
O LAUDO PERICIAL CONTÁBIL E SUA ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E À DOCTRINA: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO

Terezinha Balestrin Cestare

São Paulo – SP

*Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo;*

*Graduanda em Ciências Contábeis pela Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo*

E-mail: bcestare@terra.com.br

Ivam Ricardo Peleias

São Paulo – SP

*Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade
de Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo;*

*Professor e pesquisador do Programa de Mestrado em
Ciências Contábeis do Centro Universitário Álvares
Penteado – UniFECAP*

*Professor do Curso de Graduação em Ciências
Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo – PUC-SP;*

Perito Contábil.

E-mail: ivamrp@fecap.br

Martinho Maurício Gomes de Ornelas

São Paulo – SP

*Doutor em Ciências Contábeis pela Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo;*

Professor Universitário e Perito Contábil.

E-mail: m.ornelas@terra.com.br

RESUMO

Meio de prova para o Direito brasileiro, a perícia contábil materializa-se no laudo pericial. A feitura do laudo deve seguir um conjunto de regras emanadas da doutrina e das normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, objetivando a padronização na elaboração e apresentação dos laudos periciais contábeis. O trabalho procurou avaliar como os peritos contábeis, de uma esfera judiciária, elaboram seus laudos e, também, verificar se há diferenças expressivas entre a prática e as proposições da doutrina e do CFC. A pesquisa ocorreu entre abril e agosto de 2005, em laudos anexados a processos de Embargos à Execução Fiscal, na Justiça Federal de São Paulo. Foram examinados dez laudos em varas distintas, feitos por diferentes peritos. Apesar de não se constatar divergências expressivas, observou-se omissões importantes quanto à lavratura de termos de diligências, e a supressão em todos os laudos, da indicação, abaixo da assinatura, da categoria profissional.

Palavras-chave: Perícia Contábil; Laudo Pericial Contábil; Contabilidade; Normas

ABSTRACT

The forensic accounting is among the proof sources to enable the Law through reports. The making of these reports must follow some rules based on a doctrine and policies of the Federal Accounting Board in Brazil – CFC, in order to set a standard in the production and disclosure of the forensic accounting reports. This paper aims to show how the forensic accountants prepare their reports and also to verify whether there are relevant differences in the practice, the law and the Board (CFC). The reports research was held between April and August of 2005, focused on judiciary execution processes at Federal Court in the city of São Paulo. Ten reports were evaluated in different courts by different forensic accountants. No significant divergences were found. However, important omissions concerning the transcription of diligence were found as well as the suppression of the indication of professional category under the signature in all the expert reports.

Keywords: *Forensic Accounting; Accounting Expert Report; Accounting; Rules.*

1. INTRODUÇÃO

A perícia contábil é um dos meios legais de prova admitidos no Direito brasileiro. Sua realização está prevista nos artigos 420 a 439 do Código de Processo Civil - CPC, por determinação judicial, quando a elucidação de determinada questão depender de conhecimento técnico, conforme se verifica no art. 145 do CPC.

O produto final da perícia contábil materializa-se na apresentação do laudo pericial, pelo perito-contador ao Juízo, para juntada ao processo judicial. A elaboração e o encaminhamento do laudo devem seguir um conjunto de regras, tratadas em obras sobre perícia contábil (a doutrina), e em normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC (as normas). Não obstante haver normas profissionais disciplinando a perícia contábil e a orientação doutrinária nas obras sobre perícia, para elaboração de laudos periciais, o que se pretende é verificar, empiricamente, se as referidas normas e orientações são aplicadas no planejamento, execução e apresentação do trabalho pericial, e em que medida os laudos periciais contábeis, apresentados em uma esfera judiciária da Justiça Federal, na cidade de São Paulo, obedecem a essas regras.

A pesquisa é de natureza exploratória, e foi realizada entre abril e agosto de 2005, com o uso dos meios de investigação bibliográfica e documental. No que se refere à coleta de dados, é qualitativa, por meio da análise de conteúdo dos laudos selecionados e avaliados, com um método de amostragem não probabilística e intencional. Em função da estratégia de pesquisa usada, os resultados obtidos estão limitados à amostra analisada, e sua generalização dependerá da realização de outras pesquisas de mesma natureza, que permitirão constatações ou conclusões mais gerais. O objetivo do presente trabalho é colher elementos, que possam contribuir para uma padronização efetiva do laudo pericial, de acordo com as normas profissionais e as proposições da doutrina.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Identificou-se, nesta etapa da pesquisa, a necessidade de estudo e melhor entendimento do que seriam perícia contábil, laudo pericial contábil, quesitos e normas sobre laudos periciais contábeis. Houve a procura por trabalhos que tivessem estudado o laudo pericial contábil, no entanto, estes não foram localizados.

Houve, também, uma pesquisa por trabalhos realizados sobre este tema, no cenário internacional. Além de menções aos termos¹ *expert comptable*, usado na França, e *Perito Contable*, usado em alguns países de língua espanhola, identificou-se o uso das expressões *forensic accountant* e *forensic accounting* nos Estados Unidos, *investigative forensic accountant* e *investigative forensic accounting* no Canadá.

Nos textos americanos e canadenses observou-se grande preocupação com o ensino dos conteúdos de *Forensic Accounting* e *Investigative and Forensic Accounting*, com a crescente demanda pelos profissionais denominados *Forensic Accountant* e *Investigative and Forensic Accountant*, e com a especificação do que seria o profissional e suas áreas de atuação (PETERSON, 2003; BROOKS, LABELLE, 2006; ROSEN, 2006; STIMPSON, 2007). Contudo, até a conclusão deste trabalho, não foram localizadas pesquisas sobre a confecção de relatórios pelos referidos profissionais.

