



**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (FATECS)**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**ÁREA: PERÍCIA CONTÁBIL**

**A QUALIDADE DO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL BASEADO NAS RESOLUÇÕES  
DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E LEGISLAÇÕES ESPECÍFICAS**

**INDIARA NUNES LUCA**  
**RA 2060450/7**

**PROFESSOR ORIENTADOR:**  
**JOÃO ALBERTO DE ARRUDA**

**Brasília / DF, Junho de 2009.**

**INDIARA NUNES LUCA**

**A QUALIDADE DO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL BASEADO NAS RESOLUÇÕES  
DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E LEGISLAÇÕES ESPECÍFICAS**

**Monografia apresentada como um dos  
requisitos para conclusão do curso de  
Ciências Contábeis do Centro  
Universitário de Brasília (UniCEUB).**

**Prof. Orientador: João Alberto de Arruda**

**Brasília/ DF, Junho de 2009**

**INDIARA NUNES LUCA**

**A QUALIDADE DO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL BASEADO NAS RESOLUÇÕES  
DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E LEGISLAÇÕES ESPECÍFICAS**

**Monografia apresentada como um dos  
requisitos para conclusão do curso de  
Ciências Contábeis do Centro  
Universitário de Brasília (UniCEUB).**

**Orientador: João Alberto de Arruda**

**Banca examinadora:**

---

**Prof. João Alberto de Arruda  
Orientador (a)**

---

**Prof. (a) XXXXXXXX**

---

**Prof. (a) XXXXXXXX**

**Brasília/ DF, Junho de 2009.**

## **AGRADECIMENTOS,**

Agradeço primeiramente a Deus, autor da minha fé. Deus meu em quem confio e amo.

Aos meus pais, que me proporcionaram a oportunidade de estudar e por todas as vezes que me levaram ao colégio e me incentivaram nos estudos.

Aos meus irmãos, que me ajudaram todas as vezes que precisei, especialmente nos estudos.

A minha cunhada que me deu o meu sobrinho, e a ele que nasceu em meio ao incessante labor da elaboração deste trabalho e me proporcionou descanso sempre que eu olhava para seu rostinho.

Ao meu namorado, o único que teve paciência de ouvir as repetidas vezes em que eu disse estar cansada e por ter me ajudado a ser mais dedicada a elaboração deste trabalho.

E a todos os professores que apoiaram e ensinaram sempre que necessário, pelo amor à educação de novos profissionais.

Dedico este trabalho a meus pais, especialmente ao meu pai, que através de suas honráveis habilidades profissionais me fez querer ser uma contadora, e especialmente, uma perita contábil.

## RESUMO

**LUCA, Indiara Nunes. Monografia acadêmica. A qualidade do laudo pericial contábil baseado nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e legislações específicas. Brasília: UniCEUB, 2009.**

A pesquisa foi desenvolvida sobre Perícia Contábil, focando a necessidade de um laudo pericial contábil com qualidades para cumprir de forma excelente o objetivo para o qual a perícia foi solicitada. A perícia judicial contábil será determinada, pelo juiz, todas as vezes que para chegar à verdade dos fatos, ou esclarecer situações para dirimir dúvidas, esse necessitar de conhecimentos técnicos específicos da área de contabilidade. Esses esclarecimentos figurarão no laudo pericial contábil que pode ser entendido como o resultado dos trabalhos periciais, pois, nele constam conclusões as quais o perito chegou após realizar os procedimentos periciais. Entende-se que a qualidade do laudo dependerá das habilidades técnicas do perito, um planejamento adequado com vistas ao uso de procedimentos qualificados para o caso específico, além de sua estrutura final. Todas essas características estão descritas em legislações específicas sobre perícia e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. O objetivo geral deste trabalho é avaliar a qualidade do laudo pericial contábil, emitido pelo perito contador nomeado pelo juiz, quando baseado nos padrões impostos pelas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e legislações específicas sobre perícia. Entendendo por qualidade um satisfatório cumprimento de seu objetivo, com um grau máximo de perfeição. O problema inicialmente formulado foi respondido por meio de pesquisas, em fontes bibliográficas, artigos, resoluções e legislações específicas sobre perícia.

## Sumário

<b>1. Introdução</b> .....	<b>8</b>
<b>2. Perícia Contábil</b> .....	<b>10</b>
<b>3. Perícia Judicial Contábil</b> .....	<b>14</b>
<b>4. O Perito Contador nomeado pelo juiz</b> .....	<b>17</b>
4.1 Impedimentos a participação do Perito no processo .....	17
4.2 Independência para realização da perícia .....	19
<b>5. Perito Assistente-técnico</b> .....	<b>21</b>
<b>6. Riscos na Perícia Judicial</b> .....	<b>23</b>
<b>7. Relatórios Periciais Contábeis</b> .....	<b>26</b>
7.1 Parecer Pericial Contábil Judicial .....	26
7.2 Laudo Pericial Contábil Judicial .....	29
7.2.1 Planejamento pericial .....	30
7.2.2 Características do laudo pericial contábil .....	34
7.2.2.1 Requisitos extrínsecos .....	35
7.2.2.2 Requisitos intrínsecos .....	36
7.2.3 Estrutura do laudo pericial contábil .....	39
7.2.3.1 Considerações preliminares do laudo pericial contábil .....	39
7.2.3.2 Quesitos e Respostas presentes no laudo pericial contábil .....	40
7.2.3.2 Elementos presentes nas considerações finais do laudo pericial contábil .....	43
<b>8. Laudo Elucidativo</b> .....	<b>45</b>
8.1 Esclarecimentos em audiência (oitiva) .....	46
<b>9. Laudo Complementar</b> .....	<b>47</b>
<b>10. Impugnação e Rejeição do Laudo</b> .....	<b>48</b>
<b>11. Segunda Perícia</b> .....	<b>51</b>
<b>12. Considerações Finais</b> .....	<b>54</b>
<b>13. Referências Bibliográficas</b> .....	<b>56</b>

## 1. Introdução

A perícia judicial contábil é uma tarefa realizada por um perito contador, legalmente habilitado, que aplica um conjunto de procedimentos técnicos e científicos no estudo dos autos do processo, com o objetivo de apresentar ao juiz elementos de prova para subsidiar a decisão do magistrado, aproximando-o da verdade, para solucionar o litígio.

As conclusões a que o perito chegar e as respostas às dúvidas que o juiz e as partes do processo têm a respeito do litígio, que podem aclarar as dúvidas da ação movida, são expostas no laudo pericial contábil, emitido pelo perito contador nomeado pelo juiz, o qual será a forma de comunicação das conclusões do perito para com o magistrado. O laudo deve ser escrito de forma clara e objetiva para atender seu propósito, oferecendo agilidade e precisão na solução de um processo judicial. A emissão de um laudo com qualidade, ou seja, que cumpra seus objetivos, depende das habilidades profissionais do perito responsável pela sua elaboração e da forma como é escrito e estruturado.

O que motivou o desenvolvimento da pesquisa foi à necessidade de verificar se as características determinadas pelas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e as legislações específicas sobre perícia, e especialmente, sobre laudo pericial contábil o deixam munido para cumprir o seu objetivo, de subsidiar decisões e dirimir dúvidas, sendo essa verificação o objetivo geral.

