordância absoluta dos assistentes e do perito quanto às informações apresentadas e às conclusões a que remete. Nesse caso, a concordância será expressa no parecer pericial elaborado pelo assistente técnico.
- b) Divergência parcial: caracterizado pela concordância parcial dos assistentes técnicos quanto às informações apresentadas e às conclusões a que remete,

---

<sup>137</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 282.

<sup>138</sup> *Id.*, *ib.*, p. 36.

também expressa em parecer pericial. Nesse caso, o parecer deverá conter parágrafo que identifique a concordância parcial, bem como a identificação da divergência e a existência de ressalvas.

- c) Divergência total: caracterizado na legislação processual civil por ser o parecer técnico elaborado pelos assistentes quando discordam de grande parte das informações apresentadas e seus efeitos. Nesse caso, o parecer é elaborado e apresentado em separado, devendo ser subscrito pelos assistentes.

Considerando os aspectos apresentados e a relevância do laudo no sistema processual, é importante observar a linguagem utilizada em sua redação, para que as informações técnicas tratadas no seu conteúdo possam ser entendidas pelo juiz e pelas partes. O texto técnico, segundo Cintra *et alii*, “caracteriza-se por indicar produtos, processos, procedimentos, operações, materiais, instrumentos, agentes, produtores etc., tudo segundo esquemas textuais reconhecidos na área”<sup>139</sup>. De acordo com esses autores “a objetividade do texto técnico é uma qualidade controlada, por um lado, por esquemas textuais e, por outro, por mecanismos lingüísticos que mais diretamente garantem a clareza das intenções de comunicação”<sup>140</sup>.

Para Brandimiller<sup>141</sup>, em conformidade com as NBC T 13, o conteúdo do laudo deve atingir a eficácia da comunicação revestindo-se de:

- clareza e concisão;
- precisão e objetividade;

---

<sup>139</sup> CINTRA, Anna Maria Marques *et alii*. *Português Instrumental*. São Paulo, Atlas, 1992, p. 9.

<sup>140</sup> *Id.*, *ib.*, p. 9.

<sup>141</sup> BRANDIMILLER, Primo A., *op.cit.* p. 96.

- padrão culto de linguagem;
- impessoalidade;
- padronização.

Clareza e concisão: um texto conciso e claro consegue transmitir com nitidez e de forma sucinta as informações colocadas à disposição do leitor de maneira tal que evidencia o essencial e não dispersa o raciocínio. Não deve, no entanto, ser lacônico, pois esse excesso de sintetização poderia deixar de trazer informações úteis importantes. A clareza é qualidade dada ao texto que evita palavras de duplo sentido, facilitando a compreensão da matéria. A concisão é a qualidade de um texto produzido em poucas palavras que expressam as idéias de maneira exata.

No tocante a essa característica da redação, Brandimiller, considerando sua experiência de perito em ações judiciais, comenta:

A concisão é uma qualidade redacional que requer estudo e empenho. Sua falta, a prolixidade, é vício generalizado que permeia a linguagem escrita de modo geral, em grande parte porque não é trabalhada nos bancos escolares. Desenvolveram-se técnicas de leitura dinâmica, mas raramente a escrita concisa é objeto de preocupação.

No caso da redação pericial, a prolixidade tem ainda outra causa, parecida com a que ocorre quando, num exame, é proposta uma redação de, por exemplo, duas páginas: se faltam idéias, "enche-se lingüiça". Acredita-se, freqüentemente, que o trabalho pericial mede-se pelo número de páginas<sup>142</sup>.

Em consonância, Medeiros Júnior *et al* menciona que "é criticável, outrossim, o hábito de certos peritos que, talvez imaginando impressionar o juiz e as partes e eventualmente pensando justificar maiores honorários, gastam páginas e páginas do laudo em um pretense resumo do processo, em divagações e

---

<sup>142</sup> *Id., ib., p. 102.*

dissertações prolixas a respeito de assuntos irrelevantes para as questões a serem dirimidas”<sup>143</sup>.

Comentários no mesmo sentido encontramos em Santos, quando menciona que “ser claro não quer dizer esparramado, prolixo, fastidioso. Defeito grave de muitos peritos está exatamente no escreverem em demasia, como que pretendendo pelo tamanho do laudo valorizar o trabalho”<sup>144</sup>.

Precisão e objetividade: característica do laudo no sentido de conter exclusivamente aquilo que foi objeto da perícia, o necessário e indispensável, não promovendo diferentes interpretações, tampouco ambigüidade. A esse respeito, Santos argumenta: “Fixando o objeto da perícia, cumpre ao perito não se afastar dele, nem dilatando-o nem restringido-o. Não lhe cabe modificar o objeto da perícia, ampliando-o ou reduzindo-o, porque do contrário seria conceder-se ao perito o poder de orientar a instrução da causa, que é poder precípua do juiz, e dispor quanto aos fatos debatidos no processo, o que é faculdade das partes”<sup>145</sup>.

Padrão culto de linguagem implica em expressar-se com palavras corretas e específicas para garantir a eficácia do laudo, ou seja, utilizar-se de “construções sintáticas mais adequadas para assegurar a fácil compreensão do texto e sua precisão”<sup>146</sup>.

Para tanto, Brandimiller<sup>147</sup> recomenda:

- evitar expressões do jargão jurídico, como *data venia*, *de cujus* e outras expressões latinas, e também do jargão profissional de suas áreas;

---

<sup>143</sup> MEDEIROS JÚNIOR, Joaquim da Rocha *et al.* *A Perícia Judicial: como Redigir Laudos e Argumentar Dialeticamente*. 1ª ed., São Paulo, Editora Pini, 1996, p. 33.

<sup>144</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, *op. cit.*, p. 287.

<sup>145</sup> *Id., ib.*, p. 287.

<sup>146</sup> BRANDIMILLER, Primo A., *op. cit.*, p. 96.

<sup>147</sup> *Id., ib.*, p. 97-9.

- poupar o uso de adjetivos e, sobretudo, não utilizar aqueles que impliquem impressões ou julgamentos pessoais.

Impessoalidade significa fornecer ao texto forma impessoal, ou seja, requer que seja feito sem a designação ou menção de qualquer pessoa. Aplicável à redação oferecida no laudo, a impessoalidade requer:

- a utilização em terceira pessoa do singular para referir-se a si mesmo;
- dirigir-se impessoalmente ao juiz, aos litigantes envolvidos e também aos atos praticados durante o trabalho pericial.

Formalidade e padronização: é a estrutura adotada para a apresentação do laudo. Segundo Cintra *et al*, “a eficácia da expressão do pensamento depende da seleção e organização dos conteúdos pensados. É imprescindível observar a quantidade e a qualidade da informação, bem como o modo pelo qual ela é veiculada”<sup>148</sup>.

### **5.3.1 Estrutura do laudo pericial**

A ordenação lógica e estruturada das informações contidas no laudo pericial determinará sua eficácia. Alberto<sup>149</sup>, Ornelas<sup>150</sup>, D’Áurea<sup>151</sup>, Medeiros Júnior<sup>152</sup>, Lopes de Sá<sup>153</sup> e Brandimiller<sup>154</sup> consideram, resumida e genericamente, a abordagem dos seguintes tópicos:

<sup>148</sup> CINTRA, Anna Maria Marques *et al*, *op. cit.*, p. 13.

<sup>149</sup> ABERTO, Valder Luiz Palombo, *op. cit.*, pp. 120-30.

<sup>150</sup> ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de, *op. cit.*, pp. 83-8.

<sup>151</sup> D’ÁUREA, Francisco, *op. cit.*, pp. 167-70.

<sup>152</sup> MEDEIROS JÚNIOR, Joaquim da Rocha *et alii*, *op. cit.*, pp. 37-40.

<sup>153</sup> LOPES DE SÁ, Antonio, *op. cit.*, pp.54-5.

<sup>154</sup> BRANDIMILLER, Primo A., *op. cit.*, pp. 104-13.

- exposição inicial: contém breve resumo dos autos, identificam-se as partes envolvidas, o objeto de seu envolvimento e as razões alegadas por cada uma;
- objeto da perícia: identificam-se o motivo da nomeação, o objetivo da perícia e a matéria objeto da perícia;
- exames e desenvolvimento: esclarece-se qual a metodologia adotada (exame documental, diligência, entrevistas etc.) e expõem-se, com clareza, as bases técnicas nas quais se fundamentam. Quando examinados documentos de relevância não constantes nos autos, esses serão anexados ao laudo e indicados após a referência de seu conteúdo como anexo nº 1, 2 etc. No caso de documentos constantes dos autos do processo, deve-se indicar a folha em que se localizam;
- considerações finais: expõem-se as informações relevantes levando-se em conta os fatos observados, o conhecimento técnico e a experiência do perito nomeado. É o resumo do trabalho pericial, organizado de forma a atender à finalidade deste, e comporta as informações obtidas nos procedimentos adotados na elucidação de fatos controversos submetidos à perícia. No tocante a esse aspecto, Brandimiller comenta:

Não cabe ao perito, nem aos assistentes, julgar a ação, sendo descabidas conclusões finais sob forma de julgamento, do tipo:

  - [...] portanto concluímos que a reclamação é improcedente;
  - A conclusão é negativa quanto ao pedido do requerente;
  - autor deve ser indenizado no percentual de 20%;
  - O autor faz jus ao auxílio-acidente de 40%<sup>155</sup>;
- respostas aos quesitos: é próprio do quesito o aspecto de orientação da perícia, desde que pertinente, com a finalidade de facilitar o perito na condução de seu

---

<sup>155</sup>*Id., ib., p. 110.*

trabalho. Suas respostas devem ser claras, evitando-se evasivas e excessos, atendendo à essência da questão formulada delimitada pelo objeto da perícia;

- encerramento: contém a exposição formal do encerramento do trabalho, a descrição física do laudo, como quantidade de páginas e números de anexos, local, data, identificação do perito e assinatura.

### **5.3.2 Parecer do assistente**

O advento da lei nº 8455/92 proporcionou a designação de parecer à manifestação do assistente técnico sobre as informações contidas no laudo pericial, apresentado *a posteriori*, concordante ou divergente. As NBC T 13 definem que “o parecer pericial contábil é a peça escrita na qual o perito-contador assistente expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, os estudos, as observações e as diligências que realizou e as conclusões fundamentadas dos trabalhos”.

Tal qual o laudo pericial, essa peça escrita não necessita de estrutura-padrão, porém é aconselhável. Brandimiller<sup>156</sup> e Ornelas<sup>157</sup> são de opinião de que essa peça técnica deve conter estrutura a ela adequada para melhor compreensão de seu conteúdo.

---

<sup>156</sup>*Id., ib.*, pp. 112-3.

<sup>157</sup>ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de, *op. cit.*, pp. 87-8.

## CAPÍTULO 6

# AS MUDANÇAS NAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

### 6.1 Introdução

O CFC, atento ao cenário em que está inserida a perícia contábil, procurando estabelecer condições para harmonizar as práticas adotadas no país e as legislações específicas e pertinentes aplicáveis a essa área de atuação, promoveu, durante o período de 1998 e 1999, um estudo para reformulação das NBC T 13 e NBC P 2, que culminou, em 21 de outubro de 1999, com a aprovação e vigência das resoluções 857/99 e 858/99.

Uma Carta-circular do CFC de dezembro de 1998, a seguir descrita, sob a responsabilidade do coordenador do grupo de trabalho e estudo – Contador Ynel Alves de Camargo –, revela a preocupação desse órgão em informar os motivos que levam à necessidade de reformulações.

Prezado Colega,

Em 22 de outubro de 1992, foi editada a Resolução CFC nº 731, aprovando a NBC T 13 – Da Perícia Contábil – e a Resolução CFC nº 733, aprovando a NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil.

A Norma dispõe sobre procedimentos contábeis na perícia, não só na judicial como na extrajudicial, portanto, com disposições que devem respeitar o Código de Processo Civil e disposições que a ele não se ligam.

Com a evolução dos fatos econômicos e sociais e da tecnologia, a atividade pericial sofreu modificações desde a edição das primeiras Normas de Perícias. Pela dinâmica e necessidade dos novos ajustes, faz-se necessário o reestudo da matéria.

A certeza da necessidade de serem reformuladas essas normas se fez mais acentuada quando iniciou-se a elaboração das Interpretações Técnicas (artigo 3º da Resolução CFC 751, de

29/12/93), ocasião em que várias indagações vieram à tona não podendo, na Interpretação Técnica, serem esclarecidas, uma vez que – em que pese sua procedência e importância – não constavam na Norma, e a Interpretação Técnica não pode conter algo que não se encontre na norma correspondente, pois se destina a detalhá-la, esclarecê-la e exemplificá-la.

Importante – não são poucos os que não atentam para esse ponto, fundamental – que se destaque serem as normas “regras de conduta profissional e procedimentos técnicos”, a serem observadas quando da realização de trabalhos de Contabilidade. Portanto são Normas Contábeis, considerando Contabilidade/Ciência, respeitando sempre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. [...]

A norma é uma indicação de caráter obrigatório.

As Normas Brasileiras de Contabilidade são expressões de direito positivo, portanto de seguimento obrigatório, por todos os Contabilistas.

## 6.2 As mudanças ocorridas

As mudanças efetuadas, por sua representatividade no contexto de seu campo de aplicação, têm por objetivo estabelecer critérios de execução do trabalho de perícia contábil. Para tanto, foram reformuladas, de maneira significativa as normas até então vigentes. As mudanças de maior impacto são:

- a) Mudança na nomenclatura utilizada. foi substituída a nomenclatura de perito contábil para perito-contador quando o contador é nomeado pelo juiz e para perito-contador assistente quando o contador é contratado pelas partes.