2.1. Perícia contábil

“Perícia”, na linguagem jurídica designa especialmente, em sentido lato, a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se esclareçam ou evidenciem certos fatos (SILVA, 1986, p. 352). Para Santos (1990, p. 474) “a perícia consiste no meio pela qual, no processo, pessoas entendidas, (...) verificam fatos interessantes à causa, transmitindo ao juiz o respectivo parecer”. Ornelas (2003, p. 20) informa as razões pelas quais a perícia contábil situa-se numa área limítrofe entre a Contabilidade e o Direito:

Do Direito estaremos alimentando-nos de todo o embasamento teórico da denominada **Teoria da Prova e do Direito Processual Civil**, naquilo que se refere à prova técnica e à função do perito e do assistente técnico, à medida que a perícia contábil tem de obedecer a determinados rituais, ou seja, o desenvolvimento de uma perícia contábil, em seus aspectos formais, é matéria de Direito Processual Civil.

A Contabilidade dá-nos o segundo contexto teórico que vai nortear o desenvolvimento do conteúdo da prova técnica; conseqüentemente, os princípios fundamentais da Contabilidade, os sistemas contábeis aplicados a cada caso e as Normas Técnicas de Perícia Contábil e Funcionais de Perito, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, estarão sempre presentes na realização da perícia contábil.

A análise das proposições apresentadas demonstra que os vários conceitos de perícia contábil mesclam, em seu conteúdo, elementos jurídicos e contábeis. Entendida e interface existente entre a Contabilidade e o Direito como cenário existente quando de sua realização, é relevante selecionar e apresentar algumas definições do termo perícia propostas por estudiosos do tema.

“Entende-se por perícia o trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião para orientar uma autoridade foral no julgamento de um fato, ou desfazer conflito em interesses de pessoas” (MAGALHÃES, 2001, p. 12). Para Ornelas (2003, p. 33) “é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas”. Alberto (2002, p. 19) define perícia como um “instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos”. Nas palavras de Sá (2004, p. 63) a “perícia contábil judicial é a que visa servir de prova,

¹ Os termos *expert comptable* e *perito contable* foram localizados em documentos nas línguas francesa e espanhola, traduzidos e inseridos em processos judiciais. Nos dois casos, observou-se que esses documentos possuíam muitas semelhanças com os laudos feitos no Brasil. As informações sobre os processos nos quais referidos documentos foram localizados não são fornecidas, para a preservação das partes envolvidas. Entretanto, a análise comparativa de tais documentos, com os laudos brasileiros, pode ser uma oportunidade para pesquisas futuras.

esclarecendo o juiz sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio aziendale ou de pessoas”.

Também o CFC, por meio de um corpo voluntário de profissionais ali atuantes, elaborou e divulgou sua definição sobre perícia, expressa por meio da Resolução CFC nº 858/99, que reformulou a NBC T 13. Esta proposição está expressa no item 13.1.1 da referida norma, a seguir apresentado:

13.1.1.A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a 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.

2.2. Laudo pericial contábil

O exercício da atividade pericial contábil requer um conjunto de conhecimentos por parte do contador que a executará. É este cabedal que deverá permitir que o perito seja eficaz em sua ação como auxiliar da justiça, pois, ele fornecerá, ao magistrado, os elementos técnicos contábeis necessários para a solução de uma determinada demanda. E o laudo pericial contábil é o meio pelo qual o perito faz chegar às mãos do juiz tais elementos fáticos.

O CFC se pronunciou originalmente sobre o laudo pericial contábil por meio do item 13.5.1 da NBC T-13, reformulada pela Resolução CFC nº 858/99. Novas mudanças ocorreram, pois o item “13.5 - Laudo Pericial Contábil” da Resolução CFC nº 858/99 foi revogado pela Resolução CFC nº 1041/05, que aprovou a NBC T-13. 6 – Laudo Pericial Contábil. De acordo com a norma em vigor, o exposto em seu item 13.6.1.3 está assim redigido: “Laudo pericial contábil é uma peça escrita, na qual o perito-contador deve visualizar², de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e minudências que envolvam a demanda.”

Alguns estudiosos, que manifestam suas opiniões sobre o laudo pericial contábil, usam a proposição do CFC, outros apresentam seu entendimento, conforme se verifica a seguir. Nas palavras de Sá (2004, p. 45) ”é uma peça tecnológica que contém opiniões do perito contador, como pronunciamento, sobre questões que lhe são formuladas e que requerem seu pronunciamento”. De forma abrangente, Ornelas (2003, p. 93) assevera que:

O laudo pericial contábil é a peça técnica da lavra do perito nomeado. Pode ser elaborado em cumprimento à determinação judicial, arbitral, ou ainda por força de contratação. No primeiro caso surge o laudo pericial contábil judicial. Nos demais, surge o laudo pericial contábil extrajudicial, um por solicitação do Tribunal Arbitral, outro em decorrência de contrato.

Por ser uma peça técnica produzida pelo perito, a análise das obras dos doutrinadores (ORNELAS, 2003; ALBERTO, 2002; SÁ, 2004; MAGALHÃES, 2001), revela que o laudo pericial precisa ter uma estrutura. Assim, a primeira parte, composta de requisitos extrínsecos, engloba a petição de encaminhamento por meio da qual o perito requer a anexação aos autos. Também é necessário observar alguns aspectos da apresentação gráfica e estética como, por exemplo, o uso de margens adequadas, tamanho de fonte e espaço entre linhas condizentes para uma leitura fácil.