Os objetivos específicos estão assim delineados:

- Demonstrar as qualificações necessárias ao perito contador nomeado pelo juiz, segundo o Conselho Federal de Contabilidade, para que o laudo apresente qualificação quanto ao conteúdo técnico.
- Demonstrar a necessidade do planejamento pericial para a elaboração de um laudo de excelência.
- Verificar se a estrutura, segundo a Resolução CFC 1.041/05, do laudo pericial contábil favorece o cumprimento dos seus objetivos com qualidade.
- Evidenciar a utilidade de laudos que podem ser elaborados para complementação ou esclarecimentos do primeiro laudo apresentado, evitando a necessidade da realização de segunda perícia.

Com o intuito de manter a pesquisa coerente com o foco dos objetivos propostos, foi formulado o seguinte problema: “As resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e legislações específicas sobre perícia são suficientes para assegurar a qualidade do laudo pericial contábil?”.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa foi bibliográfica dedutiva. Para fundamentar a pesquisa foram utilizadas legislações que tratam de perícia e resoluções do Conselho Federal de contabilidade, além de artigo publicado sobre o tema.

O trabalho está estruturado em três secções. A primeira traz os elementos oriundos do projeto, como a contextualização do tema.

Na segunda secção são apresentados os objetivos através da análise das bibliografias utilizadas, resoluções e legislações.

A terceira, considerações finais, contém o desfecho conclusivo obtido por meio da pesquisa.

## 2. Perícia Contábil

Segundo o dicionário Aurélio (1999, p. 1545) perícia é:

2. habilidade, destreza
3. Vistoria ou exame de caráter técnico e especializado

O conselho Federal de Contabilidade na Resolução CFC 858/99 define perícia como

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e as legislações específicas no que for pertinente.

Ou seja, uma análise (vistoria ou exame) técnica e científica feita por um especialista com habilidade e destreza na área da perícia a respeito de determinado objeto. Levando em conta que a contabilidade é uma ciência que estuda, registra e interpreta os acontecimentos referentes ao patrimônio das entidades e de pessoas naturais, entende-se que Perícia Contábil é uma análise técnica e científica, feita por um profissional especialista, a respeito do patrimônio individualizado, de empreendimentos ou pessoas.

Todas as vezes que os objetos ou fatos que levam o juiz à decisão de um litígio não forem suficientes para subsidiar essa decisão, ou depender de interpretação técnica para esclarecimento do litígio o juiz nomeará um profissional especialista, com habilidade e destreza, denominado perito, que utilizará um conjunto de procedimentos técnicos e científicos para análise desses objetos ou fatos. Para auxiliar as partes do processo, poderá existir um profissional denominado “assistente-técnico”, que acompanhará os trabalhos periciais, ou terá acesso ao laudo depois de finalizado, esse assistente emitirá um parecer pericial contábil, concordando ou discordando, das opiniões técnicas do perito contador nomeado, que constam no laudo pericial contábil, defendendo assim a causa de seu contratante.

A opinião técnica do perito após o exame, vistoria ou avaliação dos objetos e/ou fatos da perícia, constará no laudo pericial contábil, que será emitido pelo perito contador nomeado pelo juiz.

A Perícia Contábil surge da necessidade de constatação e demonstração da veracidade de fatos, quando existe algum litígio, controvérsia de opinião, entre pessoas. Quando existir alguma imperfeição ou inadequação administrativa ou contábil, necessitando de esclarecimentos para subsidiar a tomada de decisão por parte dos usuários, que necessitam daquela verdade para apurar obrigações e direitos das partes que estão em litígio a perícia contábil torna-se importante instrumento, algumas vezes obrigatório. Em outras palavras, quando pessoas têm algum desencontro, controvérsia em suas opiniões, a respeito de assuntos contábeis, cada uma afirma uma verdade, e é necessário constatar qual está com a razão para que cada uma receba o que é justo, a perícia é importante elemento.

Essa necessidade de esclarecimento pode surgir durante um litígio judicial, onde o magistrado precisa de esclarecimentos da matéria, ou em qualquer outra área onde os esclarecimentos sejam indispensáveis, por exemplo, em uma fusão de sociedades pode ser requerida uma perícia, ou ainda entre órgãos do Estado, municípios e/ou distrito, onde podem estar envolvidas autoridades administrativas, para apurar corrupção.

Lopes de Sá (2004,pg.15) esclarece:

Busca-se a ajuda da tecnologia da perícia contábil, pois, para dirimir dúvidas sobre fatos que se relacionam com a riqueza dos empreendimentos (aziendas) e/ou das pessoas, ou de “grupos”.

A perícia pode ser utilizada em todas as áreas de conhecimento. Como a contabilidade é a ciência que registra e analisa fatos relativos ao patrimônio, bens, direitos e obrigações, de entidades ou pessoas naturais, entende-se que a perícia contábil será utilizada com a finalidade de apuração de haveres e direitos. Como define Polombo Alberto (1996, p. 46)

Definido que o objeto da Ciência Contábil é o patrimônio, já podemos, logicamente, inferir que a perícia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas.

Diferentemente da auditoria, uma atividade que tem como objetivo verificar a conformidade dos atos e fatos da empresa com as normas e legislações específicas da

entidade, considerando a gestão em continuidade e com maior abrangência, a perícia contábil é destinada a uma eventualidade e já surge com o objetivo específico de colher opinião como prova para auxiliar a decisão.

Quanto às características funcionais da perícia define (LOPES DE SÁ, 2004 P. 28)

Quanto à causa: necessidade de decisão;  
Quanto ao efeito: produção de opinião como prova;  
Quanto ao espaço: serve a determinada causa ou objetivo;  
Quanto ao tempo: tem caráter de eventualidade e não perenidade.

A causa da perícia é de fato a necessidade de decisão. Existem diferentes modalidades de perícia. Quando ela é solicitada em um processo judicial, envolvendo o Estado, é nomeada perícia judicial. Se envolver órgãos da administração pública, autoridades com relativo poder jurisdicional, é a modalidade de perícia semi-judicial. No caso, de ter participação do Estado, a perícia é conhecida como extrajudicial. O efeito da perícia é a produção de provas, já que o resultado dos trabalhos periciais serão usados para subsidiar decisões, como está prescrito no artigo 212 do Código Civil, quanto aos meios de prova.

Antes do início do desenvolvimento da produção da prova pericial contábil e a entrega do laudo pericial contábil, são feitas perguntas, de natureza técnica ou científica, que serão respondidas pelo perito, pois elas são os esclarecimentos que o responsável pela decisão necessita para chegar às suas conclusões, o que é fundamental para delimitar objetivos do perito no trabalho que está sendo desenvolvido, assim a perícia será diretamente destinada a colher opinião como prova para decisão. Esse será o espaço da perícia, determinando causa e/ou objetivo dessa.

A perícia surge para suprir uma eventualidade, servindo para responder a alguma necessidade de esclarecimento, mediante questionamentos que surgiram durante a apuração de fatos em um litígio específico, não existe necessidade de perícia periódica, como em outras tecnologias contábeis.

Essas características diferenciam a perícia contábil das demais tecnologias contábeis, como a auditoria.

O mesmo autor ainda define (LOPES DE SÁ, 2004 p. 29).

Entende-se que a auditoria é mais uma “revisão” e perícia mais “produção de prova” por verificação, exame e arbitramentos.