Tal mudança revela a preocupação do CFC na distinção entre o contador nomeado pelo juízo e o contador contratado pelas partes na prestação de um serviço que, em essência, tem um único objetivo: levar à instância decisória elementos para a justa solução de controversas.

b) Mudança no seccionamento da norma, que passou a ser mais específica nos temas que tratam de planejamento e execução e de laudo pericial, como demonstrado na tabela comparativa a seguir:

<b>NBC T 13 (aprovadas em 1992)</b>	<b>NBC T 13 (em vigência desde 21 de outubro de 1999)</b>
13.1 – Conceituação e objetivos	13.1 – Conceituação e objetivos
13.2 – Planejamento e execução	13.2 – Planejamento
	13.3 – Execução
13.3 – Procedimentos	13.4 – Procedimento
13.4 – Laudo pericial	13.5 – Laudo pericial contábil
	13.6 – Parecer pericial contábil

As mudanças ocorridas abrangeram também aspectos intrínsecos de cada tema, os quais são comentados a seguir:

#### 1 – Conceituação e objetivos

A reformulação desse item, embora ainda contemple o aspecto prático da perícia contábil, enfoca a importância da perícia como fonte de informação para a tomada de decisão do seu usuário. Propõe como limitação do laudo e do parecer o objetivo traçado, não permitindo maiores lucubrações dos profissionais, que muitas vezes fornecem laudo ou parecer com excesso de informações, nem sempre adequadas ao momento.

Acompanhando a tendência de mercado na procura da arbitragem para a soluções de conflitos incluiu-se, ainda nesse tema, a perícia contábil voltada ao fornecimento de informação para a arbitragem.

Providencial, também, foi a retirada do trecho “perícia extrajudicial elaborada por empresa especializada”, favorecendo ampla interpretação, de modo que, embora não expresso, também poderá ser utilizada a empresa especializada para execução de perícia contábil.

## 2 – Planejamento

As normas aprovadas em 1992 consideravam o planejamento e a execução da perícia como um único tema. O grupo de estudos que entre os anos de 1998 e 1999 esteve empenhado na reformulação das NBC T 13 e NBC P 2, porém, avaliando o grau de importância desse item na execução do trabalho pericial, elaborou-os como temas à parte.

O planejamento, então, foi seccionado em três tópicos: a) disposições gerais, b) na perícia judicial e c) na extrajudicial e na perícia arbitral. Guardadas as similaridades com a norma que antes era vigente, apresenta, no tocante à elaboração do planejamento, as seguintes mudanças:

- a) a importância do conhecimento específico do objeto da perícia contábil;
- b) o cuidado com os aspectos extrínsecos, tais como cumprimento de prazo e legislação pertinente;
- c) os fatores relevantes para a execução dos trabalhos de perícia;
- d) a flexibilidade que deve ser considerada no momento de sua execução;
- e) a importância do estabelecimento do valor dos honorários;
- f) a relevância da comunicação com o perito-contador assistente no tocante a prazo suplementar.

### 3 – Execução

O item execução, diferentemente do item planejamento, não se encontra separado por tópicos e apresenta as seguintes mudanças:

- a) a desobrigação do perito-contador em contatar o perito-contador assistente para comunicar-lhe sobre o início do trabalho pericial. Uma vez aceita a participação do perito-contador assistente no processo, porém, o perito-contador tem a obrigação de facultar o acesso aos trabalho;
- b) inclui a responsabilidade sobre a posse e guarda do processo e da documentação equivalente;
- c) exclui a obrigatoriedade do perito-contador em reter cópia do termo de diligência;
- d) acresce que, ao ser comunicado eventual problema ou dificuldade na execução do trabalho pericial, esse deve conter comprovação dos problemas ou dificuldades alegados;
- e) retira-se a obrigatoriedade de manter-se registrado o tempo gasto em cada perícia executada.

### 4 – Procedimentos

O grupo de estudos considerou algumas alterações quanto ao padrão de execução operacional do trabalho pericial, apresentadas nesse item, a saber:

- a) inclusão de mensuração como procedimento de perícia contábil;
- b) não-obrigatoriedade da conferência reservada;

- c) obrigatoriedade do perito-contador em comunicar por escrito a data de entrega do laudo, quando ocorrer diligências em conjunto;
- d) proibição ao perito-contador assistente de assinar laudo em conjunto ou emitir parecer sobre este quando for elaborado por profissionais de outras áreas. Devendo, nesse caso, emitir parecer contábil da perícia.

#### 4 – Laudo pericial

Considerando a mudança ocorrida na nomenclatura do profissional atuante em perícia contábil e os aspectos peculiares do relatório por ele emitido ao final de seu trabalho, as NBC T 13 apresentaram algumas reformulações no item laudo pericial, em particular acrescentando um novo item: parecer pericial contábil.

O item laudo pericial contábil traz as seguintes modificações:

- a) padronização da estrutura do laudo. O laudo deverá conter as sínteses do objeto da perícia, das diligências, dos critérios adotados e dos resultados fundamentados e as suas conclusões;
- b) apresentação de respostas dos quesitos na seguinte ordem: primeiro devem ser respondidos os quesitos oficiais, elaborados pelos juízes, e em seqüência devem ser respondidos os quesitos elaborados pelas partes.

O item parecer pericial contábil apresenta a especificidade intrínseca desse relatório.

### **6.3 Quadro comparativo**

O quadro comparativo, apresentado a seguir, expõe lado a lado as NBC T 13 aprovadas em 1992 e as recentes NBC T 13, que entraram em vigência em 21 de outubro de 1999. Ressalte-se que não convém compará-las linha a linha, pois as mudanças propostas inviabilizam tal comparação. É necessário observá-las sob uma visão de abrangência geral.

Quadro comparativo das Normas de Perícia Contábil aprovadas em 1992 e as em vigência aprovada em outubro de 1999

NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL (22 DE OUTUBRO DE 1992)	NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL (21 DE OUTUBRO DE 1999)
13.1 – Conceituação e objetivos	13.1 – Conceituação e objetivos
13.1.1 – A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de laudo sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação ou certificação.	13.1.1 – A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e a legislação específica no que for pertinente.
	13.1.1.1 – O laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil têm por limite os próprios objetivos da perícia deferida ou contratada.
13.1.2 – A perícia contábil, judicial, extrajudicial e arbitral, é de competência exclusiva de Contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado perito contábil.	13.1.2 – A perícia contábil, tanto a judicial como a extrajudicial e a arbitral, é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade.
13.1.3 – Nos casos em que a legislação admita a perícia extrajudicial elaborada por empresas especializadas e na perícia interprofissional, aplica-se o item anterior exclusivamente ao responsável técnico pelas questões contábeis.	13.1.3 – Nos casos em que a legislação admite a perícia interprofissional, aplica-se o item anterior exclusivamente às questões contábeis.
13.1.4 – A presente norma aplica-se ao perito contábil nomeado em Juízo e aos indicados pelas partes, estes referidos na legislação como assistentes técnicos, assim como aos escolhidos pelas partes para perícia extrajudicial.	13.1.4 – A presente norma aplica-se ao perito-contador nomeado em Juízo, ao contratado pelas partes para perícia extrajudicial ou ao escolhido na arbitragem; ainda, ao perito-contador assistente indicado ou contratado pelas partes.
13.2 – Planejamento e execução	13.2 – Planejamento
13.2.1 – Para a execução da perícia contábil, o perito contábil deve inteirar-se sobre o objetivo do trabalho a ser realizado.	13.2.1 – Disposições Gerais

13.2.1.1 – Tratando-se de perícia judicial ou arbitral, deve conhecer o conteúdo dos autos, antes de planejar e organizar o trabalho pericial.	13.2.1.1 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento específico do objeto da perícia contábil deferida ou contratada.
13.2.1.2 – Tratando-se de perícia extrajudicial, deve planejar e organizar os trabalhos de acordo com o conteúdo da proposta.	13.2.1.2 – A perícia deve ser planejada cuidadosamente, com vista ao cumprimento do prazo, inclusive o da legislação relativa ao laudo ou parecer.
13.2.2 – Após o exame dos autos, o perito contábil nomeado em Juízo deve manter-se em contato com os perito contábeis indicados pelas partes, facultando-lhes o acesso aos autos, fixando, sempre que possível de comum acordo, dia, hora e local para o início efetivo das diligências, comunicando-lhes esses dados por escrito e com antecedência.	13.2.1.2.1 – Na possibilidade do cumprimento do prazo, deve o Contador, antes de vencido aquele, requerer prazo suplementar, sempre por escrito.
13.2.3 – O perito contábil utilizar-se-á dos meios que lhe são facultados pela legislação e normas inerentes ao exercício de sua função, de modo a instruir o laudo com as peças que julgue necessárias.	13.2.1.3 – O planejamento deve considerar, ainda, os seguintes fatores relevantes na execução dos trabalhos: a) o conhecimento detalhado dos fatos concernentes à demanda; b) as diligências a serem realizadas; c) os livros e documentos a serem compulsados; d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de perícia a serem aplicados; e) a equipe técnica necessária para a execução do trabalho; f) a contratação de serviços especializados, necessários para a execução do trabalho; g) os quesitos, quando formulados; h) o tempo necessário para elaboração do trabalho.
13.2.4 – No início das diligências, o perito contábil deve relacionar os livros, documentos e dados de que necessite, solicitando, por escrito, sua exibição, através de termo de diligência, retendo cópia assinada pelo representante legal da parte que o recebeu.	13.2.1.4 – O planejamento deve ser revisado e atualizado sempre que novos fatos o exigirem ou recomendarem.
13.2.4.1 – Eventual recusa ou qualquer dificuldade à execução do trabalho pericial deve ser comunicada ao Juízo, mediante petição fundamentada, em se tratando de perícia judicial, ou, no caso de perícia extrajudicial, à parte contratante.	13.2.1.5 – O valor dos honorários deve ser estabelecido com base no planejamento, considerados o custo do trabalho e a justa remuneração do Contador.

13.2.5 – O perito contábil, ao planejar a perícia, deve considerar o cumprimento do prazo de entrega do laudo.	13.2.2 – Na perícia judicial
13.2.5.1 – Na impossibilidade de cumprimento do prazo, o perito contábil deve, antes de vencido aquele, solicitar prazo suplementar, quando na função de perito judicial, ou comunicar à parte, quando na função de perito extrajudicial, sempre por escrito.	13.2.2.1 – Nos casos em que não houver publicação oficial da concessão do prazo suplementar, deverá o perito-contador comunicá-la aos peritos-contadores assistentes.
13.2.6 – O perito contábil deve manter os registros de tempo despendido, locais e datas das diligências, nomes das pessoas que o atenderam, livros e documentos examinados, dados e particularidades de interesse da perícia, rubricando a documentação examinada, quando julgar necessário.	13.2.2.2 – A estimativa ou proposta de honorários deve ser apresentada de forma fundamentada, com base no planejamento realizado.
13.2.7 – A execução da perícia, quando incluir a utilização de equipe técnica, deve ser realizada sob a orientação e supervisão do perito contábil, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos.	13.2.3 – Na perícia extrajudicial e na perícia arbitral
13.2.8 – O responsável técnico deve assegurar-se de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional requeridas nas circunstâncias, quando da utilização de equipe.	13.2.3.1 – O contrato de honorários deve ser elaborado de forma fundamentada, com base no planejamento realizado.
13.2.9 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.	13.3 – Execução
13.2.10 – O perito contábil deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo.	13.3.1 – O perito-contador assistente pode, tão logo tenha conhecimento do início da execução da perícia, manter contato com o perito-contador, pondo-se à disposição para o planejamento e a execução conjunta da perícia. Uma vez aceita a participação, o perito-contador deve facultar o acesso aos trabalhos.
	13.3.2 – O perito-contador e o perito-contador assistente, enquanto estiverem de posse do processo ou dos documentos, devem zelar por sua guarda e segurança.

	13.3.3 – Para a execução da perícia contábil, o perito-contador e o perito-contador assistente devem inteirar-se do objeto do trabalho a ser realizado.
	13.3.4 – Nas diligências, o perito-contador e o perito-contador assistente devem relacionar os livros, os documentos e os dados de que necessitam, solicitando-os, por escrito, em termo de diligência.
	13.3.5 – A eventual recusa no atendimento de diligências solicitadas ou qualquer dificuldade na execução do trabalho pericial, devem ser comunicadas, com a devida comprovação ou justificativa, ao juízo, em se tratando de perícia judicial, ou à parte contratante, no caso de perícia extrajudicial ou arbitral.
	13.3.6 – O perito-contador e o perito-contador assistente utilizar-se-ão dos meios que lhes são facultados pela legislação e das normas concernentes ao exercício de sua função, com vista a instruírem o laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil com as peças que julgarem necessárias.
	13.3.7 – O perito-contador e o perito-contador assistente manterão registros dos locais e datas das diligências, nomes das pessoas que os atenderem, livros e documentos examinados ou arrecadados, dados e particularidades de interesse da perícia, rubricando a documentação examinada, quando julgarem necessário.
	13.3.8 – A execução da perícia, quando incluir a utilização de equipe técnica, deve ser realizada sob a orientação e supervisão do perito-contador e ou do perito-contador assistente, que assumirão a responsabilidade pelos trabalhos, devendo assegurar-se de que as pessoas contratadas estejam capacitadas profissionalmente à execução.
	13.3.9 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem documentar, mediante papéis de trabalho, os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil.

