

ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA PERÍCIA CONTÁBIL

FUNDAMENTAL ASPECTS IN ACCOUNTING EXPERTNESS WITNESS

Ademir de OLIVEIRA*

RESUMO: O trabalho pericial inicia-se pelos exame e análise do fato questionado, estudando toda a matéria e provas de documentos comprobatórios, não devendo basear-se em suposições ou informações, fundamentando-se principalmente, em evidências obtidas, por meio de elementos técnico-materiais. Algumas vezes, o trabalho pericial pode ser dificultado, mas, com habilidade profissional, o Perito deve adotar medidas de firmeza e cordialidade, para manter a independência do seu trabalho. O trabalho pericial deve ser planejado e organizado, para que se possa manter o controle da situação, buscando elementos que facilitem a sua missão, pois o laudo pericial é uma peça elucidativa que se insere nos autos, destinados à prova de um fato e que depende de seu conhecimento específico.

UNITERMOS: Perícia contábil; Laudo pericial; Campo de aplicação; Usuários da perícia.

ABSTRACT: The expertise job begins with tests and analysis of the questioned fact by studying all the subject and evidences of proofing documents. It should not be based on guessing or information, but mainly in fundament evidences obtained by means of technical-material elements. Sometimes the expertise job may become difficult, but with professional skills he/she must take hard decision accurately and gently in order to keep

* Mestre em Contabilidade Avançada pela Universidade de Marília - UNIMAR, Marília, SP – Brasil. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Humanas UNIMAR, Marília, SP – Brasil.

the independence of its job. The job has to be planned and organized so that one can be in control of the situation, searching for elements that make his/her mission easier for the expert witness report is an elucidating brief which is in the records. They are meant for the proof of a fact which depends on his/her specific knowledge.

UNITERMS: accounting expertise; expert witness report; application field, expert witness user.

1 Conceito

Busca-se conceituar perícia sob diversas óticas, todas convergindo para o mesmo ponto. Assim, na pesquisa técnico-científica ou artística, a perícia exige conhecimentos altamente especializados. Esses conhecimentos são transformados num juízo de valor sobre determinado fato, e daí se forma uma opinião técnica. Os principais requisitos que ela exige são o espírito crítico, experiência dos usos e costumes relativos à perícia, bem como paciência e diplomacia.

Pires (1999) assim se manifesta com relação a esse assunto:

A perícia é a manifestação técnico-científica de qualquer dos ramos do conhecimento humano. Seu objetivo é o estudo do fato, característico e peculiar, que está sendo objeto de litígio extrajudicial ou judicial e que ocorre no âmbito de qualquer uma das ciências definidas pelo homem. (p.59)

Tratando-se de perícia, a definição clássica é mais do ponto de vista do direito e de quem a utiliza, o usuário do trabalho pericial, ou seja, o que ele espera do instrumento pericial, ou, ainda, mais precisamente, do utilitarismo da instituição perícia. Mattiolo (*apud* ALBERTO, 1996) observa:

La perizia é la testimonianza di una o piú persone esperte, diretta a far conoscere un fatto, la di cui ezistenza

non può essere accertata ed apprezzata, fourche col corretto di speciali cognizione scientifiche o tecniche.(p.17)

Segundo Cafferata (1986):

A perícia é um meio probatório com o qual se intenta obter, para o processo, uma manifestação fundada em especiais conhecimentos científicos, técnicos ou artísticos, útil para o descobrimento ou valoração de um elemento de provas. (p.47)

Por outro lado, Amaral Santos (*apud* NÓBREGA, 1997) destaca:

A perícia pode consistir numa **declaração de ciência**, numa **afirmação de um juízo** ou em ambas as operações simultaneamente. É declaração de ciência quando relata as percepções colhidas pelo perito em **afirmações de um juízo, quando constitui um parecer** que auxilia o juiz na interpretação ou apreciação dos fatos em causa. (p.58)

Alberto (1996) apresenta, conforme nosso ponto de vista, a seguinte conclusão:

Ora, a perícia tem por finalidade, por objetivo - para atender aquele que dela se utiliza, o usuário do trabalho pericial, judicial ou extrajudicial -, transmitir uma opinião abalizada sobre o estado verdadeiro do objeto (a matéria), sobre o qual foi instada a se manifestar. Esta opinião, por outro lado, deve estar estruturada sobre conhecimentos científicos ou técnicos orientados pela independência, de modo a suprir a ausência de conhecimentos especiais do usuário, com a isenção e não-animosidade que a independência propicia. (p.18)

2 A utilização da Perícia Contábil

2.1 Conceito

A perícia contábil é o exame de qualquer peça de contabilidade, inclusive a vistoria de elementos técnico-patrimoniais, realizados por um perito em contabilidade, e tem por finalidade resolver questões técnicas ou científicas pré-determinadas ou específicas.

Ornelas (1995) destaca:

A Perícia Contábil inscreve-se num dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, que servem como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões controvertidas.(p.29)

Conceituando exame pericial ou perícia, Gonçalves (*apud* ORNELAS, 1995) assim se expressa: “...é o exame hábil de alguma coisa realizada por pessoa habilitada ou perito, para determinado fim, judicial ou extrajudicial”. (p.29)

Novamente Ornelas (1995) comenta:

Esta conceituação oferece de forma concisa o que é perícia, quem a realiza e qual sua finalidade.

Situa, porém, a questão conceitual de modo *strito sensu*, em nível exclusivo de exame. Não obstante o aspecto restrito, é uma definição feliz, dado que, em sua simplicidade, permite entender-se com muita clareza o aspecto operacional da perícia judicial contábil da qual é possuidora. (p.29)

Podemos socorrer-nos com a afirmação de D’Áuria (1953):

Perícia contábil é o exame na contabilização de uma administração com o fim de verificar a sua regularidade

ou de esclarecer ou de estudar ou de resolver assuntos que à mesma interessam ou que com a mesma se relacionam. (p.21)

Recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC-T-13-Da Perícia Contábil, cuja conceituação foi colocada, no item 13.1.1, assim:

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

Para Silva (1994), a perícia contábil tem este significado:

Genericamente, a perícia ou peritagem contábil é uma modalidade superior da profissão contábil, que fornece informações sobre o patrimônio das entidades fiscais e jurídicas. É a especialidade profissional da Contabilidade que funciona com o objetivo específico de resolver questões contábeis, ordinariamente originadas de controvérsias, dúvidas e de casos específicos determinados ou previstos em lei.

A Perícia Contábil pode ser utilizada:

- a) Em sua plenitude de ramificação da Contabilidade, para assessoramento técnico-contábil;
- b) Por arbitragem, em questões contábeis; e
- c) Como técnica esclarecedora ou comprobatória, em matéria contábil. (p.24)

Portanto, é o exame hábil de qualquer peça de contabilidade, inclusive a vistoria de elementos patrimoniais, realizados por perito em contabilidade. É qualquer levantamento baseado em exame de escrita em livros comerciais e fiscais, em lançamentos contábeis, em

documentos contábeis e fiscais, em balanços e demonstrações contábeis.

3 A importância da Perícia Contábil

A perícia é um meio instrumental, técnico-opinativo fundamental e alicerçador da sentença, usado pelo órgão judiciário para a composição de um litígio cujo escopo final é a declaração da existência ou inexistência do direito ajuizado. Justifica-se a realização da perícia, quando há a exigência da emissão de uma opinião especializada sobre um fato, relacionado à participação de uma pessoa que tenha conhecimento técnico-específico. É uma pesquisa técnico-científica ou artística, exigindo conhecimentos altamente especializados. Tais conhecimentos são transformados num juízo de valor sobre o fato observado, formando a opinião técnica. Daí a denominação técnico-científica. Embora o julgador não esteja atrelado ao resultado da perícia e, por isso mesmo, podendo rejeitar suas conclusões, somente poderá fazê-lo em duas hipóteses: por erro ou dolo dos “experts”. Se a perícia tem como pressuposto a chamada de alguém com conhecimento técnico altamente especializado, desconhecido do juiz e das partes, seria contra-senso a sua rejeição quanto à conclusão, salvo por erro ou dolo (Código de Processo Penal, art. 182).