A perícia contábil auxilia a decisão do juiz, no entanto, não é o único meio de prova, mas mesmo assim, ela é uma técnica imprescindível em uma situação onde o material constante como prova não esteja suficientemente claro para a tomada de decisão. Aproveitar as habilidades técnicas e científicas de um especialista para esclarecimentos e informações facilitam a chegada à verdade, o que favorece para que a decisão tomada seja justa.

### 3. Perícia Judicial Contábil

Todas as vezes que para chegar a uma conclusão em algum litígio o juiz precisar de provas, que não estão suficientemente esclarecidas e ele não tenha como as interpretar, pois a matéria trata de assuntos que estão fora do seu campo de conhecimento, ou quando seja indispensável uma análise especializada de técnicos na área do objeto de estudo para prestar esclarecimentos, o juiz poderá solicitar a análise de um especialista com destreza e experiência na matéria. No caso de matérias relacionadas a haveres e deveres ligados a patrimônio, ou seja, bens, direitos e obrigações, de pessoas ou entidades, é adequado que o perito seja um contador, já que este tem conhecimentos técnicos para análise de fatos referentes a patrimônio, tendo em vista que a ciência contábil se ocupa do registro e análise de bens, direitos e obrigações.

Segundo Lopes de Sá (2004, p.63)

A perícia geralmente é aceita quando as provas dos autos são insuficiente para o esclarecimento.  
Ela se torna imprescindível quando o que se discute depende de opinião especializada.

A Perícia Judicial Contábil é a que envolve os procedimentos processuais do Poder Judiciário e o perito responsável é nomeado pelo juiz, como explica Alberto Polombo (1996, p. 53)

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.

Às vezes, antes mesmo que o juiz perceba a necessidade de um perito, as partes do processo, autor ou réu, podem solicitar ao juiz que nomeie um perito contador para realização da análise, o juiz analisará se realmente há necessidade da participação desse auxiliar, caso reconheça que a perícia é desnecessária em face de outras provas que já constam no processo, a prova do fato não depender de conhecimento técnico ou a verificação for impraticável o juiz indeferirá o pedido, como consta no parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil. Porém, reconhecendo a necessidade da

intervenção do perito no processo, para esclarecimento de fatos que dependam de conhecimentos específicos, que não fazem parte do seu acervo intelectual, o juiz o nomeará, pois assim o seu trabalho será facilitado, já que o perito contador esclarecerá através da análise e interpretação, o que significa os documentos que estão disponíveis no processo, e servem como prova, porém não estão suficientemente esclarecidos para o juiz, pois a interpretação dessas provas depende de conhecimentos específicos. Como dispõe o artigo 145 do Código de Processo Civil:

Quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito.

Quando a prova é solicitada pelo juiz ela deverá ser viável, praticável, com base no artigo 420 do Código de Processo Civil, ou seja, ela é necessária, pois poderá ser produzida de forma a ser comprobatória. Sendo que o fator principal do levantamento de provas através da realização da perícia é a ausência de documentos suficientemente claros ligados aos fatos que possam estar servindo como prova.

O juiz não está adstrito ao laudo pericial produzido pelo perito contador, mesmo esse sendo considerado como prova. Não há divisão de responsabilidades na tomada de decisão, o laudo é uma forma de ajudar o juiz, através do esclarecimento dos fatos, que dependem de conhecimentos especializados. A decisão é de inteira responsabilidade do juiz após analisar todas as provas produzidas.

É explícita, a necessidade da fidedignidade do laudo pericial contábil para produção da prova pericial para a justa decisão de um litígio, a lei 8.455/92 surgiu para aperfeiçoar esse instrumento de prova, legalizando algumas obrigações do perito quanto a procedimentos a serem seguidos na produção do laudo pericial contábil e impondo prazos para a apresentação deste. Como a necessidade do cumprimento escrupuloso do encargo por parte do perito. O que é importante já que faz parte de um processo que visa subsidiar uma conclusão onde as partes envolvidas obtenham direitos e cumpram os seus haveres de acordo com a verdade dos fatos que estão em discussão, fazendo assim com que a justiça chegue a sua finalidade, a verdade, cumprindo o seu objetivo de ser de fato justa. A Resolução 1.041/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), baseia-se na lei 8455/92, expondo uma interpretação técnica correspondente ao

conceito do Laudo Pericial Contábil. Segundo o item 13.6.2.7 da referida resolução do CFC

O Laudo Pericial Contábil deve expressar o resultado final de todo e qualquer trabalho de busca de prova que o contador tenha efetuado por intermédio de peças contábeis e outros documentos, sob quaisquer tipos e formas documentais.

Demonstrando que o Laudo é feito após a análise e vistoria de todos os elementos envolvidos no processo, sejam eles documentos ou fatos relatados, e que podem ser esclarecedores para tomada de decisão. Explicita também que o trabalho pericial contábil é feito em busca de provas, entende-se que prova visa à demonstração da verdade, produzindo uma convicção da verdade, portanto entende-se da necessidade de fidedignidade com a realidade dos fatos, já que trabalha contribuindo em busca da solução de litígio, que esteja de acordo com a verdade dos fatos.

#### **4. O perito contador nomeado pelo juiz**

O perito escolhido pelo juiz deverá ter habilidades, ligada a sua competência profissional, capacidade para pesquisar, examinar, analisar, sintetizar e fundamentar a prova no laudo pericial e no parecer pericial contábil, mantendo atualizados seus conhecimentos na área contábil, das normas que regem a profissão e legislações específicas, especialmente as aplicáveis a perícia, preenchendo assim os requisitos descritos na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1056/05, que deu nova redação a Resolução n.º 857/99 no que trata das normas técnico-profissional do perito contador.

É imprescindível que o perito contador seja habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade, comprovando essa habilitação através da certidão específica, disso o perito ao ser nomeado deve ter ciência que suas habilidades estão sendo reconhecidas pelo juiz e honrar tal nomeação agindo com ética durante a realização da investigação dos fatos relatados pela lide. Para honrar os compromissos assumidos, de chegar às conclusões adequadas dos fatos constantes no processo, o perito contador deve ter um adequado nível de competência profissional, mantendo seus conhecimentos de contabilidade e das legislações relativas à profissão contábil atualizados.

O perito contador deve assegurar o sigilo do que apurar durante suas investigações e análises, tendo conhecimento que as informações obtidas durante a realização do seu trabalho são de interesse apenas dos participantes do processo e devem ser relatadas apenas em seu laudo, para que o juiz tenha conhecimento dessas informações, e caso o juiz decida que o perito contador deva estar presente na audiência essas informações devem ser relatadas de acordo com a solicitação do juiz.