	13.3.10 – O perito-contador assistente que assessorar o contratante na elaboração das estratégias a serem adotadas na proposição de solução por acordo ou demanda cumprirá, no que couber, os requisitos desta Norma
13.3 – Procedimentos	13.4 – Procedimentos
13.3.1 – Os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar o laudo e abrangem, segundo a natureza e complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação e certificação.	13.4.1 – Os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.
13.3.1.1 – O exame é a análise de livros, registros das transações e documentos.	13.4.1.1 – O exame é a análise de livros, registros das transações e documentos.
13.3.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, e de forma circunstancial.	13.4.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, e de forma circunstancial.
13.3.1.3 – A indagação é a obtenção de testemunho de conhecedores do objetivo da perícia.	13.4.1.3 – A indagação é a busca de informações mediante entrevista e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.
13.3.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo o que está oculto por quaisquer circunstâncias.	13.4.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.
13.3.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou solução de controvérsia por critério técnico.	13.4.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou solução de controvérsia por critério técnico.
	13.4.1.6 – A mensuração é o ato de quantificação de coisas, bens, direitos e obrigações.
13.3.1.6 – A avaliação é ato de determinar valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.	13.4.1.7 – A avaliação é ato de determinar valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.
13.3.1.7 – A certificação é a informação trazida ao laudo pelo perito contábil, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública	13.4.1.8 – A certificação é a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade

atribuída ao profissional.	pela fé pública atribuída ao profissional.
13.3.2 – Concluídas as diligências, os peritos contábeis conferenciarão reservadamente entre si, com o objetivo de discutir o laudo.	13.4.2 – Concluídas as diligências, o perito-contador apresentará laudo pericial contábil, e os peritos-contadores assistentes técnicos, seus pareceres periciais contábeis, obedecendo aos respectivos prazos.
13.3.2.1 – Havendo unanimidade, o perito contábil nomeado em Juízo redigirá o laudo, que será subscrito por todos.	13.4.2.1 – Ocorrendo diligências em conjunto com o perito-contador assistente, o perito-contador lhe informará por escrito quando do término do laudo pericial contábil, comunicando-lhe a data da entrega do documento.
13.3.2.2. – Havendo divergência não substanciais, será lavrado laudo único, redigido pelo perito contábil nomeado em Juízo, que nele fará constar as ressalvas dos peritos contábeis indicados pelas partes, e por todos subscrito.	13.4.2.2 – O perito-contador assistente não poderá firmar em laudo ou emitir parecer sobre este quando o documento tiver sido elaborado por leigo ou profissional de outra área, devendo, nesse caso, apresentar um parecer contábil da perícia.
13.3.2.3 – Havendo divergências substanciais, cada perito contábil redigirá laudo em separado, dando suas razões.	13.4.2.3 – O perito-contador assistente, ao apor a assinatura em conjunto com o perito-contador, em laudo pericial contábil, não deve emitir parecer pericial contábil contrário a esse laudo.
13.3.2.4 – As disposições contidas nos subitens anteriores aplicam-se ao laudo extrajudicial.	
13.4 – Laudo pericial	13.5 – Laudo pericial contábil
13.4.1 – O laudo é a peça escrita, na qual os peritos contábeis expõem, de forma circunstanciada, as observações e os estudos que fizeram em que registram as conclusões fundamentadas da perícia.	13.5.1 – O laudo pericial contábil é a peça escrita na qual o perito-contador expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, os estudos e as observações que realizou, bem como a síntese do objeto da perícia, das diligências, dos critérios adotados e dos resultados fundamentados e as suas conclusões.
13.4.2 – A preparação e a redação do laudo são de exclusiva responsabilidade do perito contábil.	13.5.1.1 – Havendo quesitos, estes serão transcritos e respondidos, primeiro os oficiais e na seqüência os das partes, na ordem em que forem juntados aos autos.
13.4.3 – O laudo deve expor, de forma clara e objetiva, a síntese do objeto da perícia, os critérios adotados e as conclusões do perito	13.5.1.2 – As respostas aos quesitos serão circunstanciadas, não sendo aceitas aquelas como “sim” ou “não”, ressalvando-se os que

contábil.	contemplam especificamente esse tipo de resposta.
13.4.3.1 – Havendo quesitos, estes serão transcritos e respondidos na seqüência em que foram formulados, mencionando, quando houver, a juntada de quadros demonstrativos, documentos ou outros anexos.	13.5.1.3 – Não havendo quesitos, a perícia será orientada pelo objeto da matéria, se assim entender quem determinou ou requereu a perícia.
13.4.3.2 – As respostas aos quesitos serão circunstanciadas, não sendo aceitas as do tipo “sim” ou “não”.	13.5.1.4 – Sendo necessária a juntada de documentos, quadros demonstrativos e outros anexos, estes deverão ser identificados e numerados, bem como mencionada a sua existência no corpo do laudo pericial contábil.
13.4.4 – O laudo será datado, rubricado e assinado pelos peritos contábeis, que nele farão constar a categoria profissional de Contador e seus números de registro no Congresso Regional de Contabilidade.	13.5.2 – A preparação e a redação do laudo pericial contábil são de exclusiva responsabilidade do perito-contador.
13.4.5 – O laudo deve ser encaminhado sempre por petição, quando judicial ou arbitral, ou por carta, protocolada ou registrada, quando extrajudicial.	13.5.3 – O laudo pericial contábil será datado, rubricado e assinado pelo perito-contador, que nele fará constar a sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.
	13.5.4 – O laudo pericial contábil deverá sempre ser encaminhado por petição protocolada, quando judicial ou arbitral. Quando extrajudicial, por qualquer meio que comprove sua entrega.
	13.6 – Parecer pericial contábil
	13.6.1 – O parecer pericial contábil é a peça escrita na qual o perito-contador assistente expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, os estudos, as observações e as diligências que realizou e as conclusões fundamentadas dos trabalhos.
	13.6.1.1 – O parecer pericial contábil, na esfera judicial, serve para subsidiar o juízo e as partes, bem como para analisar, de forma técnica e científica, o laudo pericial.
	13.6.1.2 – O parecer pericial contábil, na esfera extrajudicial, serve para subsidiar as partes nas suas tomadas de decisão.

	13.6.1.3 – O parecer pericial contábil, na esfera arbitral, serve para subsidiar o Árbitro e as partes nas suas tomadas de decisão.
	13.6.2 – A preparação e a redação do parecer pericial contábil são de exclusiva responsabilidade do perito-contador assistente.
	13.6.3 – Havendo concordância com o laudo pericial contábil, ela deve ser expressa no parecer pericial contábil.
	13.6.4 – Havendo divergências com o laudo pericial contábil, o perito-contador assistente transcreverá o quesito objeto de discordância, a resposta do laudo, seus comentários, e após, a sua resposta devidamente fundamentada.
	13.6.5 – Havendo quesitos não respondidos pelo perito-contador, o perito-contador assistente a eles responderá de forma circunstanciada, não sendo aceitas respostas como “sim” ou “não”, ressalvando-se os que contemplam especificamente esse tipo de resposta.
	13.6.6 – Não havendo quesitos, o parecer será orientado pelo conteúdo do laudo pericial contábil.
	13.6.7 – Sendo necessária a juntada de documentos, quadros demonstrativos e outros anexos, estes serão identificados e numerados, bem como mencionada a sua existência no corpo do parecer pericial contábil.
	13.6.8 – O parecer pericial contábil será datado, rubricado e assinado pelo perito-contador assistente, que nele fará constar a sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.
	13.6.9 – O parecer pericial contábil deverá sempre ser encaminhado por petição protocolada, quando judicial e arbitral, e por qualquer meio que comprove sua entrega, quando extrajudicial.

## CAPÍTULO 7

### METODOLOGIA DA PESQUISA

#### 7.1 Considerações iniciais

Conforme mencionado na introdução desta dissertação, o trabalho realizado visou a um estudo exploratório que viesse fundamentar o arcabouço conceitual da perícia contábil e que possibilitasse a verificação de seu efeito no âmbito judicial na construção da prova.

Para tanto, primeiro se utilizou de uma pesquisa de revisão da literatura (pesquisa bibliográfica); depois, partiu-se para uma pesquisa empírica efetuada entre juízes, peritos-contadores e laudos periciais contábeis.

A pesquisa bibliográfica, que, segundo Lakatos *et alii*, serve, “como primeiro passo, para se saber em que estado se encontra atualmente o problema, que trabalhos já foram realizados a respeito e quais são as opiniões reinantes sobre o assunto. Como segundo, permitirá que se estabeleça um modelo teórico inicial de referência, da mesma forma que auxiliará na determinação das variáveis e elaboração do plano geral da pesquisa”<sup>158</sup>, é apresentada nos capítulos 1 a 6 desta dissertação.

Essa etapa foi desenvolvida por meio de exame de textos publicados sobre o assunto, como livros técnicos, artigos de revistas especializadas, trabalhos científicos, teses e dissertações e via Internet. Teve por finalidade verificar os

---

<sup>158</sup> LAKATOS, Marina de Andrade *et alii*, *Técnicas de Pesquisa*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 1996, p. 75.

fundamentos teóricos e as técnicas que envolvem os procedimentos e o desempenho oferecido pelos serviços de perícia, consubstanciados em seu produto final, denominado laudo pericial.

A pesquisa de campo constou de pesquisa empírica exploratória visando obter dados que demonstrassem a efetiva utilização do trabalho pericial na sentença e o seu grau de confiabilidade.

Para o levantamento de dados e informações, consideraram-se três amostras distintas: 1) laudos periciais contábeis extraídos dentre processos judiciais, pesquisados em arquivos públicos, que constassem nos cartórios vinculados a Varas Cíveis das Comarcas de Santos, São Vicente e Cubatão e das Varas da Fazenda Estaduais de São Paulo, cujos autos contivessem não apenas o laudo mas a sentença emitida pelo juiz em primeira instância; 2) juízes das Varas Cíveis das Comarcas de Santos, São Vicente e Cubatão e nas Varas da Fazenda Estaduais de São Paulo e 3) peritos-contadores cadastrados na Associação dos Peritos do Estado de São Paulo no ano de 1998.

Ressalte-se que, em função dos objetivos analíticos da pesquisa, optou-se por amostragens intencionais para as três populações sob investigação.

## **7.2 Coleta de dados**

A coleta de dados, segundo Mattar<sup>159</sup>, corresponde à fase em que são efetuados os contatos com os indivíduos, aplicados os instrumentos e as técnicas de viabilização da coleta, registrados os dados e enviados os instrumentos para análise. Neste trabalho, dentre as várias possibilidades existentes para a condução

dos estudos, optou-se pelas técnicas que melhor respondessem à questão formulada, a saber: pesquisa documental, entrevistas focalizadas e questionários aplicados distintamente às amostras selecionadas.

### **7.2.1 Pesquisa documental**

A aplicação dessa técnica restringiu-se aos arquivos públicos, cujos documentos, típicos de processos judiciais, são oriundos de cartórios vinculados a varas cíveis, dentre os quais foram colhidos, por meio de fotocópia, o laudo contábil em processos conclusos e a sentença de primeira instância, de maneira a que permitissem a observação do aspecto da utilização de laudo pericial nas sentenças emitidas pelo juiz.

A coleta desses dados foi realizada durante o período compreendido entre maio a novembro de 1998 e abrangeu o período de janeiro de 1992 até junho de 1998, em que foram encontrados 32 processos contendo laudos periciais contábeis e suas respectivas sentenças.

### **7.2.2 Entrevista focalizada individual**

Também conhecida como entrevista em profundidade, consiste em obter informações, por meio de questões formuladas oralmente na presença do indivíduo, de interesse para a pesquisa. A entrevista focalizada individual permite maior liberdade ao informante para falar livremente sobre o assunto, o possibilitando um maior aprofundamento no tema e a associação direta dos dados com o informante.

---

<sup>159</sup> MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing*. 1ª ed., São Paulo, Atlas, 1993, vols. I e II, p. 35.

A aplicação da técnica considerou a amostra composta de juízes com a finalidade de apurar o grau de importância e o nível de desempenho da perícia contábil enquanto instrumento que tem a missão de gerar informações para a tomada de decisão. Utilizou-se de um roteiro de entrevista semi-estruturado, o qual se encontra em anexo.

Nessa etapa da pesquisa, foram entrevistados dezoito juízes, em atividade nas Varas Cíveis das Comarcas de Santos, São Vicente e Cubatão e nas Varas da Fazenda Estaduais de São Paulo. Realizou-se no próprio local de trabalho dos entrevistados, durante o período de maio a novembro de 1998. O registro dessas entrevistas foi efetuado em forma de anotações em bloco, respeitada a solicitação dos entrevistados, que se dispuseram a participar no sentido de manter sigilo da fonte de informação. Em função desse pedido, os entrevistados serão apresentados por letras e não por nomes.

### **7.2.3 Questionário**

Aplicou-se essa técnica para a amostra de peritos cadastrados na Associação dos Peritos do Estado de São Paulo em 1998, com a finalidade de conseguir informações quanto à utilização dos sistemas contábeis como fonte primária no trabalho pericial.

A coleta desses dados realizou-se no período de maio a novembro de 1998, concomitantemente à entrevista e à pesquisa documental, atingindo noventa respondentes.

A elaboração do questionário, cujo modelo encontra-se em anexo, para aplicação dessa técnica considerou a natureza da informação desejada e utilizou-se de perguntas fechadas e duplas.

### **7.3 Plano de análise dos dados**

O estudo foi orientado nas seguintes técnicas de análise:

- Análise de conteúdo, que, segundo Lakatos, consiste em “uma técnica que visa aos produtos da ação humana, estando voltada para o estudo das idéias e não das palavras em si”<sup>160</sup>, cuja aplicação deve considerar “a) determinação das categorias de classificação e b) a escolha da unidade de análise, isto é, os aspectos importantes do material a ser classificado”<sup>161</sup>.
- Análise estatística descritiva.

#### **7.3.1 A aplicação das técnicas**

Considerando a especificidade de cada amostra e a finalidade a que cada uma se destinava, a aplicação das técnicas escolhidas ocorreu de maneira conjunta e diversificada, comentadas a seguir:

---

<sup>160</sup> LAKATOS, Marina de Andrade *et.alii*, *op. cit.*, p.115.

<sup>161</sup> *Id.,ib.*, p. 119.

## a) Laudo

Foram aplicados aos dados coletados dessa amostra análise estatística descritiva aliada ao *check list*, cujos principais tópicos consistiam nas seguintes perguntas:

- O laudo foi produzido por contador?
- Existe na sentença evidência de utilização do laudo pericial?
- Houve relevância do conteúdo do laudo na sentença ?

## b) Juízes

A análise da pesquisa junto aos juízes realizou-se em quatro etapas:

- A primeira utilizou inicialmente as técnicas empregadas nas metodologias voltadas para o controle da qualidade, como o diagrama de afinidade — ou método do KJ —, para o agrupamento de respostas similares, e o diagrama de Ishikawa — ou diagrama de causa e efeito —, na análise dos agrupamentos de respostas. Essas duas técnicas permitiram a obtenção de uma única resposta expressiva para cada questão.
- A segunda tomou por base as respostas expressivas quanto à importância do **ciclo de serviços**, considerando seu efeito consignado no laudo pericial, convertendo-as em valores numéricos.
- Na terceira, foi utilizada a análise estatística, aplicada sobre questões de múltipla escolha, buscando obter valores numéricos quanto ao desempenho do **ciclo de serviços**, com base em seu efeito, consignado também no laudo pericial.