Logo que tiver conhecimento da prática da infração penal, a autoridade policial deverá: I) se possível e conveniente dirigir-se ao local, providenciando para que não se alterem o estado e a conservação das coisas, até a chegada dos peritos criminais; II) apreender os objetos que tiverem relação com o fato, embora logo após possam ser liberados pelos peritos criminais.

Os exames de corpo de delito e as outras perícias serão feitos por dois peritos oficiais. Não havendo peritos oficiais, o exame será realizado por duas pessoas idôneas, portadoras de diploma de curso superior, escolhidas, de preferência, entre as que tiverem habilitação técnica relacionada à natureza do exame (Código de Processo Penal,

art.159). Os peritos elaborarão o laudo pericial, onde descreverão minuciosamente o que examinaram, e responderão aos quesitos formulados. O laudo pericial será elaborado no prazo mínimo de dez dias, podendo esse prazo ser prorrogado, em casos excepcionais, por requerimento dos peritos (Código de Processo Penal art.160). Por outro lado, eles registrarão, no laudo, as alterações do estado das coisas e discutirão, no relatório, as conseqüências dessas alterações na dinâmica dos fatos.

A finalidade da perícia é resolver questões contábeis originárias de controvérsias duvidosas, principalmente quando atingem o patrimônio das empresas, e apóiam-se em falsificação, alterações de documentos contábeis, nos registros de operações fictícias, atraso na escrituração fiscal etc., e ainda em outros casos específicos, determinados ou previstos em lei.

Com relação à finalidade da perícia, Alvim (1981) relata:

A perícia existe, no processo, pela circunstância de o juiz necessitar, especialmente, do auxílio do perito, no que respeite às informações técnicas ou científicas, bem como, normalmente dos elementos para a interpretação, de tais informações, que também lhe possam ser oferecidos. Devemos, preambularmente, observar que a perícia pode ser subdivida em duas partes distintas:

1ª) a narração dos fatos, que poderão ou deverão, conforme o caso, ser constatados pelo perito, por determinação e tendo em vista a sua função;

2ª) o raciocínio do perito, que tendo em vista seu conhecimento técnico ou científico será erigido (construído) sobre fatos, por ele mesmo constatados, ou não, conforme a hipótese. (p.09)

3.1 Campo de Aplicação da Perícia Contábil

A perícia contábil é uma especialização da própria contabilidade, portanto, utiliza-se de todas as técnicas oferecidas por essa ciência;

conseqüentemente, o campo de aplicação empregado é o mesmo.

Silva (1994) afirma:

Como especialização da Contabilidade, possui o mesmo campo de aplicação dessa Ciência, colocada acima de forma genérica, ou seja, seu campo de aplicação é nas entidades econômico-administrativas com e sem fins lucrativos.

Daí ser útil à sociedade, na medida em que presta informações acerca do patrimônio das entidades físicas e jurídicas a seus diversos usuários, na forma de relatórios, denominados laudos periciais.

Sobre os Casos Gerais de Peritagem - No estudo das generalidades, procuramos delinear o terreno em que age a função pericial, constituindo os principais grupos de casos.

Em primeira linha colocamos o exame pericial, que abrange as seguintes questões:

- a) Exames de escritas;
- b) Peritagens simples;
- c) Peritagens complexas;
- d) Exames de serviços públicos;
- e) Fraudes. (p.24)

D'Áuria (*apud* SILVA, 1994) salienta que:

A peritagem surgiu exatamente porque as pessoas interessadas e as autoridades judiciais não possuem e não são obrigadas a possuir conhecimentos que escapam ao seu mister e aos seus próprios conhecimentos. Sendo o perito um técnico especializado em determinada matéria, é ele que ilumina e esclarece os leigos nessa matéria. É por isso que ao perito se confia tarefa graduada na sua competência técnica.(p.24)