##### **4.1 Impedimentos a participação do Perito no processo**

Caso exista algum impedimento legal o perito deverá declinar da realização da perícia, por exemplo, quando reconhecer que não tem condições de ser imparcial em seu laudo por existir algum tipo de interesse no resultado do processo, podendo ser beneficiado com o resultado desse, ou beneficiar alguém com quem tenha relação de amizade,

cônjuge ou algum grau de parentesco, entre outros casos, como especificado nas alíneas do item 2.3.3.1 da Resolução CFC 1.050/05

O perito-contador, nomeado, contratado ou escolhido deve se declarar impedido quando não puder exercer suas atividades com imparcialidade e sem qualquer interferência de terceiros, ocorrendo pelo menos uma das seguintes situações:

- a) For parte do processo;
- b) tiver atuado como perito-contador assistente ou prestado depoimento como testemunha no processo;
- c) tiver cônjuge ou parente seu, consangüíneo ou afim, em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau, postulando no processo;
- d) tiver interesse, direto ou indireto, mediato ou imediato, por si, por seu cônjuge, consangüíneo ou afim, em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau, no resultado do trabalho pericial;
- e) exercer cargo ou função incompatível com a atividade de perito-contador, em função de impedimentos legais ou estatutários;
- f) receber dádivas de interessados no processo;
- g) subministrar meios para atender às despesas do litígio; e
- h) receber quaisquer valores e benefícios, bens ou coisas sem autorização ou conhecimento do juiz.

O perito deverá escusar-se no prazo legal de cinco dias após a nomeação.

Caso haja algum impedimento legal, o perito nomeado pelo juiz pode ser recusado pelas partes em litígio, desde que essa recusa esteja amparada em prova legítima da relação entre o perito e a parte, como a demonstração de certidão de casamento, no caso de ser cônjuge, ou apresentar algum documento, testemunha ou por presunção, pois esses são meios de prova, segundo o artigo 212, do Código de Processo Civil, que afirma que o perito está recebendo benefícios sem o conhecimento do juiz, podendo ser parcial em seu laudo.

A escusa do perito contador que tiver algum impedimento favorece que o juiz não seja influenciado, ao utilizar o laudo para subsidiar suas conclusões, por parcialidade do perito contador, o que ajuda que a perícia evidencie provas legítimas, e não apenas influenciadas, salvaguardando a verdade e favorecendo a adequação do resultado do processo o que é bom, em última análise, para as partes envolvidas, que acessam o poder judiciário, teoricamente, para uma justa decisão.

## 4.2 Independência para realização da perícia

Pelo próprio título que recebe, Perito Contador, pressupõem-se um *expert* no assunto, portanto, assim que for nomeado pelo juiz o perito terá acesso ao processo e caso reconheça não estar adequadamente capacitado para desenvolver a atividade deverá escusar a nomeação, ou seja, reconhecer que tem um impedimento técnico para realização da perícia. Também existirá impedimento técnico quando o perito contador nomeado pelo juiz souber que não tem a independência que deve possuir para realizar a investigação e análise dos fatos do processo, como descrito nas alíneas a e b do item 2.3.4.1 da Resolução CFC 1050/05

- a) a matéria em litígio não ser de sua especialidade;
- b) constatar que os recursos humanos e materiais de sua estrutura profissional não permitem assumir o encargo; cumprir os prazos nos trabalhos em que o perito-contador nomeado, contratado ou escolhido. Ou em que o perito-contador assistente for indicado;

A existência de algum desses fatos caracterizam a falta de independência, ou seja, o perito estará dependente de outras pessoas, materiais ou fatos, para conseguir realizar a perícia, o que não é aceito pela norma do CFC. O perito deve ser independente.

Outro caso em que o perito é passível de impedimento é quando aconteçam algumas situações que ponham em dúvida sua independência e imparcialidade na emissão do laudo, ou seja, ele esteja sob suspeita ou desconfiança, comprometendo o resultado do seu trabalho. Esses são casos de suspeição, como descrito no item 2.3.5.2 da Resolução 1050/05.

- a) ser amigo íntimo de qualquer das partes;
- b) ser inimigo capital de qualquer das partes;
- c) ser devedor ou credor de qualquer das partes, dos seus cônjuges, de parentes em linha reta ou em linha colateral até terceiro grau;
- d) ser herdeiro presuntivo ou donatário se alguma das partes ou dos seus cônjuges;
- e) ser empregador de alguma das partes;
- f) aconselhar, de alguma forma, parte envolvida no litígio acerca do objeto em discussão;
- g) houver qualquer interesse no julgamento da causa em favor de alguma das partes;
- h) declarar-se suspeito por motivo de foro íntimo, ficando isento, neste caso, de declinar os motivos.

Entende-se que em todos os casos de impedimento, seja ele por força da lei, técnico ou suspeição, o perito contador é passível de substituição. Outro caso em que poderá ser substituído é no não cumprimento dos prazos determinados pelo juiz, sem apresentar justificativa.

O juiz poderá conceder ainda um prazo de prorrogação por apenas uma vez, se mesmo assim o laudo não for entregue na segunda data, poderá ocorrer substituição, caso o juiz ache pertinente para que o andamento do processo não seja prejudicado, nesse caso também o conselho, ou órgão responsável pela categoria profissional será informado, no caso dos profissionais contadores o Conselho Regional de Contabilidade, podendo impor multa, como determina o artigo 424, do Código de Processo Civil. O que é favorável para um eficiente andamento do processo, pois assegura, por força de lei, que o perito contador responsável pela elaboração do laudo pericial esteja apto para realização do trabalho e cumpra com as determinações do juiz.

É importante ressaltar que a substituição do perito contador nomeado pelo juiz, mediante o não cumprimento dos deveres estabelecidos ou de impedimentos, resulta em um laudo pericial contábil livre de parcialidade, favorecendo o objetivo da justiça de chegar à verdade.

O perito nomeado pelo juiz tem responsabilidade de trabalhar em favor da sociedade, já que participa diretamente, auxiliando o processo de decisão do juiz. O laudo que vai emitir é classificado como prova em um litígio, assim como as provas documentais, testemunhas, confissões e presunção, por isso o perito contábil deve ter conhecimento e reconhecer suas atribuições, desempenhando assim, sua função e chegando a sua finalidade auxiliar o magistrado.

## 5. Perito assistente-técnico

Na pericial judicial contábil quando as partes, requerente e requerido, necessitarem comprovar algo que dependa de conhecimento técnico específico indicarão um perito-contador, denominado assistente-técnico.

O perito assistente-técnico poderá acompanhar a produção da prova pericial, o laudo pericial contábil, participando da elaboração junto ao perito contador nomeado pelo juiz, ou quando não participar, poderá analisar tecnicamente o laudo emitido e opinar a seu respeito, podendo inclusive rejeitá-lo, caso apresente motivos legítimos. Esses procedimentos do assistente-técnico asseguram as partes do processo que seus interesses não serão prejudicados por erros ou desatenção do perito contador nomeado pelo juiz.

O perito contador assistente técnico não está submetido às regras de impedimento e suspeição impostas ao perito contador nomeado pelo juiz. Já que o assistente é contratado pela parte ele não tem um parecer imparcial, ele trabalhará a favor da parte que o contratou, essa foi uma das alterações da lei 8455/92 do Código de Processo Civil, que descreve no artigo 422:

O perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo de compromisso. Os assistentes técnicos são de confiança da parte, não sujeitos a impedimento ou suspeição.

Antes dessa alteração o perito assistente técnico estava submetido às mesmas regras de impedimento e suspeição que o perito oficial, como por exemplo, poderia ser substituído caso não tivesse autonomia e independência para realização da perícia, podemos observar tal regra na Resolução 733/92 do CFC, já revogada.