Seguem-se as considerações preliminares ou relatório pericial com a síntese do objeto da perícia, a especificação dos procedimentos técnicos adotados e diligências realizadas e o termo de

² O termo “visualizar”, no entendimento dos autores, contém uma imprecisão terminológica, e será comentado no item 2.4 deste trabalho.

diligência. Importante, aqui, a menção aos limites quanto à responsabilidade funcional do perito contador.

A questão técnica propriamente dita deverá constar nas respostas aos quesitos, só excepcionalmente inexistentes. Como requisitos extrínsecos dessa parte, é necessária a transcrição das perguntas e respostas na ordem de juntada ao processo, e formulação em páginas específicas para cada quesito. Qualidades intrínsecas referentes às respostas, segundo os doutrinadores, são, principalmente, a objetividade, a circunscrição ao objeto da perícia, concisão e clareza.

Às considerações finais, reúnem as conclusões técnicas, também nomeadas de parecer, além dos comentários técnicos adicionais julgados oportunos ou necessários, seguindo-se a estes, o encerramento do laudo, que deve conter a menção ao número de folhas, quantidade de anexos e documentos juntados, a data, assinatura e categoria profissional do perito, bem como, a rubrica em todas as folhas, anexos e documentos, que compõem o laudo pericial contábil.

Infere-se, a partir das proposições apresentadas pela doutrina, ser essencial, para a elaboração do laudo, que o perito contábil tenha o pleno conhecimento e domínio da matéria em discussão e objeto da perícia. Não existindo tal qualificação técnica e profissional, o perito deverá se escusar do encargo, tendo por fundamento legal, o exposto no artigo 146 do Código de Processo Civil, em sua parte final.

2.3. Quesitos

Deferida a realização da prova pericial e nomeado o perito, incumbe às partes, e ao magistrado em querendo, formular os quesitos, de acordo com o artigo 421, § 1º, inciso II, do CPC. A proposição dos quesitos não é necessária para a exceção prevista no próprio CPC, no § 2º do artigo acima citado, situação na qual a perícia será baseada na inquirição em audiência do perito e dos assistentes. As partes são contendores em uma demanda judicial, um no pólo ativo (o autor), e outro no pólo passivo (o que sofre a ação).

Para Ornelas (2003, p. 84), os quesitos são as perguntas de natureza técnica que o perito responderá, relativas à matéria objeto da lide, daí depreender-se que, caso não guardem relação com o litígio, serão impertinentes e devem ser indeferidas pelo magistrado. Nas palavras de Sá (2004, p. 85) “o quesito impertinente é a pergunta dirigida ao contador e que foge do âmbito do exercício de sua profissão, ou seja, não se refere à matéria contábil”.

Quando oferecidos, os quesitos são elementos importantes no contexto do planejamento da perícia e da confecção do laudo pericial contábil. A elaboração de suas respostas deve atender alguns requisitos: serem circunstanciadas, objetivas, concisas e claras. Os quesitos devem ser transcritos no laudo, da forma que foram redigidos (inclusive com eventuais erros de língua portuguesa), e serem respondidos na ordem em que foram formulados. A regra é: primeiro transcrever e responder aos quesitos do juiz e, quando houver, aqueles apresentados pelas partes, na ordem em que foram juntados aos autos.

Os autos são os diversos elementos que compõem os volumes de documentos, que se formam em um processo judicial. Os documentos juntados são numerados e rubricados manualmente pelos serventuários dos cartórios, anexos às unidades judiciárias, e as capas dos autos contêm os elementos necessários à correta identificação de uma demanda judicial.

Aqui é preciso melhor entender o termo circunstanciado. Circunstância vem do latim *circumstantia*, de *circumstare*, que significa rodear, cercar. A resposta a um quesito será circunstanciada quando possuir as razões que a fundamentam, sendo inadmissíveis as respostas “sim” ou “não” (ORNELAS, 2003, p. 88). Para Alberto (2000, p. 126) os quesitos serão respondidos de forma circunstanciada quando atenderem à essência da questão formulada.

Sobre a objetividade das respostas a opinião de Sá é a seguinte (2004, p. 46):

A objetividade é um princípio que se estriba no preceito acolhido pelas ciências, ou seja, a exclusão do julgamento em bases “pessoais”, ou “subjetivas”.

A contabilidade tem seus princípios, suas leis, suas Normas, formadas através dos milênios.

O que a caracteriza como ciência é exatamente o fato da “generalidade” da aplicação do conhecimento.

.....
O que é objetivo é “racional” e, no campo tecnológico da perícia, deve inspirar-se na ciência contábil. Ou seja, como Immanuel Kant entende, o objetivo é o que está atado ao “conhecimento” (Crítica da razão pura, dialética, livro I, séc. I).

Em seu laudo, o perito não deve divagar, mas de forma concreta, ater-se à matéria, respeitando sua disciplina de conhecimentos.

A clareza, outro requisito para as respostas aos quesitos, é necessária na medida em que os laudos são feitos para terceiros não afeitos à terminologia contábil, daí a necessidade de respostas precisas, que não dêem margem a interpretações dúbias. Relativamente à concisão ORNELAS (2003, p. 88) recomenda que as respostas não se alonguem demais, sem admiti-las, entretanto, na forma singela. O autor (2003, p. 88) recomenda que as respostas não sejam telegráficas, ou seja, um texto fragmentado, sem conexão e de difícil entendimento para o leitor.