- A quarta etapa utilizou-se dos valores numéricos obtidos quanto à importância e ao desempenho do **ciclo de serviços**, convertendo-os em indicadores de valor, por meio de uma matriz de atributos, com o propósito de conhecer e analisar como os juízes valorizam os atributos do **ciclo de serviços**. Como resultado dessa análise, os atributos foram representados graficamente no **ciclo dos momentos vitais**, que demonstra os melhores e os piores atributos, bem como quais as partes do **ciclo de serviços** de perícia podem e/ou devem ser melhoradas.

#### c) Peritos

Os dados coletados dessa amostra foram submetidos à tabulação e análise, empregando-se, basicamente, estatística descritiva e diagrama de causa e efeito.

## **CAPÍTULO 8**

### **RESULTADOS DA PESQUISA**

#### **8.1 Considerações iniciais**

Os resultados apurados, segundo a metodologia exposta no capítulo anterior, serão apresentados seccionados em conformidade às amostras escolhidas: laudos periciais e sentenças judiciais, juízes e peritos.

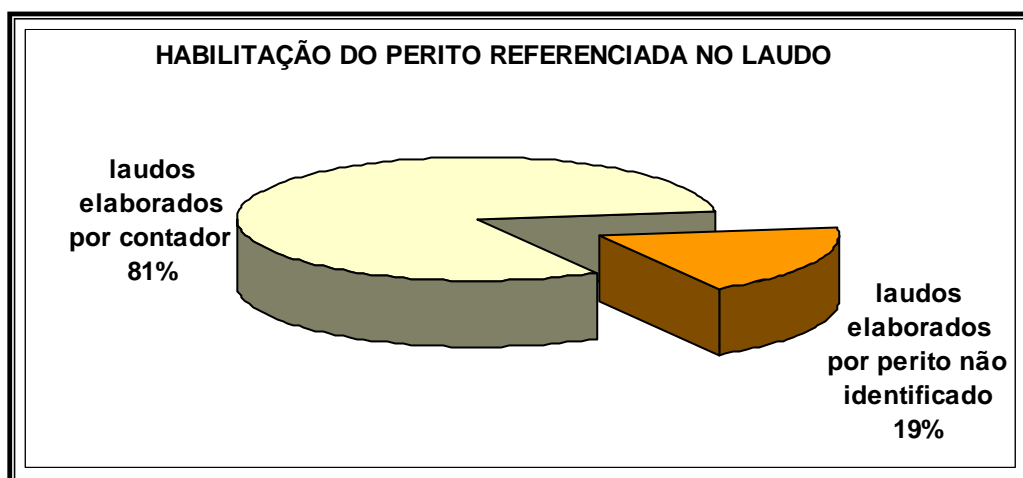
#### **8.2 Laudos periciais e sentenças judiciais**

A pesquisa de laudos periciais contábeis e sentenças judiciais contou com uma amostra de 32 cópias de autos de processos judiciais, com a finalidade de obter dados sobre o grau de relevância do laudo pericial contábil na sentença. Paralelamente, foi apurada a competência técnica do perito que elaborou o laudo. Ressalte-se que competência, no caso específico, refere-se à habilitação técnica e legal do perito.

- Quanto à habilitação do perito

A tabulação dos dados evidenciou o seguinte resultado:

Gráfico 1 – Habilitação do perito



A análise dos dados permitiu constatar que 81% dos peritos eram habilitados em matéria contábil e que 19% deles não tinham habilitação identificada, inferindo-se que pertenciam a áreas não contábeis. Com base nesses dados, ainda que em percentual menor, observa-se haver a atuação de profissionais de áreas diversas, em trabalhos que requerem conhecimento contábil.

- Quanto à relevância do laudo na sentença e sua efetiva utilização

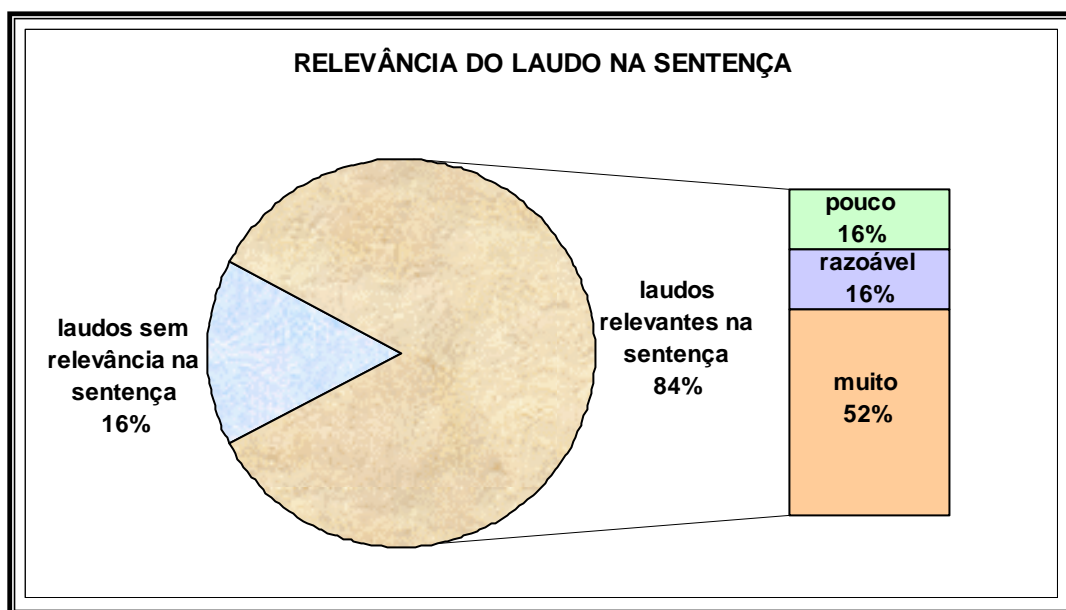
Mostrou-se necessária, para demonstrar o uso do laudo nas sentenças judiciais, a junção dos resultados de duas perguntas oferecidas no *check list* (Existe na sentença evidência de utilização do laudo pericial? e Houve relevância do conteúdo do laudo na sentença?), como condicionantes do estudo, ou seja, com base na evidência do laudo pericial na sentença, foi analisada sua relevância e seu respectivo grau.

Foi considerada relevante a utilização do laudo na sentença emitida pelo juiz. Decorre que, durante a análise dos dados coletados, foram observados quatro níveis de utilização da perícia na emissão da sentença: nenhum, pouco, razoável e muito,

ou seja, o juiz evidencia a ocorrência de prova pericial contábil, porém a sua utilização é variável.

Ao se tabularem os dados, constatou-se o seguinte gráfico:

**Gráfico 2 – Relevância do laudo pericial na sentença**



O gráfico aponta que significativos 52% dos laudos da amostra apresentaram muita relevância, o que expressa uma real importância do conteúdo do laudo pericial na emissão da sentença. Os demais laudos relevantes (32%), embora evidenciados pelos juízes, significaram mais uma contribuição à prova em meio a tantas outras apresentadas. Já 16% dos laudos da amostra não foram considerados nas sentenças emitidas pelos juízes.

### **8.3 Avaliação dos juízes**

A pesquisa procurou conhecer a opinião de satisfação dos juízes com o trabalho pericial. Contou com a participação de dezoito juízes, obtendo um total de

167 respostas, a partir de um elenco de onze questões, elaboradas com base no produto resultante do **ciclo de serviços** de perícia (laudo pericial), que abordaram o aspecto de satisfação dos “clientes”, considerando atributos vinculados ao **ciclo de serviço** sob duas perspectivas: desempenho e importância.

O nível de desempenho de cada atributo se fez levando-se em consideração as médias ponderadas correspondentes, apresentadas na tabela a seguir, as quais foram classificadas segundo os conceitos de ruim, regular e bom.

Tabela 2 – Média ponderada para indicadores da matriz de atributos

atributos	CONCEITOS			TOTAL	média ponderada
	ruim peso 1	regular peso 5	bom peso 10		
expectativa	1	15	280	296	9
competência	1	35	80	116	7
adequação	1	15	120	136	9
pontualidade	3	15	100	118	7
confiabilidade	2	30	240	272	9

Obs. a média ponderada do atributo **expectativa** e do atributo **pontualidade** considerou respostas de duas questões distintas. Razão pela qual utilizou o valor de 32 no cálculo da média. Exemplo para o atributo **expectativa**.  

$$MP = \{(0*1) + (1*5) + (15*10) + (1*1) + (2*5) + (13*10)\}/32 = 9$$

A pontuação referente ao grau de importância de cada atributo foi extraída considerando a transformação de variáveis qualitativas em quantitativas, do maior valor percentual de um conjunto de respostas idênticas, obtidas no estudo qualitativo das respostas oferecidas à entrevista, convertendo-o em um indicador do atributo em questão.

Como resultado, a tabela a seguir apresenta a tabulação dos indicadores de nível de desempenho e grau de importância relacionados aos atributos sob análise.

**Tabela 3 – Tabulação de indicadores de atributos para  
nível de desempenho e grau de importância**

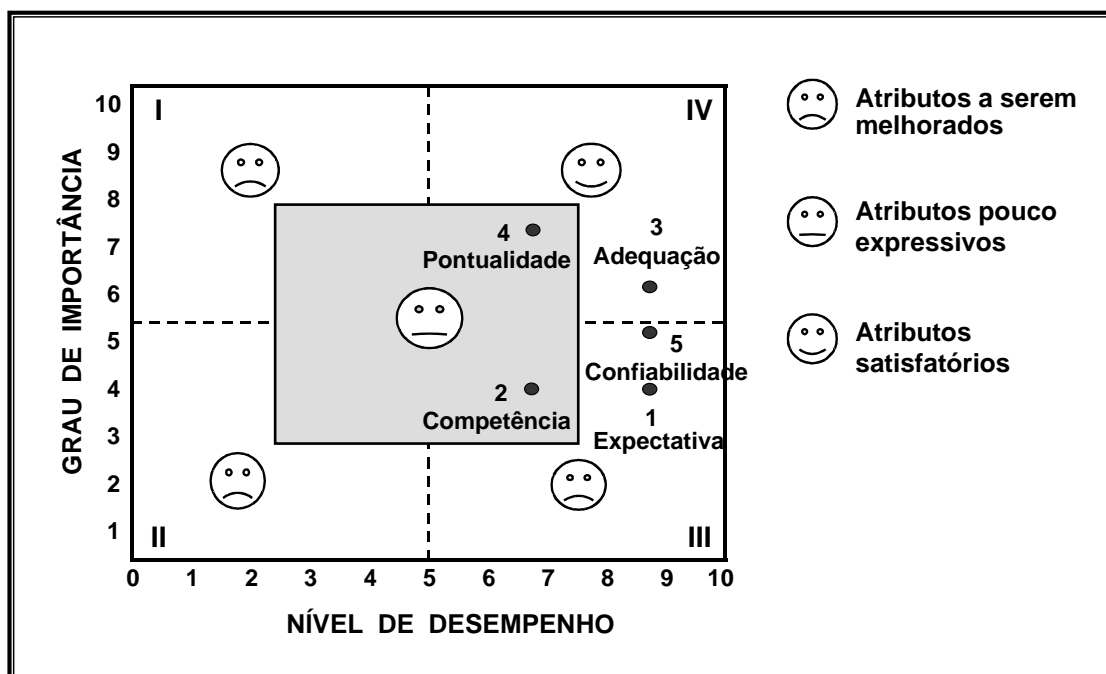
ATRIBUTOS		NÍVEL DE DESEMPENHO	GRAU DE IMPORTÂNCIA
1	expectativa	9	4
2	competência	7	4
3	adequação	9	6
4	pontualidade	7	7
5	confiabilidade	9	5

Identificados os indicadores dos atributos que valorizam o processo, esses foram plotados na matriz de atributo para permitir que se conheça o nível de satisfação dos serviços periciais.

A matriz é dividida em quatro quadrantes e uma zona neutra (hachurada) onde desempenho e importância do atributo se cruzam, possibilitando uma análise que evidencia os fatos relatados por meio das pesquisas qualitativa e quantitativa obtidos na aplicação de entrevistas e questionários.

O primeiro, o segundo e o terceiro quadrantes (I, II, III) da matriz apresentam atributos a serem melhorados; o quarto (IV) quadrante indica atributos satisfatórios; a zona neutra, os atributos pouco expressivos, — que podem ser representados de maneira pictórica por meio de figuras. Assim, a figura com expressão de tristeza representa o atributo a ser melhorado, a figura com expressão feliz representa o atributo satisfatório, e a figura com expressão de indiferença representa o atributo pouco expressivo, como se vê abaixo:

Figura 3 - Matriz de atributos da perícia



- Na zona cinzenta (hachurada) encontram-se os atributos **pontualidade** (4) e **competência** (2);

No tocante ao atributo **pontualidade**, contribuiu para esse resultado o médio índice de desempenho, demonstrado na escala 7 do eixo horizontal, obtido por meio dos questionários, e a relativa importância dada ao prazo de elaboração do laudo, demonstrada na escala 7 do eixo vertical.

No caso do atributo **competência**, contribuiu para seu resultado o índice de desempenho de médio para alto, demonstrado na escala 7 do eixo horizontal, e a relativa importância que os juízes creditam à habilitação dos peritos, demonstrada na escala 4 do eixo vertical.

- No 4º quadrante está o atributo **adequação** (3)

Contribuiu com esse resultado o alto índice de desempenho, demonstrado na escala 9 do eixo horizontal, e a importância conferida à elaboração do laudo, demonstrada na escala 6 do eixo vertical.