Na relação entre o perito contador nomeado pelo juiz e o perito contador assistente técnico deve existir um espírito de solidariedade e cooperação, como descrito no item 2.1.1.4 da Resolução CFC 1056/05, mas isso não induz, nem justifica a participação ou conveniência com erros, ou seja, ignorar o erro que um ou outro possa ter cometido, mesmo o tendo percebido, ou concordar por qualquer motivo em manter o erro. O objetivo dos peritos deve estar em esclarecer o objeto da perícia de forma técnica e imparcial.

No trabalho feito em conjunto entre o perito contador nomeado pelo juiz e o perito contador assistente-técnico existe uma relação de cooperação, no sentido de estimular, durante a produção do laudo, o levantamento de pontos que poderiam passar despercebidos para o perito contador nomeado e/ou estimular este a uma visão diferente a respeito dos fatos, o que pode ajudar a elaboração de um laudo completo, com conclusão mais abrangente dos elementos da perícia.

Mesmo a perícia sendo feita em conjunto é importante esclarecer que o perito assistente-técnico é um consultor da parte que o contratou e não tem nenhuma obrigação para com a justiça.

O laudo, impugnado pelo assistente-técnico, pode causar ao perito nomeado a necessidade de elaborar um laudo elucidativo ou ser intimado pelo juiz para comparecer à audiência de instrução e julgamento para esclarecimentos. Quando os esclarecimentos solicitados pelo assistente-técnico forem em grande número, necessitando de mais análises, inclusive em elementos desconsiderados no laudo, mas que são necessários à aproximação da verdade dos fatos, surge a necessidade da elaboração de um laudo complementar ou mesmo a determinação, pelo juiz, de uma segunda perícia, feita por outro perito.

O trabalho em parceria, entre perito nomeado e assistente-técnico favorece conclusões compatíveis entre estes, podendo evitar a impugnação do laudo, pois mesmo durante a realização dos trabalhos periciais o perito assistente já faz suas colocações e os esclarecimentos já vão sendo feitos pelo perito nomeado. Se tiverem a mesma opinião em todos os pontos descritos no laudo este é lavrado por todos os peritos minimizando o tempo para a elaboração de um laudo completo e esclarecedor para as partes, favorecendo todos os envolvidos na causa com a minimização do tempo para conclusão do processo.

## 6. Riscos na Perícia Judicial

Risco na perícia contábil é a chance do perito emitir uma opinião contrária à verdade dos fatos, tecnicamente inadequada. Em outras palavras, risco é a probabilidade do laudo pericial contábil apresentar inverdades. Considerando que o magistrado utilizará o laudo para esclarecer suas dúvidas e subsidiar sua sentença, o erro do perito contador nomeado pode prejudicar a conclusão legítima do litígio, que exponha a verdade dos fatos.

Os riscos devem ser observados e evitados, pois induzem a erros, trazendo prejuízo ao processo judicial, as partes em litígio e a própria justiça que é ameaçada por ele a não chegar à verdade dos fatos que é o seu principal objetivo.

O perito que cometer erros, conclusões a que chegou sem perceber que estavam erradas, ou por fraude, inverdades afirmadas para benefício próprio ou de outrem, por suborno ou qualquer outro motivo (art. 343, lei 10.268/01), está sujeito às sanções previstas no Código Penal Brasileiro.

Segundo o Código Penal Brasileiro Lei 10.268/01, artigo 342.

Art. 342. Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, contador, tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral:

Pena - reclusão, de um a três anos, e multa.

§ 1º As penas aumentam-se de um sexto a um terço, se o crime é praticado mediante suborno ou se cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal, ou em processo civil em que for parte entidade da administração pública direta ou indireta

§ 2º O fato deixa de ser punível se, antes da sentença no processo em que ocorreu o ilícito, o agente se retrata ou declara a verdade.

Para evitar erros que levem a aplicação das sanções previstas no Código Penal, algumas precauções devem ser tomadas. O perito deve adotar todas as medidas possíveis para garantir a qualidade de seu trabalho e a confiabilidade das informações que estão sendo dadas no laudo pericial contábil. Seguindo Lopes de Sá (2004, p. 30) seguem algumas precauções que podem ajudar na diminuição dos riscos na elaboração do laudo pericial contábil:

Tempo atribuído: Só aceitar a tarefa em tempo hábil para que possa desempenhá-la com rigor.

Plano de trabalho: elaborar um plano amplo e competente para a execução da perícia e escolher os melhores critérios de desempenho do mesmo.

Resguardo de informes: Todo informe fornecido com base em “conhecimento de serviços”, ou “conhecimento de fatos”, que seja relevante para o julgamento, deve ser colhido em depoimentos escritos e assinados pelos depoentes, testemunhadamente (por exemplo, informação sobre o critério de aplicação de títulos no mercado)

Preço: Compatível com a qualidade do trabalho.

O tempo atribuído para entrega do trabalho pericial, no caso da perícia judicial contábil, é de pelo menos, vinte dias antes da audiência de instrução e julgamento (art. 433 do Código de Processo Civil) e a data da audiência dependerá do juiz responsável pelo processo. Após saber quanto tempo terá para realizar o trabalho pericial o perito deverá aceitar essa atribuição desde que perceba que terá tempo para trabalhar todos os quesitos elaborados e explorar todos os objetos que podem trazer solução à causa da perícia e chegar a uma conclusão que desempenhe o objetivo da perícia em esclarecer fatos. Para tanto, é necessário que o tempo de trabalho seja dimensionado antes mesmo de iniciá-lo, após a apreciação do processo, observando se dispõe de tempo hábil para realização dos procedimentos necessários. Essas estimativas dos trabalhos a serem realizados e tempo necessário constarão no plano de trabalho, ou seja, o perito deve determinar a maneira que vai executar as tarefas que lhe são devidas, fazendo uma previsão organizada do modo e tempo de execução de cada tarefa. Dentro do modo de execução o perito deve perceber se tem capacidade profissional para responder as questões que lhe são postas, se tem recursos disponíveis suficientes para a realização do exame e se tem acessibilidade aos dados. Se perceber a falta de algum dado importante, deverá prever em seu plano de trabalho as diligências que serão aplicadas para conseguir todo o material necessário para produção de um laudo pericial contábil conclusivo.

As informações que o perito conseguir de testemunhas, com depoimentos relevantes para o processo devem ser formalizados, por escrito, com assinatura do depoente. Essa precaução evita problemas futuros caso o declarante resolva, por qualquer motivo, negar que prestou o depoimento.

Quanto aos honorários dos trabalhos periciais, serão determinados pelo juiz, com arbitramento entre a proposta feita pelo perito contador mediante petição, fundamentada no plano de trabalho, e a opinião das partes a respeito do valor, já que a parte vencida no processo, de acordo com a sentença judicial, será a responsável pelo pagamento.

O perito contador não é obrigado a aceitar o valor determinado pelo magistrado para pagamento dos honorários periciais, podendo escusar-se no prazo legal. Caso aceite o encargo, com o valor determinado previamente, o valor será depositado em uma conta bancária judicial e o perito o receberá após o término do trabalho e autorização do juiz para a retirada do valor.

A importância de todo esse processo de determinação prévia do honorário e prévio depósito judicial do valor garante a qualidade do trabalho pericial, no sentido de que, dá segurança para o perito que o tempo e recursos investidos na perícia serão recompensados, podendo esse se dedicar até integralmente a realização das análises e vistorias, às vezes *in loco*, que se tornarem necessárias à realização da perícia.