2.4. Normas sobre laudos periciais contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Resolução CFC nº 1041/05, aprovou a NBC T 13.6 normatizando o laudo pericial contábil, ao mesmo tempo em que revogou, expressamente, em seu artigo 2º, o item 13.5 – Laudo Pericial Contábil, da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, anteriormente aprovada pela Resolução CFC nº 858/99, bem como a NBC T 13 – IT – 04 – Laudo Pericial Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 978/03.

A norma aprovada em 2005 é, em muitos de seus elementos, uma reprodução da Interpretação Técnica NBC T 13 - IT 4, aprovada pela Resolução CFC nº. 978/03. A diferença está em um acréscimo, no item 13.6.5.3 sobre “Laudo e Parecer de Leigo ou Profissional não-habilitado”. A norma vigente está dividida em 05 partes: Considerações gerais; Apresentação do laudo pericial contábil; Terminologia; Estrutura e Esclarecimentos adicionais.

As considerações gerais, item 13.6.1, reforçam a exigência do item 13.1.2 da NBC T 13, ao determinar, com fundamento na letra “c” do art. 25 do Decreto-Lei nº. 9295/46, que o laudo pericial contábil seja executado somente por contador habilitado e devidamente registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

O item 13.6.1.3, dessa parte, dispõe que o “laudo pericial é uma peça escrita, na qual o perito-contador deve visualizar de forma abrangente o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam a demanda”. Há neste ponto uma imprecisão terminológica, pois, o mais correto seria “demonstrar”, ao invés de “visualizar”. A justificativa para tal correção é que o laudo é elaborado para demonstrar, de forma clara, o resultado do trabalho técnico, levado a efeito pelo perito contábil, com o intuito de fornecer, ao magistrado, os elementos necessários à emissão de uma sentença sobre a causa em julgamento.

A Resolução CFC nº. 1041/05 menciona, ainda, como o laudo pericial contábil deve ser apresentado (itens 13.6.2.1 a 13.6.2.7), e aponta para a necessidade de se observar requisitos extrínsecos, como a não utilização de espaços marginais ou interlineares, espaços em branco no corpo do laudo, emendas, rasuras ou ressalvas, além dos elementos intrínsecos necessários. Orienta também, que o laudo deve ser escrito em linguagem acessível, de forma objetiva, clara, precisa, concisa e completa. A terceira

parte da Resolução CFC n^o 1041/05 é dedicada à terminologia, e seus itens componentes estão assim redigidos:

13.6.3.1. Forma Circunstanciada – Entende-se a redação pormenorizada, minuciosa, com cautela e detalhamento em relação aos procedimentos e aos resultados do Laudo Pericial Contábil.

13.6.3.2. Síntese do Objeto da Perícia – Entende-se o relato sucinto sobre as questões básicas que resultaram na nomeação ou na contratação do perito-contador.

13.6.3.3. Diligências – Entendem-se todos os procedimentos e atitudes adotados pelo perito na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do Laudo Pericial Contábil.

13.6.3.4. Critérios da Perícia - São os procedimentos e a metodologia utilizados pelo perito-contador na elaboração do trabalho pericial.

13.6.3.5. Resultados Fundamentados – É a explicitação da forma técnica pelo qual o perito-contador chegou às conclusões da perícia.

13.6.3.6. Conclusão – É a quantificação, quando possível, do valor da demanda, podendo reportar-se a demonstrativos apresentados no corpo do laudo ou em documentos auxiliares.

O item 13.6.4.1 da Resolução CFC n^o 1041/05 apresenta uma estrutura de laudo, contendo os requisitos mínimos, assim formatados:

- a) Identificação do processo e das partes;
- b) Síntese do objeto da perícia;
- c) Metodologia adotada para os trabalhos periciais;
- d) Identificação das diligências realizadas;
- e) Transcrição dos quesitos;
- f) Respostas aos quesitos;
- g) Conclusão;
- h) Outras informações, a critério do perito-contador, entendidas como importantes para melhor esclarecer ou apresentar o laudo pericial;
- i) Rubrica e assinatura do perito-contador, que nele fará constar sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Na última parte, relativa aos esclarecimentos adicionais (item 13.6.5), a Resolução CFC n^o 1041/05 dispõe sobre a importância de não haver omissão de nenhum fato relevante pelo perito, bem como, as formas para se elaborar a conclusão.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada entre abril e agosto de 2005, junto ao Fórum das Execuções Fiscais da Justiça Federal em São Paulo. Essa unidade judiciária possui doze Varas de Execuções Fiscais instaladas, onde tramitavam, em julho de 2005, conforme estatística extraída do site do Tribunal Regional Federal da 3^a Região, 247.440 processos referentes às execuções fiscais, propostas,

predominantemente, pela Fazenda Nacional, Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, diversos Conselhos Profissionais, e processos incidentais, tais como Embargos à Execução, Embargos de Terceiro, entre outros.

Os processos, objeto desta pesquisa, foram os de Embargos à Execução Fiscal, ação prevista no artigo 16 da Lei nº 6830/80, que rege a cobrança judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, com aplicação subsidiária do CPC, nos termos do artigo 1º da Lei nº 6830/80.

Os Embargos são um remédio específico para oposição à execução, dado que esta não comporta defesa do devedor (BRASIL, 1980; BRASIL, 2004). Enseja, pois, a interposição de ação autônoma dirigida à desconstituição da pretensão do exequente, que importa em dilação probatória com designação, em muitos casos, de perícia, para elucidar a matéria técnica.