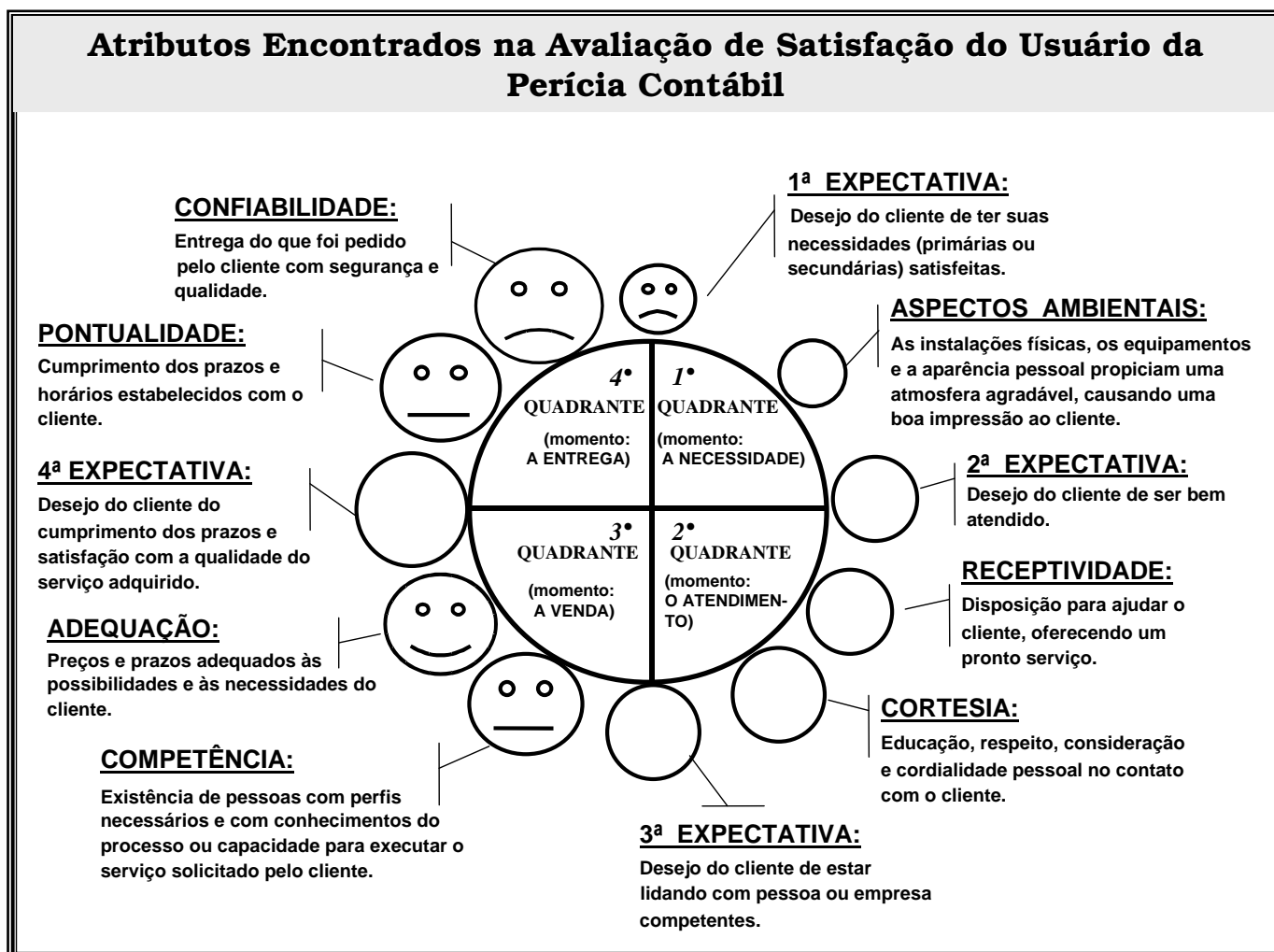
- No 3º quadrante vêm-se os atributos **confiabilidade** (5) e **expectativa** (1)

No tocante ao atributo **expectativa**, a escala elevada, é contribuição do alto índice de desempenho, demonstrado na escala 9 do eixo horizontal. Já a baixa importância conferida à elaboração do laudo, é demonstrada na escala 4 do eixo vertical.

No caso do atributo **confiabilidade**, contribuiu para esse resultado o alto índice de desempenho, demonstrado na escala 9 do eixo horizontal, e a importância conferida à utilização do laudo, demonstrada na escala 5 do eixo vertical.

Esses resultados, quando alocados no **ciclo de serviços**, avaliaram a eficiência dos atributos em cada um dos momentos da relação usuário-fornecedor observados durante a realização dos serviços periciais contábeis, constituindo-se no **ciclo dos momentos vitais**, demonstrado na figura a seguir:

Figura 4 - Ciclo dos momentos vitais da perícia contábil



O **ciclo dos momentos vitais** é também composto por quatro quadrantes:

- O primeiro quadrante, o momento **busca do atendimento da necessidade**, representa a necessidade do usuário. Encontra-se, nesse quadrante, o atributo **expectativa** expressando a necessidade de sua melhoria qualitativa no tocante a despertar a atenção para o grau de importância do laudo pericial.
- O segundo quadrante, o momento **atendimento pessoal**, diz respeito aos aspectos relacionais entre as partes envolvidas. Por não apresentar atributos relativos ao laudo pericial, não será comentado.

- O terceiro quadrante, o momento a **venda do serviço**, relaciona-se com a capacidade de agregação de valor à informação desejada pelo usuário. Nesse quadrante, encontram-se os atributo **competência** e **adequação**. Aquele apresenta-se como pouco expressivo, permitindo comentar que seria interessante aumentar a percepção do usuário sobre o grau de experiência desejado na elaboração do laudo pericial, em função da evolução cultural do perito. Já o atributo **adequação**, demonstra que a qualidade nas informações adicionais estão agregando valor ao laudo pericial.
- O quarto quadrante, o momento **entrega do serviço**, representa a qualidade e a segurança das informações recebidas. Encontram-se, nesse quadrante, os atributo **pontualidade** e **confiabilidade**, ambos pouco expressivos, consignando, mais uma vez, a necessidade de despertar a atenção do usuário para o grau de importância do laudo pericial.

#### 8.4 Sobre as opiniões dos peritos

A amostra de peritos foi elaborada com o retorno de noventa questionários, que equivale a 30% da população escolhida, a qual foi submetida a tabulação e análise.

As opiniões sobre o trabalho pericial foram analisadas sob dois aspectos: conceitual e prático. No aspecto conceitual, abordaram-se os temas definição e objetivo. O aspecto prático envolveu opiniões sobre coleta de dados na execução do trabalho pericial, sobre a elaboração do laudo e sobre o nível de aprovação do trabalho pericial.

Para obtenção da opinião sobre a coleta de dados foram apresentadas perguntas que abrangem a utilização de diligência, de documentos que respaldem o Sistema de Informação Contábil – SIC –, de escrituração e dos livros fiscais e comerciais conseguidos junto ao SIC.

#### **8.4.1 Aspectos demográficos**

Os peritos atuantes no mercado encontram-se com idades entre 25 e 88 anos, exercendo atividade profissional em no mínimo de um e no máximo em oito municípios, com experiência profissional que varia de dois a sessenta anos.

A maioria dos peritos da amostra concentra-se na faixa etária de 30 a 50 anos, composta em grande número pelo sexo masculino, com experiência em torno de doze anos e atuação média em dois municípios.

A idade média atingiu 51 anos, com experiência profissional média de dezesseis anos.

Esses dados podem ser melhor visualizados na tabela seguinte:

**Tabela 4 – Característica da amostra de peritos (idade, tempo e local de atuação)**

idade	Frequência	% classe	experiência		sexo	
			tempo	fem	masc	
abaixo de 30	4	4,82%	5	1	3	
30 a 50	41	49,40%	12	3	38	
50 a 70	26	31,32%	19		26	
70 a 90	12	14,46%	31		12	
<b>total</b>	<b>83</b>	<b>100,00%</b>		<b>4</b>	<b>79</b>	
média	51		16			
moda	46		20			
mínimo	25		2			
máximo	88		60			

Obs.: Nem todos os noventa peritos responderam a essa questão, razão pela qual o total apurado nesta tabela é 83.

As informações revelam, ainda, que o menor nível de escolaridade dos peritos que compõem a amostra é o de Técnico em Contabilidade. Estão formados há um tempo médio de vinte e dois anos e atuam há pelo menos dezesseis anos, como mostra a tabela adiante.

Tabela 5 – Formação acadêmica da amostra

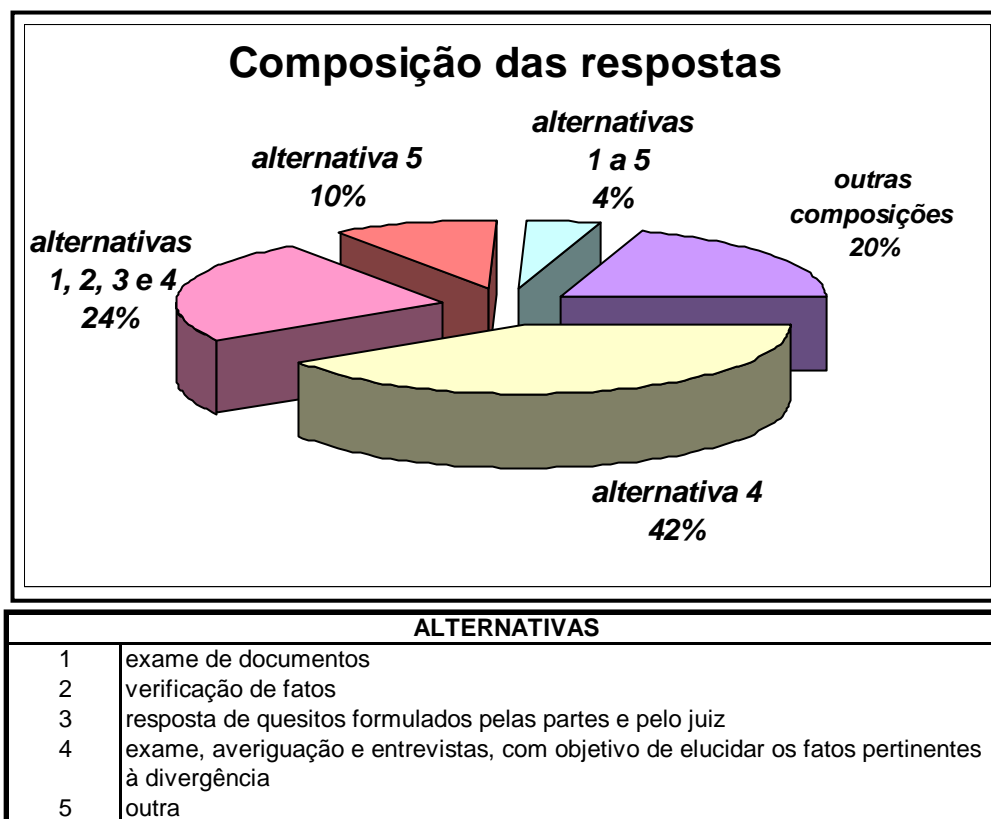
formação	peritos	tempo médio de formação	tempo médio de atuação
graduação em ciências contábeis	84	22	16
graduação em outros curso	3	24	18
especialização em contabilidade	1	54	10
mestrado em contabilidade	1	10	20
técnico em contabilidade	1	19	-
<b>total</b>	90		

#### 8.4.2 Opiniões sobre o trabalho pericial

A tabulação dos dados sobre as opiniões referentes ao **conceito de perícia contábil**, apresentadas no gráfico 3, revelou duas dimensões:

- a) os que relacionam o conceito de perícia contábil com a definição oferecida pelo Direito, tais como: instrumento de prova, busca da veracidade dos fatos, elemento esclarecedor, elucidação dos fatos,
- b) os que caracterizam a perícia contábil como coleta de dados, tais como: exame, entrevista, averiguação e valor monetário.

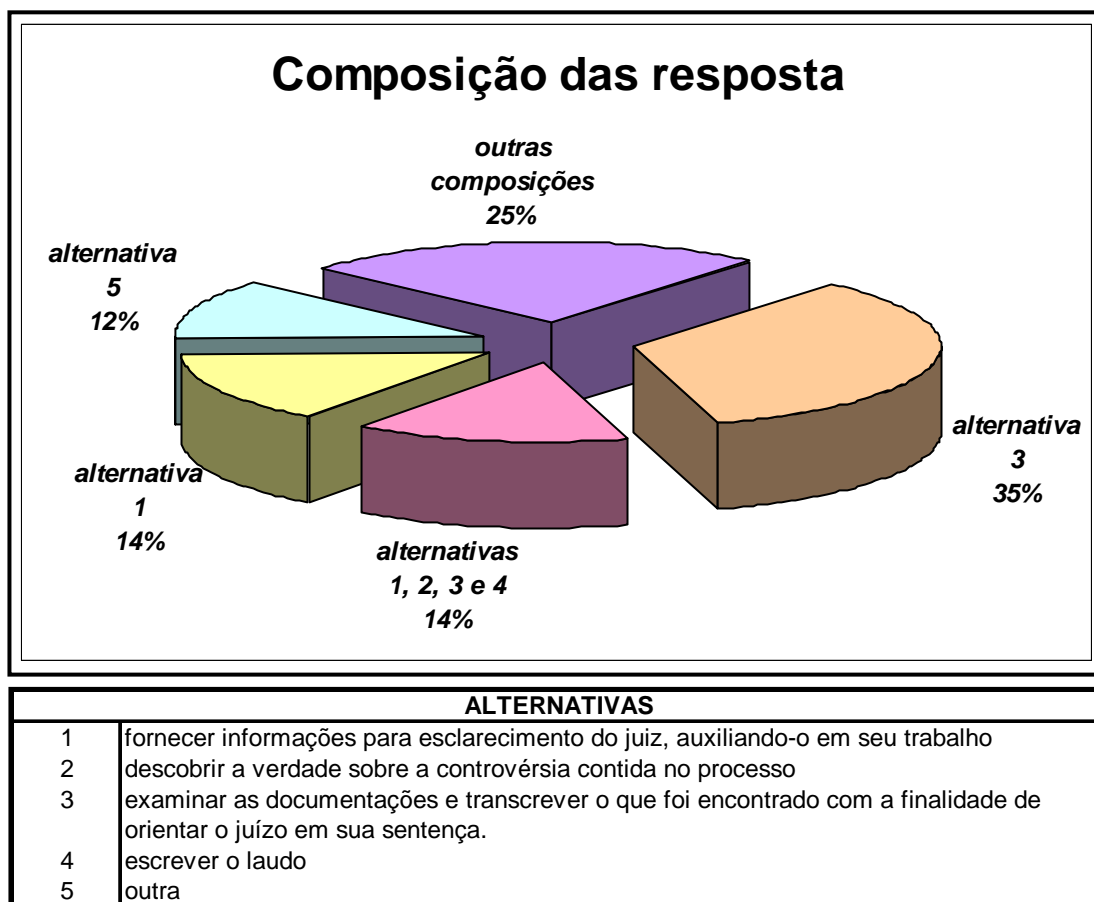
Gráfico 3 – Conceito de perícia



Do mesmo modo, as opiniões sobre o **objetivo da perícia**, apresentadas no gráfico 4, resumem dois grandes conjuntos:

- a) os que entendem que os objetivos da perícia contábil são fornecer informação verídica, emitir laudo, fornecer dados e dirimir dúvidas;
- b) os que entendem que os objetivos da perícia contábil são fornecimento de informações, descoberta da verdade e exame dos documentos.