## **7. Relatórios Periciais Contábeis**

Depois de cumpridas as etapas de análise, averiguação e investigação e o perito chegar às conclusões, devidamente fundamentadas, as apresentará no relatório pericial contábil.

O perito deve observar as regras e limites na elaboração do laudo e do parecer e suas especificidades quanto à redação para que estes exerçam sua função de elemento esclarecedor, conduzindo o litígio a uma justa solução.

Os relatórios periciais podem ser: Parecer pericial contábil; Laudo pericial contábil; Laudo de esclarecimentos e Laudo complementar.

Parecer Pericial Contábil é a peça técnica emitida pelo perito contador assistente-técnico, ou seja, aquele contratado pelas partes, autor ou réu, para acompanhar o trabalho do perito contador nomeado pelo juiz assegurando que os interesses de seu contratante não sofrerão prejuízo. Quando é feito por determinação judicial será denominado “parecer pericial contábil judicial” e quando por força de contratação sem envolvimento do judiciário “parecer pericial contábil extrajudicial”.

Laudo Pericial Contábil é a peça técnica emitida pelo perito contador nomeado por juiz, arbitral ou contratado. Esse laudo se constituirá como própria prova pericial contábil, já que é feito com a pretensão de esclarecer fatos relativos à lide que ainda não tinham ficado claros e que podem influenciar diretamente a decisão do juiz do processo. Quando é determinado pelo judiciário será chamado de “laudo pericial contábil judicial”, nos demais casos é um “laudo pericial contábil extrajudicial”.

### **7.1 Parecer Pericial Contábil Judicial**

Quando as partes quiserem assegurar que seus interesses não serão prejudicados por algum erro, de qualquer natureza, nos resultados apresentados no laudo pericial contábil, contratará um contador, com habilidades profissionais para realizar uma perícia, que acompanhará a elaboração do laudo pericial contábil pelo perito contador nomeado pelo juiz ou caso não acompanhe poderá após a finalização do laudo, emitir comentários, com opiniões técnicas a respeito deste.

A manifestação do perito assistente-técnico aparecerá no parecer pericial contábil. A participação do assistente-técnico é no processo é facultativa.

No caso de estar participando do processo, o perito contador assistente-técnico irá, assim como o perito contador oficial, realizar o trabalho de perícia: a averiguação, análise e investigação, com o objetivo de provar a verdade dos fatos, primordialmente no que traz vantagens a seu contratante. Como o juiz não está adstrito ao laudo pericial contábil o trabalho do perito contador assistente, exposto em seu parecer torna-se de fundamental importância, pois esse parecer pode também ser usado pelo juiz para conclusão de sua sentença.

É importante destacar que o parecer pericial contábil expõe as opiniões do perito assistente-técnico, concordando ou discordando, com as respostas e conclusões constantes no laudo pericial contábil elaborado pelo perito contador nomeado pelo juiz.

É obrigatório que todo o trabalho feito pelo assistente técnico esteja registrado no parecer pericial contábil, como consta no item 13.7.1.3 da Resolução CFC 985/03.

Esta norma obriga que o perito-contador assistente registre, no Parecer Pericial Contábil, os estudos, as pesquisas, as diligências ou as buscas de elementos de provas necessárias para a conclusão de seus trabalhos.

O registro das diligências significa dizer que os meios utilizados para conseguir os materiais que foram analisados devem estar esclarecidos, assim como as pesquisas e estudos realizados e as metodologias aplicadas.

Todo o trabalho deve ser feito de forma seqüencial e lógica, para que tenha um padrão reconhecido. O parecer deve ser compreensível para seus usuários, sendo claro, permitindo fácil interpretação do que descrever, e conciso, ou seja, sucinto, objetivo, como no item 13.7.2.1 da Resolução CFC 985/03.

O Parecer Pericial Contábil deve ser uma peça técnica, escrita de forma objetiva, clara, precisa, concisa e completa, devendo sua escrita ser sempre conduzida pelo perito-contador assistente, que adotará padrão próprio.

Com o objetivo de zelar pela clareza, característica do parecer pericial contábil, a Resolução CFC n.º 985/03, impõe como deve ser o uso de termos técnicos na redação do laudo, já que muitas vezes esses se tornam inevitáveis em uma análise técnica,

advertindo que estes devem ser acrescidos de esclarecimentos adicionais que sejam de maior domínio popular. Além dessa regra a norma ainda exige que a língua usada para elaboração do parecer pericial contábil é o vernáculo, ou seja, a língua oficial do país, no caso do Brasil o português, os termos que podem ser utilizados fora da língua pátria serão aqueles de uso comum nos tribunais judiciais e audiências extrajudiciais.

Para estar habilitado a emitir parecer pericial contábil a Resolução CFC n.º 985/03 do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que o emissor deve ser contador habilitado e devidamente registrado no Conselho de Contabilidade. Ainda tratando das características do parecer pericial contábil o item 13.7.5 da Resolução do CFC n.º 985/03 estabelece a estrutura que o perito assistente deve seguir para elaboração do seu parecer.

O parecer técnico deve identificar qual o processo e quem são as partes envolvidas, evidenciar seus objetivos, a metodologia utilizada e identificar quais as diligências realizadas, ou seja, qual a forma de obtenção das informações as quais analisou.

Deve ser feito, também pelo perito assistente técnico, um resumo dos itens que considerar relevante no laudo pericial contábil, para a conclusão da lide, apresentando o objetivo da perícia, e se for o caso os momentos em que o perito contador nomeado pelo juiz desviou-se do eixo que leva a conclusão da lide, o que ele não examinou e não investigou e as falhas por ele cometidas que podem afetar a fidedignidade do laudo pericial contábil com a verdade.

O perito assistente também apresentará resumo dos itens que considera relevante nos fatos da lide, expondo suas opiniões e críticas a cada um desses itens de maneira fundamentada. Podendo apresentar divergências ou concordâncias de opinião com o perito contador nomeado, evitar críticas e/ou elogios de cunho pessoal, já que esses não serão considerados pelo juiz na definição de sua sentença.

A ordem dos quesitos deve ser a mesma apresentada no laudo pericial contábil. Nos quesito em que discordar a Resolução CFC n.º 985/03 determina que deverá transcrever integralmente o quesito, a resposta apresentada pelo perito contador nomeado e em seguida apresentar a resposta que considerar correta, fundamentando sua opinião e explicando o porque de sua divergência, quando necessário com os cálculos devidos.

## 7.2 Laudo Pericial Contábil Judicial

Laudo pericial contábil judicial é uma peça judicial com caráter probatório que contem a opinião técnica, circunstanciada, do perito contador nomeado pelo juiz, após análise e investigação de todos os elementos que influenciam a lide. Pode ser entendido como a materialização dos trabalhos realizados pelo perito contador nomeado pelo juiz.

Segundo o item 13.6.1.3 da Resolução 1.041/05 do Conselho Federal de Contabilidade.

Laudo Pericial Contábil é uma peça escrita, na qual o perito-contador deve visualizar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudencias que envolvam a demanda.