A intenção inicial de pesquisa era de que a amostra abrangesse laudos periciais das Varas desse Fórum, em porcentagens idênticas. Esse plano se mostrou inviável, em função da inexistência da separação ou identificação, nas Secretarias das Varas, de processos com deferimento de prova pericial e / ou laudos periciais. Justificou-se assim a amostragem não-probabilística. Segundo Mattar *apud* Oliveira (2001, p. 4) “uma razão para o uso de amostragem não probabilística pode ser a de não haver outra alternativa viável porque a população não está disponível para ser sorteada...”

A partir dessa constatação, foi necessário realizar o acompanhamento das publicações no Diário Oficial do Estado – Poder Judiciário – Caderno I, pela Internet, para que se pudesse identificar, a partir das publicações destinadas às partes e ao público, processos de Embargos à Execução Fiscal, que contivessem laudo pericial contábil já protocolado.

Identificados os processos, fato que caracterizou esta pesquisa como documental, solicitou-se às Secretarias das Varas, justificando o motivo da vista, o exame do processo e cópia do laudo para a pesquisa acadêmica. Foram obtidos dez laudos das diversas Varas, de diferentes Peritos Contábeis, do universo de trinta profissionais atuantes nesse Fórum. Além de se verificar junto às Secretarias a realização de outras pesquisas de mesma natureza, procurou-se, na literatura (teses, dissertações e artigos), por trabalhos de mesma natureza que tivessem estudado laudos periciais. Em função da não localização de pesquisas anteriores, este trabalho se caracterizou, também, como exploratório. Ao longo da pesquisa foram adotadas as orientações metodológicas recomendadas por Cooper & Schindler (2003), Appolinário (2004) e Oliveira (2001).

Durante a realização da pesquisa, outro aspecto observado foi a data de elaboração dos laudos a serem analisados. A Resolução CFC nº. 978/03, que aprovou a Interpretação Técnica NBC T 13 – IT 4 sobre Laudo Pericial Contábil, ora revogada, entrou em vigor em 01.10.2003. Tal fato determinou novas regras para a elaboração dos laudos periciais contábeis, conforme se observa no art. 2º. da referida Resolução. Assim sendo, a pesquisa limitou-se aos laudos elaborados após essa data.

Definido o objetivo da pesquisa, qual seja, a verificação da adequação dos laudos periciais contábeis às normas do CFC e da doutrina, entendida como a conjunção das recomendações dos autores pesquisados, foi preciso elaborar dois roteiros (instrumentos) para a análise dos laudos, construídos com escala dicotômica, que ficaram apropriados para o tipo de pesquisa, em sua terceira versão.

Os roteiros originais passaram por dois pré-testes, que apontaram a necessidade de melhorias, as quais foram implementadas, sempre em função dos objetivos estabelecidos para a pesquisa. Para a doutrina, foram consideradas as proposições de Ornelas (2003), Alberto (2002), Sá (2004) e Magalhães (2001). Para as normas do CFC, foram considerados os requisitos especificados na NBC-13. O instrumento baseado na doutrina é apresentado na figura 1, e o baseado nas normas, na figura 2.

Figura 1 – laudo pericial – doutrina

Estrutura do laudo - doutrina
1. forma de apresentação do laudo
• petição de encaminhamento
• margens adequadas
• tamanho da fonte adequada
• espaço entre linhas adequado
2. considerações preliminares
• termo de diligência
• síntese do objeto da perícia
• especificação dos procedimentos técnicos adotados
• especificação diligências realizadas
• menção ao limite da responsabilidade Funcional
3. quesitos
• transcrição na ordem
• respostas na ordem de seqüência de juntada
• respostas em páginas específicas
• respostas circunstanciadas
• respostas objetivas
• respostas concisas
• respondidos com clareza
4. considerações finais
• conclusões
• comentários técnicos adicionais
5. encerramento
• menção ao número de folhas
• datado
• rubricado todas as folhas
• assinado
• consta CRC
• demonstrativos / documentos anexos
• menção ao número de documentos anexados
• Demonstrativos / documentos anexados rubricados
• Demonstrativos / documentos anexados numerados

Estrutura do laudo - normas do CFC
1. apresentação do laudo
• petição de encaminhamento
2. estrutura do laudo
• Identificação do processo e partes
• síntese do objeto da perícia
• especificação da metodologia adotada
• especificação dos estudos e observações realizadas
• termo de diligência
• Identificação das diligências realizadas
• transcrição dos quesitos na ordem
• respostas na ordem de seqüência de juntada
• respostas circunstanciadas
• respostas objetivas
• respostas concisas
• respondidos com clareza
• Resultados Fundamentados
• Conclusões
• comentários técnicos adicionais
3. encerramento
• datado
• rubricado todas as folhas
• assinado
• consta CRC
• demonstrativos / documentos anexos
• menção ao número de documentos anexados
• demonstrativos anexados rubricados
• demonstrativos anexados identificados

Figura 2 – laudo pericial – normas do CFC

O roteiro para a análise dos laudos baseado na doutrina possui a seguinte estrutura: forma de apresentação do laudo, considerações preliminares, quesitos, considerações finais e encerramento. Quanto à forma de apresentação do laudo, foram observados os seguintes itens: se houve petição de encaminhamento, se as margens, fonte e espaço entre linhas estavam adequados.

Nas considerações preliminares, verificou-se a menção quanto à existência ou não de termo de diligência, se foi elaborada uma síntese do objeto da perícia, se foram especificados os procedimentos técnicos adotados e as diligências realizadas, bem como, se houve menção ao limite da responsabilidade funcional.