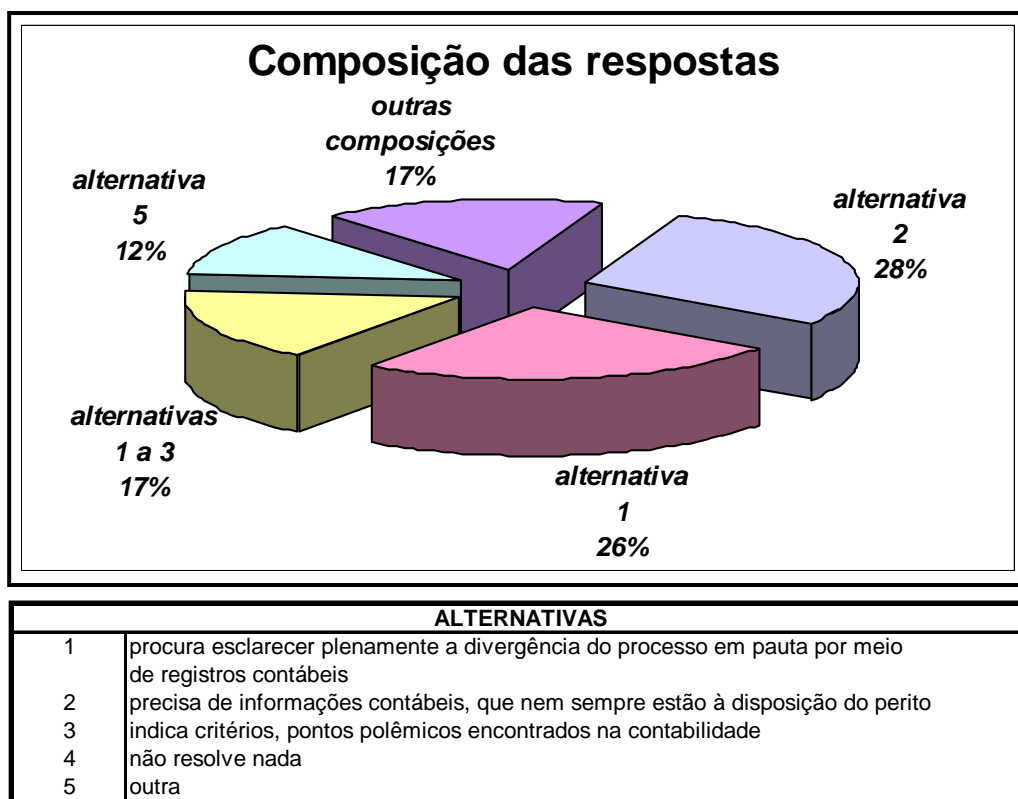
Gráfico 4 – Objetivo de perícia contábil



No tocante à coleta de dados, importante no trabalho pericial, são apresentados a seguir gráficos e tabelas que demonstram as opiniões sobre: diligência enquanto procedimento para coleta de dados, Sistema de Informação Contábil enquanto fonte de informação primária e confiabilidade dos dados coletados como o principal fator para a credibilidade do trabalho pericial.

O gráfico 5 apresenta os percentuais das alternativas escolhidas, cujo resultado recai sobre as alternativas 1, 2 e 3, de maneira que, conjugadas, representam 71% do total de respostas.

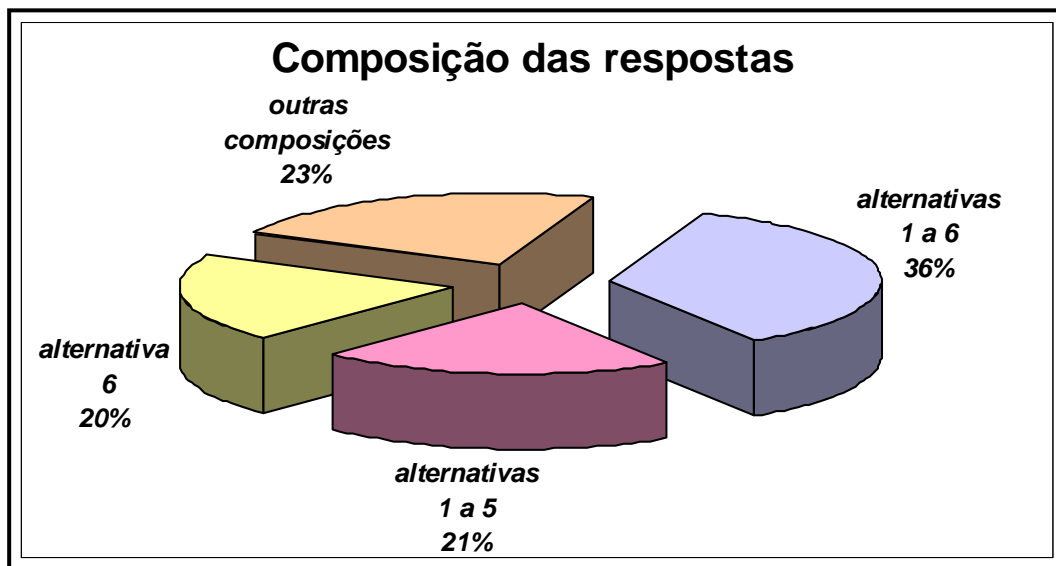
Gráfico 5 – Enfoque sobre diligência



O gráfico 6 apresenta os percentuais quanto à utilização do Sistema de Informação Contábil, observando, de maneira genérica, o atendimento da necessidade de informação para a execução do trabalho pericial. Com relação a esse dado, as alternativas oferecidas foram objeto de 36% das escolhas, seguidas pela escolha das alternativas de 1 a 5 e da alternativa 6<sup>162</sup>. Note-se que a alternativa 6 refere-se a questão aberta, em que os peritos puderam opinar livremente.

<sup>162</sup> Embora o gráfico apresente 23% para outras composições, quando analisadas separadamente, as respostas desse grupo atingem percentagens inferiores a 3%.

Gráfico 6 - Utilização do SIC



ALTERNATIVAS	
1	diários
2	razões
3	livros fiscais (ICM, IPI, ISS e outros)
4	balancetes
5	declarações de IRPJ
6	outra

As tabelas 6, 7 e 8 apresentam respostas que, analisadas em conjunto, oferecem uma visão sobre a confiabilidade nos dados coletados quando esses provêm da utilização do Sistema de Informação Contábil. Observa-se que 52% das respostas evidenciam a opinião de que os dados coletados têm regular credibilidade, 53% dos entrevistados informaram que existe muita limitação quando se fazem necessários os exames da escrituração contábil e 52% afirmaram que os documentos necessários aos exames caracterizam-se por relativa disponibilidade quando solicitados.

Tabela 6 – Credibilidade nos dados coletados

<b>A credibilidade nos números e registros encontrados na contabilidade espelham com precisão a realidade da empresa?</b>			
<b>Distribuição de Freqüência</b>			
notas	freqüência		
1	9		
2	7		
3	9		
4	9		
5	26		
6	14		
7	9		
8	2		
85			

				<b>freqüência</b>	
		<b>classe</b>	<b>total</b>	<b>relativa</b>	
pouco	0,00  -- 2,67		16	19%	
regular	2,67  -- 5,33		44	52%	
muito	5,33  -- 8,00		25	29%	
			85	100%	

Tabela 7 – Limitações na coleta de dados

<b>É possível encontrar limitações quando do exame em escritas contábeis?</b>			
<b>Distribuição de Freqüência</b>			
notas	freqüência		
1	0		
2	1		
3	6		
4	15		
5	19		
6	26		
7	6		
8	14		
87			

				<b>freqüência</b>	
		<b>classe</b>	<b>total</b>	<b>relativa</b>	
pouco	0,00  -- 2,67		1	1%	
regular	2,67  -- 5,33		40	46%	
muito	5,33  -- 8,00		46	53%	
			87	100%	

Tabela 8 – Disponibilidade de Informações

<b>Na maioria das vezes, em diligências efetuadas, os documentos necessários aos exames são encontrados:</b>			
<b>Distribuição de Freqüência</b>			
notas	freqüência		
1	3		
2	2		
3	8		
4	18		
5	19		
6	22		
7	7		
8	8		
87			

				<b>freqüência</b>	
		<b>classe</b>	<b>total</b>	<b>relativa</b>	
pouco disponíveis	0,00  -- 2,67		5	6%	
relativamente disp.	2,67  -- 5,33		45	52%	
muito disponíveis	5,33  -- 8,00		37	42%	
			87	100%	

Em se tratando da aceitabilidade ou não do laudo pericial contábil, em virtude de que muitas vezes os laudos são criticados, as respostas, apresentadas na tabela 9, demonstram que 56% consideram muito comum a ocorrência de impugnação.

Tabela 9 – Impugnação de laudo pericial contábil

É comum a impugnação de laudo pericial contábil ?				
Distribuição de Freqüência				
notas	freqüência		freqüência	
		classe	total	relativa
1	3			
2	9			
3	6	pouco	12	14%
4	9	regular	26	30%
5	11	muito	48	56%
6	13		86	100%
7	13			
8	22			
	86			

Ressalte-se que apesar de 56% dos peritos considerarem muito comum a ocorrência de impugnação, esse fato não significa que os laudos periciais contábeis não tenham aceitabilidade. Ocorre que, as críticas ao laudo, geralmente efetuadas por perito-contador assistente, têm muitas vezes caráter complementar ao laudo, auxiliando o juiz na sua interpretação.

## CAPÍTULO 9

### CONCLUSÕES

O trabalho pericial efetuado no âmbito judicial, considerado como ferramenta utilizada pelo sistema judiciário quando este julga necessário, isto é, uma vez que exista uma ação judicial cuja matéria seja passível de prova, faz-se necessário para que a realidade dos fatos seja esclarecida de maneira imparcial.

Sendo assim, procurou-se realizar um trabalho acadêmico centrado na conceituação de uma das modalidades da atividade, a perícia contábil, com o propósito de situar o seu significado específico, num cenário onde todas as perícias levam genericamente a denominação de perícia judicial.

Para tanto, foi realizada, preliminarmente, uma revisão de literatura, que abordou os aspectos inerentes ao trabalho pericial, fornecendo embasamento conceitual para melhor análise da pesquisa de campo. A seguir foi efetuada a pesquisa de campo junto aos profissionais atuantes na área de perícia e aos juízes que se valem dessa modalidade de trabalho.

Analisados os dados obtidos, dois aspectos fundamentais e relevantes merecem considerações finais:

- 1) a importância da perícia como instrumento de prova judicial, e, dentro dela, a relevância da perícia contábil como instrumento qualificado dessa prova judicial;
- 2) o aspecto qualitativo da perícia contábil – uma breve avaliação baseada na amostra colhida.

Na análise efetuada quanto à importância do laudo pericial contábil na sentença judicial, observou-se a existência de diferentes níveis de relevância — 52% dos laudos pesquisados apresentam-se como muito relevantes para a sentença judicial, em contraposição a 32% menos relevantes e a 16% que não apresentam relevância, o que leva à conclusão de que as informações fornecidas pelos peritos-contadores ou a comunicação das informações podem não estar satisfazendo à necessidade primária de seu usuário.

Note-se que perícia contábil é realizada por profissional da área contábil que recebe a titulação de perito-contador ou perito-contador assistente, se nomeado pelo juiz ou contratado pelas partes, respectivamente. Desses profissionais, observou-se que dentre a formação acadêmica dos 94% dos peritos-contadores da amostra utilizada, 62% possuem, além dos conhecimentos técnicos adquiridos no curso de graduação em Ciências Contábeis, mais um curso de especialização, quer seja *lato sensu* quer seja *stricto sensu*.

A constatação desses resultados deixa entrever a falta de harmonia entre o conhecimento técnico do perito, adquirido nos cursos de graduação e outros afins, e a relevância de seu trabalho na sentença. O fato de 48% dos laudos serem considerados menos ou nada relevantes tem grande significado sobre a impressão que os trabalhos periciais promovem, o que justifica as alegações, correntes no meio, de que é necessário aos contadores com interesse em atuar na área de perícia contábil ter preparo específico nesse campo.

Com base na revisão de literatura feita no capítulo 2, em que se observou o conceito de perícia contábil encontrar-se ainda em um estágio primário de delimitação, procurou-se conhecer qual abordagem os peritos acreditam representar conceitualmente a perícia contábil e a que esta objetiva. Com base nas

das respostas apresentadas, concluiu-se que a perícia está ligada principalmente à sua finalidade, possibilitando definir seu conceito como um instrumento de prova que colabora na elucidação dos fatos, com a finalidade de auxiliar o juiz na elaboração da sentença, efetuada por meio de técnicas pertinentes e suficientes que permitam a realização e o preparo do laudo, com o objetivo de fornecer informações assaz adequadas a seu usuário.

Observou-se nesse ponto um encadeamento lógico entre o conceito e o objetivo da perícia, interligado à preocupação constante de fornecer informações suficientes, adequadas, corretas e confiáveis.