A finalidade do laudo pericial contábil judicial é aproximar o magistrado do conhecimento da verdade, extinguindo os pontos de discórdia objetos da ação judicial, pois é a forma pela qual o perito contador nomeado pelo juiz comunicará ao magistrado sua opinião técnica de especialista sobre a matéria que investigou e as conclusões a que chegou sobre o litígio, evidenciando os componentes dos autos e elementos adquiridos por diligências pertinentes e indispensáveis a produção da prova pericial, aclarando assim os fatos que não estavam sob domínio técnico do juiz e o impediam de concluir a quem pertenciam os haveres e direitos do litígio.

Por ser um trabalho técnico, juntado aos autos do processo e considerado como prova judicial, o laudo deve obter características especiais que estão instruídas em leis específicas e normas dos órgãos reguladores da profissão contábil que têm a finalidade de garantir que com o seu cumprimento o perito conseguirá, através do laudo pericial contábil, contribuir com a justiça oferecendo elementos que subsidiam a decisão do magistrado, aproximando-o da verdade, dando qualidade ao trabalho pericial, no sentido do cumprimento do objetivo para qual a perícia foi solicitada, pois a perícia será determinada quando os elementos constantes no processo carecerem de esclarecimentos ou produção de prova de caráter técnico.

Entende-se que o laudo pericial contábil que seguir os ditames das legislações e resoluções deve estar preparado para contribuir com a justiça. Seguem os procedimentos indispensáveis, anteriores a elaboração do laudo, pelo Conselho Federal de Contabilidade para a produção do laudo.

### **7.2.1 Planejamento do laudo pericial contábil judicial**

O planejamento da perícia através da organização de idéias e de como procederá à execução do trabalho, antes do início da perícia propriamente dita, contribuem para que o laudo pericial contábil cumpra a sua finalidade dentro dos prazos e demais regras previamente estabelecidas pelo magistrado, atribuindo confiabilidade ao laudo pericial contábil e às habilidades técnicas do perito contador responsável. Segundo o item 13.2.1.2 da resolução 1.021/05:

O Planejamento da perícia é a etapa do trabalho pericial na qual o Perito-Contador ou o Perito-Contador Assistente estabelecem os procedimentos gerais dos exames a serem executados no processo judicial, extrajudicial ou arbitral para o qual foi nomeado, indicado ou contratado pelas partes, elaborando-o a partir do exame do objeto da perícia.

Os procedimentos adotados durante a elaboração do laudo pericial contábil devem servir para fundamentar as conclusões que constarão nele, favorecendo a produção da prova pericial e a conclusão do litígio.

Para poder prever quais os procedimentos que deverão ser executados durante seus trabalhos o perito contador deve ter conhecimento prévio da matéria que trata o processo e a parte que lhe cabe trabalhar, e segundo a complexidade da matéria determinará se lhe cabe o exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e/ou certificação. Essa determinação favorece a agilidade da produção do laudo pericial contábil.

O exame é a análise dos documentos pertencentes ao processo, dos registros das transações e dos livros. A vistoria acontece circunstancialmente através de diligência para constatação de uma situação específica, na busca de algum documento que não estava previamente nos autos do processo.

A indagação acontece através de entrevista com conhecedores do objeto da perícia, para esclarecer situações através da palavra de quem tem conhecimento da causa, por ter acompanhado ou por outras fontes. A investigação acontece quando da necessidade de trazer a tona quaisquer circunstâncias ocultas.

O arbitramento é um critério técnico adotado por profissional capacitado, no caso o perito, para esclarecer fatos, solucionando divergências. A mensuração é a quantificação física.

A avaliação é quantificação dos ativos através de seu estado. A certificação é trazer autenticidade ao laudo pericial contábil pela fé pública atribuída ao profissional.

Depois de nomeado, o perito terá acesso aos autos do processo, após a análise procederá à aceitação ou não do seu encargo, pois podem existir motivos que o impeça de executar o trabalho.

O documento pode ser analisado no próprio fórum, já que nesse momento o perito é um auxiliar da justiça, ou o perito pode proceder à carga do processo o que ocorre com processos que demandam principalmente cálculos e elaboração de planilhas. O perito tem a opção de escolher qual a melhor forma para a análise do trabalho, para poder elaborar seu planejamento de forma mais precisa, favorecendo a qualidade da produção da prova pericial.

Assim, de conhecimento da matéria do processo o perito está em condições para fazer o planejamento do seu trabalho, caso aceite sua nomeação.

Para o planejamento adequado da perícia o perito deverá ter nível de conhecimento adequado, na matéria que trata o processo, percebendo os pontos principais que deverão ser esclarecidos e limitando-se a respondê-los, caso não esteja devidamente habilitado para realização da perícia à resolução o classifica como impedido de realizar a perícia, então deverá declinar para que o processo judicial não sofra prejuízos. Geralmente os pontos principais vêm evidenciados nos quesitos formulados pelo juiz e pelas partes do processo. E mesmo que esses pontos não estejam claros no processo ou o cenário construído para planejar esteja distante da realidade, não impede e nem diminui a necessidade de planejamento.

A finalidade do planejamento é possibilitar uma previsão, pelo perito contador, dos procedimentos a serem adotados para que o trabalho seja cumprido no prazo estabelecido pelo juiz, conhecendo os riscos potenciais e problemas que possam ocorrer durante a execução do trabalho e considerando a confiabilidade dos documentos e das informações que constam no processo, evitando que o laudo seja emitido baseado em inverdades. Para evitar esse problema é necessário que o perito teste a confiabilidade dos documentos que utilizar, arquivos, fitas, verificando até que

ponto pode basear suas conclusões nesses documentos, essa análise depende dos conhecimentos técnicos, que devem ser aprofundados. No caso de documentos contábeis, por exemplo, o perito deve analisar se todas as formalidades estão presentes.

Evidenciar fatos que são importantes para o conhecimento da verdade do litígio, não permitindo que esses passem despercebidos e ainda identificar as legislações aplicáveis, que ajudam na consolidação do conhecimento necessário ao perito para a causa, contribuem à agilidade e devida fundamentação das conclusões a que o perito chegar.

Conhecendo a natureza do processo e a extensão dos trabalhos que serão realizados, o perito pode elaborar a proposta dos honorários fundamentando-a com a amostra de todas as etapas que serão desenvolvidas no trabalho pericial, inclusive considerando a possibilidade de quesitos suplementares, salvo aquelas etapas que não tem como ter conhecimento prévio de sua necessidade.

Estabelecer a divisão das tarefas aos membros do trabalho pericial, quando verificar a necessidade de ser auxiliado, prevendo a orientação e supervisão que deverá ser feita por ele sobre o trabalho de sua equipe, agilizando a execução e a revisão dos trabalhos. O planejamento deve considerar a necessidade de envolvimento com profissionais de outra área de conhecimento, quando a perícia demandar.

Considerando todas as hipóteses o perito contador nomeado pelo juiz elaborará o cronograma de suas atividades. O cronograma deve abranger todas as atividades potencialmente necessárias dentro de uma perícia, evitando assim o desconforto do não cumprimento do prazo estabelecido pelo juiz, e a visão prévia de quando o prazo não for suficiente, pois o juiz poderá, quando solicitado pelo perito e devidamente circunstanciada a necessidade, estender o prazo.