3. 2 Classificação da Perícia

A perícia tem espécies distintas e classificáveis em função dos ambientes em que é obrigada a atuar. Dessa forma, deve-se considerá-la em todos os campos que ela abarca; como se verá, conforme Santos (1997), a perícia tem a seguinte classificação e definição:

a) judicial

b) extrajudicial

A perícia judicial e extrajudicial estão subdivididas em: tributária, administrativa, civil, comercial, trabalhista, criminal, econômica e avaliatória. (p.23)

Serão analisadas cada uma dessas formas de perícia, pois, tanto a judicial como a extrajudicial incluem a tributária e a criminal, assunto desta pesquisa.

Por sua vez, Silva (1994) conceitua as duas formas de perícia, a judicial e a extrajudicial:

a) Perícia judicial – é aquela em que há a necessidade de investigações complexas, por se tratar de assunto controverso, tendo de ser decidido pelo juiz, que, por não entender o assunto, se apóia na opinião de um especialista, que entenda dos assuntos de seu conhecimento, informando as questões puramente técnicas. A perícia judicial não deve jamais ser confundida com a perícia extrajudicial, visto que sempre surge em litígios, e é feita para esclarecer dúvidas, às partes, aos procuradores e ao juiz;

b) Perícia Extrajudicial – é aquela que pode ocorrer de três formas: amigável, oficiosa, ou ainda a que nasce do litígio, na qual o processo já está em andamento. A amigável é proveniente de acordo das partes interessadas; já a oficiosa ocorre anteriormente ao litígio (questão),

havendo ainda aquela originada do litígio, independentemente da decisão por parte da justiça, tendo o objetivo de colher dados e esclarecer melhor o assunto. (p.26)

Dentre as espécies de perícia, ressaltadas anteriormente, em citação de Santos (1997), destacamos aquelas que se relacionam com a sonegação fiscal:

a) Tributária – a perícia contábil judicial ou extrajudicial tributária é aquela realizada através dos processos oriundos de questões tributárias ou fiscais cujo litígio tem origem nos órgãos fazendários, sejam eles da esfera federal, estadual ou municipal. Um auto de infração lavrado pela falta de recolhimento de um tributo é um exemplo desse processo (sic);

b) Criminal – é a perícia contábil judicial ou extrajudicial realizada em processo que envolve matéria criminal, isto é, quando está relacionada com questões fraudulentas.(p.24)

Em linhas gerais, estas são as espécies de perícia. As espécies de laudos, por outro lado, não dependem diretamente das espécies de perícias, estando mais ligadas aos objetivos e procedimentos periciais empregados.

3.3 Objeto da Perícia

O principal objeto da perícia é o parecer técnico, dado pelo Perito que está examinando os documentos, pois o laudo consubstancia todo o trabalho pericial, principalmente pelas questões que lhe foram formuladas.

Com relação ao objeto da perícia, D'Áuria (1953) afirma:

A perícia contábil tem por objetivo central as questões contábeis relacionadas com a causa, as quais devem ser

verificadas, e, por isso, são submetidas à apreciação, certos limites essenciais ou caracteres essenciais. (p.21)

Por outro lado, Ornelas (1995) declara:

Independentemente dos procedimentos a serem adotados, são caracteres essenciais da perícia contábil: a) limitação da matéria; b) pronunciamento adstrito à questão ou questões propostas; c) metuculoso e eficiente exame do campo prefixado; d) escrupulosa referência à matéria periciada; e) imparcialidade absoluta de pronunciamento.

Em se tratando de perícia judicial contábil, os limites da matéria submetida à apreciação pericial são delineados pelo próprio objeto **sub judice**.

São os fatos de natureza contábil abordados nos autos sobre os quais o magistrado deverá debruçar-se para exarar sua sentença.