A busca de informações, segundo a revisão de literatura abordada no capítulo 5, pode ser efetuada por meio de diligência, considerada pelos peritos que constituíram o conjunto de amostra como procedimento de perícia que tem por finalidade coletar dados — utilizando-se do Sistema de Informação Contábil (SIC) — com o objetivo de elucidar e comprovar os fatos reais ocorridos.

Entretanto, embora os peritos que formaram a amostra tenham mencionado a frequente utilização do SIC, também relataram que o SIC não atende plenamente às expectativas, pois a confiança na informação por ele gerada é apenas razoável. O que permite inferir ser esse outro fator que contribui para a baixa satisfação do usuário em relação ao trabalho oferecido pelos peritos.

O aspecto qualitativo da perícia contábil foi analisado sob o enfoque de satisfação do “cliente”, considerando os dados obtidos na pesquisa junto aos juízes. Assim, aplicados os critérios e a metodologia evidenciados no capítulo 7 deste trabalho, foram obtidas as seguintes informações:

- os laudos que mais contribuem para a sentença judicial são aqueles que fornecem informações adicionais, porém pertinentes à matéria questionada, em contraposição àqueles que apenas se atêm às respostas dos quesitos formulados;
- os laudos agregam valor adicional, embora sejam vistos como uma atividade rotineira;
- o critério de seleção na escolha do profissional para a prestação dos serviços de perícia deve recair sobre aquele de melhor desempenho;
- a necessidade de se atender às solicitações de perícia dentro de um prazo que seja coerente com a realidade do sistema judicial e a habilidade legal conjugada com a experiência do perito são vistas indiferentemente quando o juiz se percebe em face do atendimento qualitativo que deve oferecer a comunidade. Em relação a esse aspecto, cabe ressaltar que o juiz, percebendo a necessidade de maior rapidez na decisão a ser tomada, pode exigir a elaboração do laudo em curto espaço de tempo em detrimento da sua qualidade.

Quando justapostas as informações descritas anteriormente no **ciclo de serviços da perícia contábil**, revela-se que os principais aspectos críticos desses serviços, apresentados a seguir, estão ligados a três momentos: solicitação da perícia contábil, escrever o laudo e entregar o laudo<sup>163</sup>.

- A necessidade de melhoria no momento da solicitação para a realização da perícia que relaciona-se a dois aspectos: a) a real necessidade da perícia presente nos autos do processo e b) a nomeação do profissional habilitado para desenvolver a perícia.

---

<sup>163</sup> A classificação desses aspectos se efetuou mediante o critério utilizado na matriz de atributos, que determina três níveis de qualificação aos serviços: satisfatório, indiferente e insatisfatório.

- a) a necessidade da perícia deriva do andamento do próprio processo, da sua utilização e da sua importância. Nesse sentido, o uso do laudo pericial terá maior ou menor importância para o desfecho do processo judicial, segundo a definição inicial do magistrado, como, aliás, mostra o resultado da pesquisa realizada nas sentenças de primeira instância, cuja amostra indica que, embora seja determinada a realização da perícia, existe níveis diferenciados de utilização do laudo elaborado. Essa constatação nos conduz a algumas indagações: como perceber a real necessidade do juiz ao requerer o laudo pericial, para que esse seja produzido na justa medida de sua utilização? Que características esse produto deve ter para assegurar sua eficácia ou relevância no processo em julgamento?
- b) a nomeação de perito habilitado é a escolha de um profissional que se acredita ser competente no fornecimento do produto pretendido, dentre os vários que estão à disposição para a realização do trabalho pericial. Cabe, pois, ao profissional escolhido, elaborar e fornecer um produto que atenda às necessidades de seu usuário. A pesquisa realizada junto aos peritos indica que 94% deles, atuantes em matéria contábil, possuem efetivamente o requisito mínimo – graduação em Ciências Contábeis – índice, aliás, em conformidade com a pesquisa efetuada a laudos periciais contábeis, que indica 81% dos documentos elaborados foram assinados por profissionais legalmente habilitados. Ainda que se constate esses profissionais terem, em sua maioria, habilitação na área contábil, como já mencionado, é preciso que os contadores atuantes tenham conhecimentos específicos em perícia contábil.
- A indiferença no momento escrever o laudo relaciona-se à fonte de informação concernente à matéria pesquisada, intrinsecamente ligada ao uso do SIC.

A pesquisa realizada junto aos peritos indicou ser o SIC de freqüente utilização nas perícias, ainda que espelhe uma razoável precisão nos números que demonstram a realidade da empresa, ter limitações no seu exame e de propiciar relativa disponibilidade dos documentos requeridos. Constatação em que demonstra o porquê da insatisfação no uso do SIC.

Note-se que esse momento (de escrever o laudo) também apresenta certo grau de satisfação devido às informações adicionais que alguns laudos apresentam. É nesse momento que o perito deve utilizar de todas as técnicas de comunicação para melhor apresentar as informações colhidas.

- a indiferença no momento entrega do laudo relaciona-se a pouca preocupação do juiz em relação a prazos, pois sua atenção está voltada à efetiva entrega do produto. Já a insatisfação, também ligada a esse momento, está ligada a pouca qualidade dos laudos produzidos tomando-se por base sua efetiva contribuição na sentença.

Do exposto, considerando o aspecto de causa e efeito, observa-se que quanto maior a eficácia nos procedimentos do trabalho pericial, tanto maior será o valor agregado da perícia à sentença. A execução do trabalho pericial, porém, depende não apenas dos procedimentos, mas, também da qualidade da fonte utilizada e do perfil do profissional comprometido.

Logo, o efeito da perícia contábil, no seu papel de instrumento de prova, é relevante em si, porém não é considerado plenamente satisfatório. Muito há que se estudar e pesquisar, para, ao final, sistematizar e disciplinar a matéria, lembrando que a perícia contábil integra uma cadeia de acontecimentos anteriores e posteriores à sua realização que independem de seu conteúdo e que estão intrinsecamente ligados.

## BIBLIOGRAFIA

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1996.
- \_\_\_\_\_. Perícia Contábil em Juízo. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 116, março/abril de 1999.
- ALBRECHT, Karl & BRANFORD, Lawrence J. *Serviços com Qualidade: a Vantagem Competitiva*. Sara Gedanke (trad.), São Paulo, Makron Books, 1992.
- ALMEIDA, Flávio Renato Correia de. Do Ônus da Prova. In: *Revista dos Tribunais*, nº 71, pp. 46-64, julho/setembro, 1993.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um Curso Moderno e Completo*. 5ª ed., São Paulo, Atlas, 1996.
- ALONSO, José Rojo. Prevenções e Descobertas de Fraudes: Auditoria e Perícias Contábeis. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº.17, 1976.
- \_\_\_\_\_. Perícia em Matéria Contábil. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 22, 1977.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Conflicts of Interest in Litigation Services Engagements*, New York, 1993.
- ANDRADE, Maria Margarida de. *Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação: Noções Práticas*. São Paulo, Atlas, 1995.
- ANSARAH, Camilo. These 14: A Contabilidade em Face da Sciencia do Direito. In: TERCEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, São Paulo, 1934. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 1935, pp. 487-550.
- ANTUNES, Jerônimo. *Contribuição ao Estudo da Avaliação de Risco e Controles Internos na Auditoria de Demonstração Contábeis no Brasil*. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

- AQUINO, Wagner & SANTANA, Antônio Carlos. Evidenciação. In: *Caderno de Estudo*, Fipecafi, junho/1992.
- ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. *Da Prova no Processo Penal*. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1987.
- ATTIE, Willian. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1984.
- BECKER, Laércio Alexandre. *O Mito da Neutralidade do Juiz*. Disponível na *home page*. [www.uerj.br/~direito/rqi/arq/a010101.html](http://www.uerj.br/~direito/rqi/arq/a010101.html). [acesso em 06/10/1998]
- BERRY, Leonard L. & PARASURAMAN, A. *Serviços de Marketing: Competindo Através da Qualidade*. Beatriz Sidou (trad.), 3ª ed., São Paulo, Maltese, 1995.
- BIFI, Cláudio Rafael. *Documento Contábil com Informações Inverídicas é Crime*. Disponível na *home page*: [www.crcsp.org.br/crcsp/noticias04.html](http://www.crcsp.org.br/crcsp/noticias04.html). [acesso em 19/01/1999].
- BRANDIMILLER, Primo A. *Perícia Judicial: em Acidentes e Doenças do Trabalho*. São Paulo, Editora SENAC, 1996.
- BRASIL. Lei nº 9307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre arbitragem.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 3071, de 01 de janeiro de 1916. Código Civil.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 3689, de 02 de outubro de 1941. Código Processo Penal.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 5869 de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil.
- \_\_\_\_\_. Resolução nº 3 de 5 de outubro de 1992. Fixa o conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis.
- BULGARELLI, Waldirio. *Manual das Sociedades Anônimas*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 1984.
- CALDEIRA, Alfredo. *Evolução Histórica da Contabilidade*. In: *Mensário Brasileiro de Contabilidade*, outubro, 1949.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. *Introdução à Hermenêutica das Demonstrações Contábeis*. São Paulo, Atlas, 1997.

- CARDOSO, Ubirajara Lino, *et al.* Honorários Periciais. In: VI CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, Porto Alegre, 1997. *Rumo à Excelência*. Porto Alegre, Conselho Regional de Contabilidade, 1997, pp. 86-101.
- CARVALHO, Gabriel Rebouças de. These 1 Contabilidade. In: TERCEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, São Paulo, 1934. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 1935, pp. 63-71.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. *O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil: Estudo das Limitações ou Seu Poder de Comunicação*. São Paulo, 1989. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CINTRA, Anna Maria Marques; FONSECA, José Ismar da e MARQUESI, Sueli Cristina. *Português Instrumental: Para a Área de Ciências Contábeis*. São Paulo, Atlas, 1992.
- CLÈVE. Clèmerson Merlin. Poder Judiciário: Autonomia e Justiça. In: *Revista dos Tribunais*, v. 691, pp. 34-44, maio, 1993.
- COELHO, Edihermes Marques. Magistratura, Responsabilidade Social e Democracia. Disponível na *home page*: [www.ccj.ufsc.br/sequencia/sq30-10b.html](http://www.ccj.ufsc.br/sequencia/sq30-10b.html) [acesso em 17/01/1997]
- COELHO NETO, Pedro. Por que Contabilidade?. In *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 80, jul./set., 1992.
- COHEN, Morton M.; CRAIN, Michael A.; SANDERS, Arthur. *Skills Used in Litigation Services*. *Journal of Accounting*, setembro, 1996.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas da Profissão do Contabilista: Legislação e Resoluções*. Rio de Janeiro, 1972
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO GOIÁS. *Perícia Contábil*. Goiânia, 1996.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Auditoria Interna*. Rio de Janeiro, 1995

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Normas de Perícias Contábeis*. São Paulo, 1993.

\_\_\_\_\_. *Curso Básico de Auditoria: Normas e Procedimentos*. São Paulo, Atlas, 1996.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. *Perícia Contábil*. Florianópolis, 1997.

CRUZ, Aloysio Álvares. *Compêndio de Direito Comercial*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1994.

CRUZ FILHO, Manoel Ribeiro. As Demonstrações Financeiras na Nova Lei das Sociedades Anônimas. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 20, 1977.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação nº 29.

D'ÁUREA, Francisco. *Revisão e Perícia Contábil – Parte Teórica*. 3ª ed., São Paulo, Companhia Editora Nacional, 1962.

\_\_\_\_\_. *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. São Paulo, Departamento de Cultura e Ação Social, 1949.

DELLEPIANE, Antonio. *Nova Teoria da Prova*. Erico Maciel (trad.), 5ª ed., Rio de Janeiro, Livraria Jacintho, 1942.

DELMANTO, Celso. *Código Penal Comentado*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1991.

DEMING, W.Edwards. *A Nova Economia para a Indústria, o Governo e a Educação*. Heloísa Martins Costa (trad.), Rio de Janeiro, Qualitymark Editora, 1997.

DEMO, Pedro. *Metodologia Científica em Ciências Sociais*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.

ECO, Umberto. *Como se Faz uma Tese*. 14ª ed., São Paulo, Perspectiva, 1996.

ELTZ, Fábio Leandro Foletto. *Qualidade na Comunicação: Ferramenta Estratégica para Encantamento do Cliente*. 2ª ed., Salvador, Casa da Qualidade, 1994.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. J. Batista Machado (trad.), 6ª ed., São Paulo, LAEL, 1983.

- FARIA, Anacleto de Oliveira. *Instituições de Direito*. 4ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978.
- FIELSTEIN, Howard. *Forensic Accounting in Litigation*. Disponível na *home page* [www.litigationlaw.com/ju5.htm](http://www.litigationlaw.com/ju5.htm) [acesso em 19/01/1999]
- FIPECAFI. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.
- FIPECAFI – ARTHUR ANDERSEN. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1994.
- FERNANDES, Pedro Onofre. Análise Contábil – uma Visão Sistêmica. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, n.º 83, 1993.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1994.
- \_\_\_\_\_. *A Validade das Normas Jurídicas*. Disponível na *home page* [www.ccej.ufsc.br/sequencia/sq28-6b.html](http://www.ccej.ufsc.br/sequencia/sq28-6b.html) [acesso em 17/01/1997].
- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernest. *Auditoria Contábil*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1991.
- FREITAS, Edison. Perícia em Contabilidade. In: *Mensário Brasileiro de Contabilidade*, setembro, 1949.
- GARCIA, Othon M. *Comunicação em Prosa Moderna*. 2ª ed., 4ª tiragem, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1973.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.
- GIL, Antonio de Loureiro. *Sistemas de Informações Contábil/Financeiros*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.
- GIOVANNINI, José Eustáquio. *Contabilidade: Instrumento de Decisão para o Empresário*. Disponível na *home page* [www.crcmg.org.br/artigo5.html](http://www.crcmg.org.br/artigo5.html). [acesso em 18/10/1998].