A terceira parte do roteiro para a análise dos laudos, baseado na doutrina, se refere, especificamente, aos quesitos, e serviu para analisar os aspectos formais: se houve transcrição e respostas na ordem de juntada aos autos, se em páginas específicas ou não. A quantidade de respostas foi estabelecida com base nos laudos já pesquisados. Quanto aos aspectos intrínsecos das respostas, procurou-se verificar se foram circunstanciadas, objetivas, concisas e claras.

Fazem parte das considerações finais as conclusões do perito, e eventuais comentários técnicos adicionais, que não tenham sido objeto de quesitos, seguindo-se a última parte da estrutura do laudo, que é o encerramento, do qual constam: menção ao número de folhas, verificação de data, rubrica, assinatura, número de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade, menção ao número de demonstrativos e / ou documentos anexados, e se estes foram devidamente rubricados e numerados.

O roteiro para a análise dos laudos baseado nas normas do CFC foi elaborado levando-se em conta a seguinte estrutura, de acordo com os requisitos mínimos exigíveis conforme as Resoluções CFC n^{os} 858/99 e 978/03: apresentação do laudo; estrutura do laudo e encerramento.

Na apresentação do laudo procurou-se verificar a existência de petição de encaminhamento. Na estrutura do laudo, pesquisou-se a existência de: identificação do processo e das partes; síntese do objeto da perícia; especificação da metodologia adotada; especificação dos estudos e observações realizadas; termo e identificação das diligências realizadas; transcrição e resposta dos quesitos na ordem de juntada aos autos; respostas circunstanciadas, objetivas, concisas e claras; resultados fundamentados, conclusões, comentários técnicos adicionais. No encerramento, procurou-se verificar a existência de: data, rubrica de todas as folhas; assinatura, número de inscrição no CRC, menção aos documentos e / ou demonstrativos anexados, bem como identificação e existência de rubrica nos mesmos.

Quanto à análise das respostas aos quesitos, para verificar se as mesmas eram circunstanciadas, ou seja, limitadas aos questionamentos formulados, e respondidas de forma clara e suficiente, evitando-se o uso de “sim” ou “não”, usou-se a análise do discurso (BARDIN, 2004).

O fato do item 13.5 – Laudo Pericial Contábil, da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, aprovada pela Resolução CFC n^o 858/99, bem como, a NBC T 13 – IT – 04 – Laudo Pericial Contábil, aprovada pela Resolução 978/03 terem sido revogados após a coleta de dados, não teve influência sobre o resultado, uma vez que a norma revogadora, ao invés de acrescentar, reduziu as exigências contidas no item 13.5. da NBC T 13.

As normas do CFC não fazem referência quanto à ordem de transcrição dos quesitos, nem orientação quanto à identificação, numeração e menção, no corpo do laudo pericial, de documentos, quadros demonstrativos e outros anexos, eventualmente juntados. A maior omissão das normas do CFC diz respeito ao item 13.5.4, que dispunha sobre a exigência do laudo pericial contábil ser sempre encaminhado por petição protocolada, quando judicial.

A única alusão à petição de encaminhamento está no item 12 do modelo de planejamento para perícia judicial contida na NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia, aprovada pela Resolução CFC n^o 1021/05, em vigor desde 22 de abril de 2005, que revogou, expressamente, no artigo 2^o o item 13.2 da NBC T 13 – Da Perícia Contábil. Está assim redigido: “12 – Entrega do Laudo Pericial Contábil – Devolver os autos do processo e peticionar requerendo a juntada do laudo e levantamento ou arbitramento dos honorários...”

O laudo pericial é uma peça técnica, da lavra do perito contábil, cujo objetivo é auxiliar o juiz a tomar uma decisão sobre determinada demanda judicial. O contador na função de perito é um auxiliar da Justiça, e como tal deve seguir os rituais ali praticados. Assim, ao realizar o encaminhamento do laudo ao magistrado, deverá fazê-lo por meio de petição, com a qual fará a juntada do laudo aos autos, daí ser imprescindível a exigência da petição de encaminhamento.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Não foram observadas grandes discrepâncias entre a estrutura de laudo pericial elaborada a partir das recomendações da doutrina, e daquelas contidas nas normas do CFC. Entretanto, a comparação entre as figuras 1 e 2 revela, que o laudo proposto pela doutrina possui maior itemização e, em uma primeira avaliação, revela maiores preocupações com a elaboração e apresentação do produto final do trabalho do perito contábil.

O encaminhamento do laudo pericial contábil por meio de petição é a prática recomendada que deve ser seguida pelo perito, enquanto auxiliar da justiça. A pesquisa revelou que três peritos não seguiram essa orientação.

Há uma preocupação da doutrina com os requisitos extrínsecos dos laudos periciais: margens, fonte e espaços entre linhas adequados. As únicas menções do CFC quanto a esses aspectos são as recomendações contidas nos itens 13.6.2.2 e 13.6.2.3, que reproduzem o conteúdo da Interpretação Técnica NBC T 13 – IT 4 (7 e 8), para que não sejam usados espaços marginais ou interlineares, nem existam espaços em branco, emendas ou rasuras no corpo do laudo pericial, fatos esses não observados nos laudos analisados. Quanto às margens e fonte, um laudo não atendeu essa exigência, e os dez laudos foram redigidos com espaços adequados entre linhas.

As normas do CFC determinam expressamente que o laudo pericial deve conter a identificação do processo e das partes, tendo sido observada a inexistência desse requisito em dois dos dez laudos analisados. No que se refere à síntese do objeto da perícia, em dois laudos a mesma não foi efetuada.