Deste modo, define-se a extensão do trabalho pericial, que, normalmente, fica sempre adstrito aos contornos da ação proposta, todavia, às vezes, é necessário romper esses limites, buscando outros elementos correlatos oriundos das exigências técnicas provocadas pela matéria fática. Entretanto, deve-se sempre manter a regra básica de que matéria técnica alheia aos fatos é impertinente e, em hipótese alguma, deve alterar ou desvirtuar os objetivos centrais perseguidos pela perícia contábil.

Conseqüência lógica do que acabamos de abordar é a de ser exigido da perícia contábil pronunciamento limitado ou adstrito àquilo que foi apreciado; portanto, o laudo pericial consubstanciará esses limites fixados.

A tarefa pericial envolve a necessidade de o perito contábil adotar procedimentos metuculosos e eficientes de exame das questões contábeis prefixadas na lide. Além de constatar e identificar ‘as fontes informativas ou reveladoras dos elementos’ que pesquisou, há de desenvolver e correlacionar referidas fontes com as

próprias questões contábeis sob análise ou apreciação. Isto permitirá à perícia contábil oferecer respostas ou raciocínios técnicos fundamentados e circunstanciados. (p.31)

Gonçalves (*apud* NÓBREGA, 1997) comenta:

A perícia ou exame pericial é passível de ser utilizado como: a) elemento esclarecedor ou comprobatório em matéria contábil; b) arbitragem em questões contábeis; c) assessoramento técnico-contábil.

Há casos em que a peritagem contábil funciona como elemento verdadeiramente comprobatório, como é o caso da verificação judicial de contas para comprovar ou verificar a existência de determinada conta, dívida, etc. (p.28)

4 Função pericial

A função pericial não é tarefa simples e necessita de muita determinação, competência e capacidade do perito, sendo que, em certos casos, ele pode encontrar pela frente situações adversas e ameaçadoras, que podem comprometer o seu serviço.

Em relação à função pericial, Magalhães et al (1995) concluem da seguinte forma:

É comum invocar-se aos contadores para que certifiquem os fatos registrados, em determinadas situações cujos interesses estejam em oposição. É a informação esclarecedora do contador que orienta os litigantes. Em outros casos, é a opinião ou parecer desse profissional que habilita a decisão sobre a matéria em que se litigam interesses. Caracteriza-se, assim, a função informativa ou opinativa dos contadores, tendo em vista os registros contábeis.

Nesta tarefa são paralelas as funções técnicas de revisão e perícia. Estes paralelos são freqüentes no trato da matéria pelas estreitas relações entre ambas, mas bem distintas em seus fins. A Segunda (a perícia) pressupõe já realizada a primeira (a revisão), quando entra em ação, certo como é que o exame pericial deve versar sobre matéria que não gere dúvidas e que assegure resultados precisos. A revisão tem origem interna, a perícia, a perícia externa.

A função pericial objetiva gerar informação fidedigna. A perícia origina-se da discriminação e definição de interesses e de controvérsia entre litigantes, é requisitada pelas partes interessadas ou autoridades judiciárias. (p.23)

Em se tratando da função da perícia, D'Áuria (1953) se manifesta:

A perícia se faz oportunamente, isto é, quando haja necessidade de testemunhar-se a existência e o estado de elementos patrimoniais e situações de direito. **Acrescenta o autor** que é tão relevante o exercício desta função, que os profissionais nela se devem especializar, se pretenderem exercê-la com proficiência e satisfatoriamente.(p.13)

Para Santos (1997), a função pericial tem este significado:

Perícia é uma função especializada, dentro de uma profissão. A distinção consiste em que a profissão é abrangente de atividades relacionadas com o dia-a-dia de um indivíduo, isto é, algo que realizamos cotidianamente. Já a função exercida na medida em que se mostra necessária.(p.15)

Então, a função pericial compreende: a informação esclarecedora do contador, ou sua opinião ou parecer, a que se acrescenta o fator testemunho e que se constitui uma profissão abrangente.

5 A Perícia Contábil na área criminalística

A perícia contábil na área criminalística é muito importante, visto ser ela o meio legal para esclarecer e descobrir os crimes patrimoniais, e utilizando, para tal, processo técnico e eficaz.