- GOLDRATT, E. M. *A Síndrome do Palheiro: Garimpando Informações num Oceano de Dados*. 2ª ed., São Paulo, Educador, 1992.
- \_\_\_\_\_. *Mais que Sorte: Um Processo de Raciocínio*. Claudiney Fullmann (trad.), São Paulo, Educador, 1994.
- GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *Sobre o direito à prova no processo penal*. São Paulo, 1995, Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
- GOMES, Sonia Maria da Silva. *O Uso das Informações Contábeis como um Instrumento Orientador das Negociações no Brasil*. São Paulo, 1998, Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- GONÇALVES, Reynaldo de Souza. *Peritagem Contábil*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1968.
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, vol.II.
- HERRMANN JÚNIOR, Frederico. *Contabilidade Superior: Teoria Econômica da Contabilidade*. 6ª ed., São Paulo, Atlas, 1961.
- HOLLATZ, Maria Carmem Diehl. A Perícia Contábil na Atualidade com Ênfase no Papel, Atribuições e Limitações do Assistente Técnico. In: VI CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, Porto Alegre, 1997. *Rumo à Excelência*. Porto Alegre, Conselho Regional de Contabilidade, 1997, pp.64-85.
- HUNTER, Jorge H. Santesteban. O contador público e a corrupção. In: *Mensário do Contabilista*, ano XL, nº.541, abril, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. *Teoria da Contabilidade*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos. *Manual de Contabilidade para não Contadores*. São Paulo, Atlas, 1992.
- INSTITUTO BRASILEIRO DOS CONTADORES. *Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional*. São Paulo, 1998.

- INSTITUTO DA ORDEM DOS CONTADORES DO RIO DE JANEIRO. These 19: A Perícia Forense. In: TERCEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, São Paulo, 1934. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 1935, pp. 395-401.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Exposição de Normas de Auditoria nº 1*. São Paulo, 1977.
- KUAZAQUI, Rdmir. *Marketing Internacional: como Conquistar Negócios em Mercados Internacionais*. São Paulo, Makron Books, 1999.
- KUME, Hitoshi. *Métodos Estatísticos para Melhora da Qualidade*. 4ª ed., São Paulo, Editora Gente, 1993.
- LACERDA, J. C. Sampaio. *Noções Fundamentais sobre Sociedades Anônimas*. Rio de Janeiro, Editora Nacional de Direito, 1956.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina De Andrade. *Metodologia Científica*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.
- \_\_\_\_\_. *Técnicas de Pesquisa: Planejamento e Execução de Pesquisas, Amostragem e Técnicas, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 1996.
- LAMY FILHO, Alfredo & PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *A Lei das S.A.* 2ª ed., São Paulo, Editora Renovar, 1995, vol. I.
- LAS CASAS, Alexandre Luzzi. *Qualidade Total em Serviços: Conceitos, Exercícios e casos Práticos*. A. T. Carneiro (trad.), São Paulo, Pioneira, 1994.
- LEITE, Laercio Marques. These 29: Perícias e Peritos. In: TERCEIRO CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, São Paulo, 1934. São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 1935, pp. 487-550.
- LIMA, Alex Oliveira Rodrigues de. O Contador na Arbitragem. In: 15ª CONVENÇÃO DOS CONTABILISTA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Águas de Lindóia, 1997, pp. 148-173.
- LOPES DE SÁ, Antonio. Incertezas na Determinação dos Valores e Metodologias Não-Contábeis. In: *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, nº 74, 1993.

\_\_\_\_\_. Perspectiva do Conhecimento Contábil para o 3º milênio. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, n.º 88, outubro, 1994.

\_\_\_\_\_. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1994.

\_\_\_\_\_. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_; LOPES DE SÁ, Ana M. *Dicionário de Contabilidade*. 9ª ed., São Paulo, Atlas, 1995.

LOPEZ, José Alberto Lopez. Sistema de Informações Contábeis. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, n.º 62, 1987.

MAGALHÃES, A. D. F.; SOUZA, C.; FAVERO, H. F. e LONARDONI, M. *Perícia Contábil: uma Abordagem Teórica, Ética, Legal, Processual e Operacional*. São Paulo, Atlas, 1995.

MAIA, Élcio Avelar. *Laudo Técnico Obrigatório e o Campo de Atuação dos Peritos*. Disponível na *home page* [www.imape.com.br/artelcio2.htm](http://www.imape.com.br/artelcio2.htm) [acesso em 01/04/1999].

MAIA NETO, Francisco. *Da Prova Pericial*. Belo Horizonte, Del Rey, 1998.

\_\_\_\_\_. *O Assistente Técnico no Código de Processo Civil*. Disponível na *home page* [www.imape.com.br/artfrancisco.htm](http://www.imape.com.br/artfrancisco.htm) [acesso em 01/04/1999].

MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial: Empresa Comercial, Empresários Individuais, Sociedades Comerciais, Função de Comércio*. 8ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1981.

MARTINS, Gilberto de Almeida. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertação*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1994.

MARTINS, Wolney C. *Contabilidade empresarial: Auditoria e Perícia*. 3ª ed., São Paulo, Hemus, s.d.

- MARTINEZ, Arcélio Blanco. O Contador, um Profissional a Serviço da Comunidade. *In: Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 12, 1975.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing*. 1ª ed., São Paulo, Atlas, 1993, vol. I.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing*. 1ª ed., 3ª tiragem, São Paulo, Atlas, 1995, vol. II.
- MEDEIROS JÚNIOR, Joaquim da Rocha & FIKER, José. *A Perícia Judicial.: como Redigir Laudos e Argumentar Dialeticamente*. 1ª ed., São Paulo, Pini, 1996.
- MELO, Andréa Keust Bandeira de. *Da Prova Pericial e as Reformas Trazidas pela Lei 8952 de 13 de Dezembro de 94*. Disponível na *home page* [www.elogica.com.br/amatra13/andrea.htm](http://www.elogica.com.br/amatra13/andrea.htm) [acesso em 19/01/99].
- MENDONÇA, José. *A Prova Civil*. Rio de Janeiro, Livraria Jacintho, 1940.
- MENDONÇA, Marcelo Corrêa. *Honorários Profissionais*. Disponível na *home page* [www.imape.com.br/artmarcelo.htm](http://www.imape.com.br/artmarcelo.htm) [acesso em 01/04/1999]
- MONTEIRO, Josué Gerson. As Perícias Contábeis Judiciais e os Profissionais que Podem Executá-las. *In: Mensário Brasileiro de Contabilidade*, julho, 1949.
- MONTEIRO, Samuel. *Da Prova Pericial*. 1ª ed., São Paulo, Edições Aduaneiras Ltda, 1985, vol. I e II.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *O Novo Processo Civil Brasileiro: Exposição Sistemática do Procedimento*. 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996.
- MUSSOLINI, Luiz Fernando. A Função Social da Contabilidade. *In: Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 89, novembro, 1994.
- \_\_\_\_\_. Função e Relevância da Contabilidade no Desenvolvimento Econômico Contemporâneo. *In: Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 14, julho/setembro, 1995.
- NASCIMENTO, José Amado. Objeto da Contabilidade. *In: Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 52, 1985.

- OLIVEIRA NETO, Calos Elmano & MERCANDALE, Iolanda. *Roteiro Prático de Perícia Contábil Judicial: Legislação, Modelos e Índices Oficiais*. São Paulo, Editora Oliveira Mendes, 1998.
- ÓRGÃO DO SINDICATO DOS CONTABILISTAS DE SÃO PAULO. Reformulação das Normas de Perícia Contábil. In: *Mensário do Contabilista*, ano XL, nº 451, abril, 1999.
- ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. *Perícia Contábil*. São Paulo, Atlas, 1994.
- PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. *Auditoria Interna: Embasamento Conceitual e Suporte Tecnológico*. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- PACHECO JÚNIOR. José Hygino. *Manual Prático de Perícias Contábeis*. Rio de Janeiro, 1959.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise*. São Paulo, Atlas, 1998.
- PEREIRA, José Luciano de Castilho. *Algumas Considerações sobre a Distribuição do Ônus da Prova*. Disponível na *home page* [www.ccj.ufsc.br/sequencia/sq30-10b.html](http://www.ccj.ufsc.br/sequencia/sq30-10b.html) [acesso em 17/01/1997].
- PINTO, Ildete Oliveira. *O livro: Manual de Preparação e Revisão*. São Paulo, Ática, 1993.
- PRADO, Luiz Regis. *Falso Testemunho e Falsa Perícia*. 2ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1994.
- PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., São Paulo, Livraria dos Advogados Editora Ltda, 1995.
- PRUNES, José Luiz Ferreira. *A Prova Pericial no Processo Trabalhista*. 2ª ed., São Paulo, LTR, 1995.
- RAMOS, Alfredo Torrecillas. Teoria do Aperfeiçoamento da Perícia – Enfoques. In: Seminário sobre Perícias Contábeis da UFU-MG, 1986.
- REGO, Hermenegildo de Souza. *Natureza das Normas Sobre Prova*. São Paulo, 1982. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

- REZENDE, Afonso Celso F. *Fé Pública*. Disponível na *home page* [www.neofito.com.br/artigos/juridico.html](http://www.neofito.com.br/artigos/juridico.html) [acesso em 02/04/1999].
- RICCIO, Edson Luiz. *Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação*. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- RODRIGUES, Alberto Almada. O Controle, a Perícia, a Investigação, a Vistoria, a Regulação, a Arbitragem, a Prospeção, os Custos e os Orçamentos no Campo Profissional do Contador. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 53, 1985.
- RODRIGUES FILHO, Antonio Peres. A Evolução do Ensino Comercial no Brasil e a Formação do Contador na USP. São Paulo, 1980. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 20ª ed., São Paulo, Saraiva, 1989, vol. I.
- SALOMON, Délcio Vieira. *Como Fazer uma Monografia*. 4ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1996.
- SANTOS, Carlos Augusto dos. *A Contabilidade: um Sistema de Informação*. Disponível na *home page* [www.svn.com.br/seac/pericia/aracon.htm](http://www.svn.com.br/seac/pericia/aracon.htm). [acesso em 18/10/1998].
- SANTOS, João Luis dos. *Perícia em Contabilidade Comercial*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1961.
- SANTOS, Lourival José dos. *A Arbitragem como Método Alternativo*. Disponível na *home page* [www.neofito.com.br/artigos/juridico.html](http://www.neofito.com.br/artigos/juridico.html). [acesso: 02/04/1999].
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Civil e Comercial*. 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1955, vol. I e V.
- SANTOS, Paulo Cezar Consentino. *Contador: Débito e Crédito O Que é Isso?*. Disponível na *home page* [www.crcmg.org.br/artigos6.html](http://www.crcmg.org.br/artigos6.html) [acesso em 18/10/1998]
- SANTANA, Sidney Emidio de & BURDELIS, Sérgio. A Cultura da Qualidade na Prestação de Serviços e seus Momentos Vitais. In: VI ENCONTRO DOS

PROFISSIONAIS DE RECURSOS HUMANOS DO LITORAL PAULISTA. Santos, 29 de outubro de 1998.

SARMENTO, Jonilto Chagas. *Perícia Contábil: um Enfoque Aplicado à Criminalística*. Disponível na *home page* [www.tba.com.br/pages/abpc/contabil.htm](http://www.tba.com.br/pages/abpc/contabil.htm) [acesso em 18/10/1998].

SILVA, Antonio Carlos Moraes. Perito Judicial: Impedimento, Suspeição, Escusa e Recusa. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 106, 1997.

SILVA, Benedito Gonçalves. *O Sistema de Informação Contábil sob a Ótica da Teoria da Comunicação*. São Paulo, 1994. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SILVA, Laércio Baptista da. *A Contabilidade no Brasil: Aspectos do Desenvolvimento por Influência da Legislação e do Contabilista*. São Paulo, 1980. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SILVA, Luiz Gustavo Cordeiro da. *Procedimentos de Perícia Contábil no Brasil*. Rio de Janeiro, 1993. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SILVA, Tania Moura da & SILVA, Selia Grabner da. Perspectiva da Arbitragem Frente aos Mercados Internacionais com Enfoque ao Mercosul. In: *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, vol. 26, nº 88, pp.40-5, janeiro/março, 1997.

SPANHOLI, Valdemar. A Função Contabilidade e os Conceitos da Qualidade Total. In: *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, n.º 76, 1994.

STEVENSON, William J. *Estatística Aplicada à Administração*. Alfredo Alves de Faria (trad.), São Paulo, Harper & Row do Brasil, 1981.

TESCHE, Carlos Henrique *et al.* Contabilidade: Ciência, Técnica ou Arte? In: *Revista Brasileira de Contabilidade*, n.º 76, 1991.

THORNHILL, Willian T. *Forensic Accounting: how to Investigation Financial Fraud*. New York, Irwin, 1994.

- VALLE FILHO, Dirceu do. *Esse Crime Chamado Justiça*. Disponível na Home Page: [www.datavenia.inf.br/ opiniao/dirceu.html](http://www.datavenia.inf.br/opiniaio/dirceu.html). [acesso em 19/01/99].
- VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedade por Ações*. 2ª ed. São Paulo, Ed.Revista Forense, 1953, vol. III.
- VANDRAME, Antonio Carlos F. *Curso de Introdução à Perícia Judicial*. São Paulo: Editora LTR, 1977.
- VRIES, Michael S. de. Desenvolvimento na Europa: a Idéia das Gerações de Políticas Públicas. In: *Revista de Administração*, vol. 34, nº1, pp. 29-52, janeiro/março, 1999.
- WING, Michael J. *Como Falar com Seus Clientes: O Que Eles Tem a Contar Sobre a sua Empresa Quando Voce Faz as Perguntas Certas*. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho (trad.), Rio de Janeiro, Campus, 1998.
- ZANETI JÚNIOR, Hermes. *Teoria Geral da Prova*. Disponível na home page [www.carrier.com.br/ ~bpdire/artigo\\_17.html](http://www.carrier.com.br/~bpdire/artigo_17.html) [acesso em 01/04/1999].
- ZARZUELA, José Lopes. *Perfil Histórico e Evolução da Perícia: Perícia Cronológica de Disparo de Armas de Fogo Curtas, Como Elemento de Prova*. São Paulo, 1993. Tese(Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

## APÊNDICE