Como o propósito não foi verificar a qualidade dos laudos quanto ao seu mérito técnico, não interessou a especificação de quais ou quantas diligências foram realizadas, e sim se, ao serem necessárias e efetuadas, estas foram expressamente mencionadas. Para dois dos laudos foram lavrados termos de diligência, e em quatro dos dez analisados houve especificação das diligências realizadas.

O significado do termo “diligências” deve ser entendido em seu sentido amplo, como expresso no item 13.6.3.3. da Resolução CFC nº 978/03, para abarcar “todos os procedimentos e atitudes adotados pelo perito na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do laudo pericial contábil”. Nesse sentido, o exame do processo judicial é uma diligência, justificando-se, sempre a existência do “Termo de Diligência”, tão logo o perito conclua o planejamento da perícia.

Outro requisito do laudo pericial contábil apontado pelas normas do CFC é a especificação da metodologia adotada para os trabalhos periciais, similar à exigência da doutrina. Em cinco dos laudos objeto da pesquisa identificou-se a especificação dos procedimentos técnicos adotados. A menção dos limites à responsabilidade funcional foi expressa em seis dos dez laudos.

Em todos os laudos analisados a transcrição dos quesitos e suas respostas foram efetuadas na seqüência da ordem de juntada aos autos. Para a análise dos tipos de respostas aos quesitos não foi considerado se era de magistrado, embargante ou embargado, razão pela qual não houve a separação. Foram identificados e analisados 148 quesitos nos dez laudos.

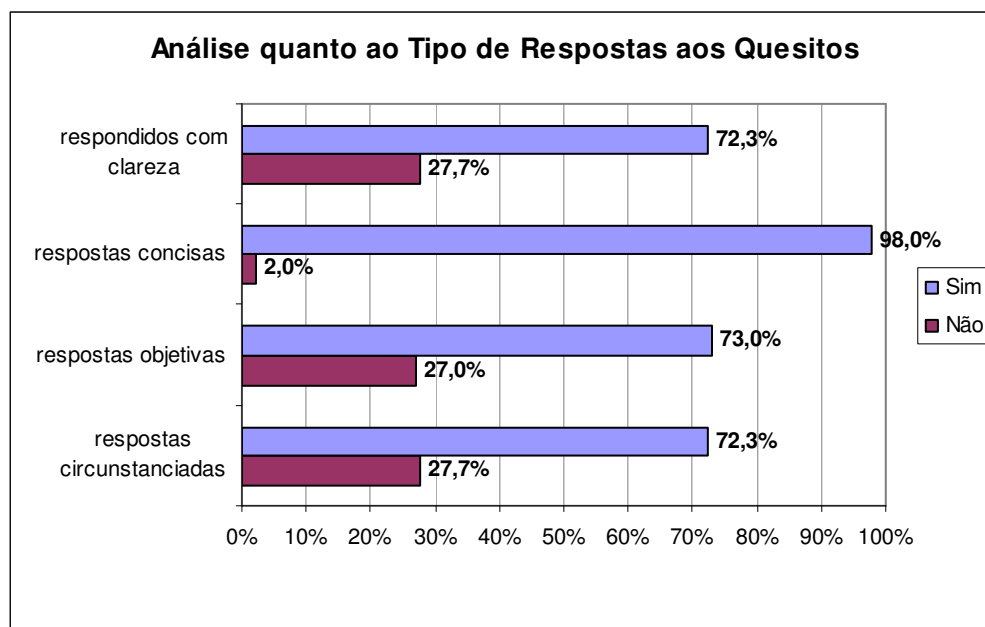
Respostas circunstanciadas, entendidas como as que se atêm à questão formulada no quesito, respondendo-o satisfatoriamente, foram 107. Interessante observar que dentre as 41 respostas consideradas como não circunstanciadas (28 %), há 7 quesitos respondidos apenas com sim / não, o que não é recomendável. Quanto à objetividade, o resultado foi semelhante ao obtido na análise para o requisito respostas circunstanciadas. Para os 148 identificados e analisados, 108 respostas foram consideradas como objetivas, e 40 não atenderem a esse requisito.

A grande maioria das respostas foi concisa (145), advertindo-se que para esse item não se considerou a quantidade de páginas, pois para muitas respostas faziam parte delas demonstrativos, sem

serem prolixas. O quarto requisito analisado referiu-se à clareza de linguagem e redação com que os quesitos foram respondidos, encontrando-se, mais uma vez, resultado análogo ao das respostas circunstanciadas e objetivas: 107 respostas claras.

Como complemento à análise dos quesitos, o gráfico 1 apresenta o resultado obtido com a avaliação dos aspectos de clareza, concisão objetividade e característica circunstanciada das respostas.

Gráfico 1 - Análise quanto ao tipo de respostas aos quesitos



Todos os laudos pesquisados continham conclusões, porém, em nenhum foram localizados comentários técnicos adicionais. A ausência desses comentários revelou, para os laudos analisados, que os elementos de prova fornecidos pelos peritos atenderam-se ao quanto perguntado nos quesitos

Na parte referente ao encerramento do laudo, consta como recomendação nas normas do CFC que o mesmo seja datado e rubricado em todas as folhas. A esses requisitos a doutrina acrescenta mais um, que é a menção ao número de folhas constantes do laudo, anexos e documentos. Os laudos objetos de análise, em sua totalidade estavam datados, assinados e com menção ao número de folhas, mas com referência à rubrica, verificou-se a ausência em 4 laudos.