Pelo Código de Processo Penal, quanto ao exame do corpo de delito e das perícias em geral, nos delitos em que se deixam vestígios, o exame é indispensável e serão realizados por peritos oficiais, nos casos de:

- a) delitos patrimoniais;
- b) delitos contra fé pública;
- c) delitos contra a administração pública.

6 Os usuários da Perícia Contábil

Os principais usuários da perícia contábil são o Ministério Público, a própria Justiça e as pessoas em geral, particular ou administrativa, fiscal, civil, comercial, trabalhista etc.

Com relação ao fato, Silva (1994) comenta:

Em linhas gerais, os usuários da Perícia Contábil são os mesmos da Ciência Contábil como um todo, visto que, sendo uma técnica de revisão, ela necessita de conhecimentos amplos sobre as demais ramificações da Contabilidade, para que possa realizar seu trabalho de forma adequada.

Entretanto, justamente por sua especificidade, a Perícia Contábil possui seus usuários específicos, quais sejam:

- a) Juízes das diversas varas em que se divide a Justiça brasileira;
- b) Litigantes em processos judiciais;

- c) Litigantes em processos de juízo arbitral;
- d) Empresários, sócios e administradores, em casos de perícia extrajudicial. (p. 24)

Portanto, a perícia contábil nada mais é do que o parecer emitido por pessoa com conhecimentos técnicos, científicos e especializados, sobre questões e fatos que exijam verificações e esclarecimentos, atribuídos pelo Juiz, como Autoridade Judiciária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia Cont bil*. São Paulo: Atlas, 1996.

ALVIM, Arruda. Apontamentos sobre a perícia. *Revista de Processo*. São Paulo: v. 6. nº 23, julho/setembro/1981.

BRASIL, Lei nº 4.729 de 14/07/65. Que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. *Lei das Sociedades por Ações*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Constituição, o Federal do Brasil*. Brasília, 1988.

CAFFERATA, Nores. *La prueba en el proceso penal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1986.

Conselho Federal de Contabilidade. Normas brasileiras de contabilidade: *NBC-T-13 da perícia cont bil, NBC-P-2 e Normas profissionais de perito cont bil*, 1992.

_____. *Normas da profiss., o cont bil*. 2.ed. Brasília: CFC, 1992.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Normas da profiss., o cont bil*. 24. ed. São Paulo, 1998.

D'AURIA, Francisco. *Revis., o e perícia cont bil*. 2.ed. São Paulo: Nacional, 1953.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias, SOUZA, Clóvis de. et al. *Perícia Cont bil*. Uma abordagem teórica, ética legal, processual e operacional. São Paulo: Atlas, 1995.

MATIROLO, L. *Diritto giudiziario italiano*. Turim: Editora, n/c, 1894.

NÓBREGA, Francisco Adalberto. A prova pericial no processo administrativo disciplinar. *Revista Jurídica Consulex*, ano I, nº07, julho/1997.

_____. *Código de processo penal. Lei n 5.869 de 11/01/1973*. Edição atualizada pelas Leis nº 9.079, 9.139 e 9.245. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. Perícia Contábil em falências e concordatas. *Anais XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade*. v. 2. Salvador, 1992.

_____, *Perícia cont bil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PIRES, Marco Antônio Amaral. Perícia contábil: reflexões sobre seu verdadeiro significado e importância. *Revista de Contabilidade do CRC - SP*. São Paulo: CRC - SP, ano III, nº8, junho/1999.

SANTOS, Lúcia de Azevedo Brando dos. Perícia contábil na área da fiscalização estadual. *Rev. Bras. Contab.* Brasília: CFC, nº 96 v. 24, nov./dez. 1995.

SANTOS, Lúcia de Azevedo Brando dos. *Perícia cont bil na rea da fiscalizaÁ,,o estadual*. Brasília: CFC, 1997.

SILVA, Luiz Gustavo Cordeiro da. A perícia contábil no Brasil. *Rev. Bras. de Contab.* Brasília: CFC, nº 90, v. 23, dezembro/1994.