O item 13.5.3 da NBC-T 13, substituído pelo 13.6.4.1, letra “i” da NBC T 13.6, é claro ao dispor que “..., que nele fará constar a sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade”. Em quatro dos dez laudos foram inseridos os respectivos números de inscrição no CRC abaixo da assinatura. Em outros quatro, os respectivos números constavam nos cabeçalhos das folhas, e em dois constavam, unicamente, na petição de encaminhamento e não no laudo pericial. Importante observar que, em nenhum laudo, a categoria profissional de contador foi mencionada, a qual foi substituída pela designação da função - “perito do juízo” ou “perito judicial”.

Faz parte ainda do encerramento, tanto na estrutura baseada em orientação da doutrina, como em obediência às normas do CFC, a alusão aos demonstrativos e documentos, eventualmente anexados, os quais, nesse caso, como parte integrante do laudo pericial, também, deverão ser rubricados e numerados. Dos dez laudos examinados, cinco continham documentos e / ou demonstrativos anexados, e, destes cinco, três peritos rubricaram e numeraram os documentos e / ou demonstrativos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os laudos analisados não continham divergências significativas entre as orientações da doutrina e as normas técnicas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, apesar de a proposição doutrinária refletir maior preocupação com a itemização e a forma final de apresentação.

A pesquisa revelou a existência de certas omissões nos laudos examinados, em confronto com as normas técnicas, que precisam ser corrigidas, para que se tenha o constante e necessário aperfeiçoamento e padronização de procedimentos para o trabalho técnico do perito. Houve omissões em relação à petição de encaminhamento do laudo ao Juízo (três casos), identificação do processo e das partes (dois casos), síntese do objeto da perícia (dois casos), especificação dos procedimentos técnicos adotados (cinco casos), inclusão de termo de diligência (oito casos), especificação das diligências realizadas (seis casos), especificação da responsabilidade técnica do perito (quatro casos), ausência de rubrica em todas as folhas (quatro casos), e a correta identificação funcional do contador na função de perito (todos os casos analisados).

Assim, o termo de diligência, localizado em apenas dois dos dez laudos analisados, é de suma importância, mesmo em casos nos quais não é necessário o exame dos sistemas contábeis da empresa, pois pode até ser uma forma de dar ciência do início da produção da prova às partes, como determina o artigo 431-A do Código de Processo Civil, sugerindo-se, assim, alteração da redação do item 13.3.4 da NBC T 13, muito embora a doutrina (ORNELAS, 2003, p.82) recomende a utilização de termo específico para essa finalidade.

Ainda, conforme dispõe o item 2.1.1. da NBC P2 – Normas Profissionais do Perito, “perito é o Contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial...”. É preciso reiterar que a profissão ou categoria profissional é contador, atuando na função de perito. Não se justifica, portanto, a aposição, abaixo da assinatura, a designação “perito judicial” ou “perito do juízo”, omitindo-se a categoria profissional, fato constatado na totalidade dos laudos objeto da pesquisa. Justificam-se assim as orientações dos Conselhos Regionais de Contabilidade para fiel cumprimento das referidas normas técnicas.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBERTO, V. L. P. **Perícia Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- APPOLINARIO, F. **Dicionário de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BARDIN, L. **análise de conteúdo**. 3ª. Ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BRASIL, **Código de Processo Civil**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 34ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. Lei nº 6830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências**.
- BROOKS, L. J.; LABELLE, R. Education for investigative and forensic accounting. **Canadian accounting perspectives**, 2006, Vol. 5 Issue 2, p. 287-306.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC Nº. 857**, de 21 de outubro de 1999. Reformula a NBC P-2, denominando-a Normas Profissionais do Perito.
- _____, **Resolução CFC Nº. 858**, de 29 de outubro de 1999. Reformula a NBC T-13, denominando-a Da Perícia Contábil.
- _____, **Resolução CFC Nº. 978**, de 19 de setembro de 2003. Aprova a NBC T 13 – IT 4 – Laudo Pericial Contábil.

_____, **Resolução CFC Nº. 1021**, de 18 de março de 2005. Aprova a NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia.

_____, **Resolução CFC Nº. 1041**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 13.6 – Laudo Pericial Contábil.

COOPER, D. R., SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

MAGALHÃES, A. D. F. **Perícia Contábil**. São Paulo: Atlas. 2001

MATTAR, J. **Metodologia Científica na Era da Informática**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2005.

OLIVEIRA, T. M. V. O Amostragem não Probabilística: Adequação de Situações para uso e Limitações de amostras por Conveniência, Julgamento e Quotas. **Revista Administração On Line**, São Paulo, vol. 2 n. 3, jul./ago./set./2001. Disponível em http://www.fecap.br/adm_online/art23/tania2.htm. Acesso em: 22 de março de 2005.

ORNELAS, M. M. G. **Perícia Contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas: 2003.

PETERSON, B. K. Fraud education for accounting students. **Journal of education for business**, may/jun 2003, Vol. 78 Issue 5, p. 263-267.

ROSEN, L. S. Forensic Accounting: where and when headed? **Canadian accounting perspectives**, 2006, Vol. 5 Issue 2, p. 257-264.

SÁ, A. L. **Perícia Contábil**, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, M. A. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 1990. vol. 2. 14ª ed.

SILVA, D. P. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. vol. III. 9ª ed.

STIMPSON, J. Forensic Accounting: exponencial growth. **Practical Accountant**, feb 2007, Vol.. 40 Issue 2, p. 18-24.

Sites consultados

IMPRENSA OFICIAL. Disponível em: www.imesp.com.br. Vários acessos entre 18 de abril de 2005 e 16 de agosto de 2005.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **Institucional**. Disponível em: http://www.trf3.gov.br/fileadmin/template/main/site/docs/coge/processos/Estatistica_07_2005.rtf . Acesso em 27 de novembro de 2005.