Além do planejamento outras diligências anteriores à elaboração do laudo, favorecem uma conclusão devidamente circunstanciada por parte do perito, como a arrecadação de elementos, livros e documentos que serão objeto de análise e têm força probante, como descrito no artigo 212 do Novo Código Civil, permitindo que o perito disponha de mais informações sobre o processo, que podem subsidiá-lo. Todas as informações que podem ser úteis para o estudo do caso, pelo perito contador nomeado pelo juiz, e que esse vai procurar são os objetos de diligência, enquanto a diligência em si é a ação,

que será programada e agendada com a antecipação necessária. Estas serão citadas no laudo, fundamentando qual a origem das conclusões a que o perito chegou, firmando convicções e a confiabilidade, e por isso é recomendável que todas sejam formalizadas, na forma escrita, o que dará origem ao termo de diligência, destinado aos detentores dos objetos de investigação, ou aos mesmos que serão depoentes. O termo de diligência é a prova de todas as ações que o perito realizou em busca das informações.

O planejamento do trabalho pericial contábil será formalizado na forma escrita através do plano de trabalho, onde estará descrito a conclusão de como o trabalho será executado citando as atividades, ações, tempo e prazos para realização da perícia, como cronograma, incluindo as diligências a serem realizadas. Este deve evidenciar todos os itens necessários à execução da perícia, como nos termos do item 13.2.6.3 da resolução 1.021/05.

No cronograma de trabalho, devem ficar evidenciados, quando aplicável, todos os itens necessários à execução da perícia, tais como: diligências a serem realizadas, deslocamentos, necessidade de trabalho de terceiros, pesquisas que serão feitas, elaboração de cálculos e planilhas, respostas aos quesitos, prazo para entrega do laudo ou do parecer pericial contábil, para assegurar que todas as etapas necessárias à realização da perícia sejam cumpridas.

Entende-se que o planejamento da perícia começa antes do envio da proposta de honorários. Pode-se, então, estabelecer os atos que ocorrem antes da elaboração do laudo pericial contábil como:

Nomeação do perito e intimação do profissional, caso não aceite o encargo, tem o prazo de cinco dias após a intimação para declinar da perícia, justificando sua saída ao magistrado e pedindo substituição no processo, o que é importante caso este tenha algum impedimento ou esteja sob suspeição para que o trabalho pericial e sua qualidade não sejam prejudicados. No caso de aceitar o encargo é necessário que se apresente ao fórum e peça vistas ao processo dando início à elaboração do planejamento pericial, que será formalizado no plano de trabalho, que serve, inclusive, para justificar a proposta de honorários, quando ela é solicitada pelo juiz.

Antes do plano de trabalho ser concluído, todas as etapas necessárias para a realização da perícia devem estar previamente determinadas pelo planejamento que

considerará inclusive as diligências necessárias. O plano de trabalho apenas formalizará de forma escrita o planejamento, organizando as idéias do perito e possibilitando o objetivo principal de planejar a perícia, que é permitir que essa tenha um roteiro que agilize sua execução.

### **7.2.2 Características do laudo pericial contábil Judicial**

Após ter planejado os procedimentos necessários à realização da perícia e praticar todas as diligências anteriores à elaboração do laudo, o perito contador nomeado pelo juiz materializará seu trabalho em uma peça técnica denominada laudo pericial contábil, expondo suas opiniões a respeito de tudo o que observou e de forma circunstanciada, ou seja, fundamentada em provas materiais constantes no processo.

Suas suposições, suspeitas e indícios existiam durante a execução do trabalho da perícia, mas no momento de expor conclusões no laudo apenas constarão as que tenham sido confirmadas pela análise dos documentos e declarações.

Essa peça técnica, ainda que não exclusivamente ela, serve para auxiliar o magistrado em sua tomada de decisão no litígio, através dos esclarecimentos que constam nela, de quesitos técnicos, previamente elaborados pelo juiz e pelas partes, ou na ausência desses quesitos o perito poderá elaborar autoquestionamentos, que não constarão no laudo, porém servirão como base para o perito seguir os objetivos da perícia e limitar-se a eles, não se desviando do foco que é dirimir dúvidas. Segundo o item 13.6.1.6 e 13.6.2.1 da Resolução 1.041/05 do Conselho Federal de Contabilidade.

O laudo pericial contábil deve ser uma peça técnica elaborada de forma seqüencial e lógica, para que o trabalho do perito contador seja reconhecido também pela padronização estrutural.

O laudo pericial contábil deve ser uma peça técnica, escrita de forma objetiva, clara, precisa, concisa e completa. Ainda, sua escrita sempre será conduzida pelo perito-contador, que adotará padrão próprio.

O laudo pericial contábil tem por resolução do Conselho Federal de Contabilidade, exigências quanto a sua estrutura, escrita e conteúdo, o que não poderia ser de outra forma pois lhe é atribuído valor de prova em um processo.

Durante a confecção do laudo contábil acontecerão algumas diligências, no sentido de aperfeiçoar a matéria de que trata, estas são descritas por Zanna (2005, p.102)

- Como diligências que acontecem durante a elaboração do laudo, temos:
- a) os cálculos e elaboração de planilhas que, depois de prontas, figurarão no laudo na forma de anexos;
  - b) a obtenção de cópias de xérox de documentos originais e livros contábeis e fiscais – por total ou parte deles – que, segundo o entendimento do perito são necessários e devem figurar como documentos a serem juntados ao laudo. São provas documentais que dão base às provas contábeis.
  - c) A redação do texto do laudo ou parecer técnico, quando se tratar de perito-contador assistente, na forma de rascunho, para posterior revisão do conteúdo.
  - d) A revisão do conteúdo, da ortografia e da gramática existentes no texto, geralmente feita por um colega para que opine sobre o grau de inteligibilidade das respostas dadas aos quesitos.
  - e) A redação do texto definitivo, com numeração de páginas, aplicação de vistos em todas elas e assinatura na última.

Essas diligências são ações que favorecem características primordiais para que o laudo tenha sua qualidade assegurada, essas características são requisitos admitidos por convenção ou determinados por resolução, divididos em extrínsecos ou intrínsecos.

#### **7.2.2.1 Requisitos extrínsecos:**

Os requisitos extrínsecos são compostos por uma série de formalidades e convenções dentro do trabalho pericial. Evidenciam-se quatro desses requisitos:

a) O laudo pericial contábil carrega consigo características próprias do Perito contador que o elaborar. Como a redação, estética, ou seja, formas que dependem de critério subjetivo.

De acordo com a resolução 1.041/05 do CFC o perito contador adota padrão próprio, o que confere ao laudo características próprias do perito que o assina, dando-lhe personalidade. Os pontos que o laudo abrangerá serão de seleção do perito contador responsável por sua elaboração, como o item 19 da mesma resolução determina. Através dessa afirmação percebe-se que o laudo terá a forma que o perito contador que o elaborar lhe der, entende-se que o laudo é uma obra pessoal e necessita de habilidades profissionais do perito para que essa subjetividade não impeça o cumprimento dos objetivos para o qual o laudo foi solicitado.

b) Páginas numeradas seqüencialmente, com visto ou rubrica e assinatura na ultima folha. Sem entrelinhas, emendas ou rasuras.

Se as páginas estiverem numeradas seqüencialmente com visto ou rubrica e assinatura na ultima folha evita a ocorrência de fraude por substituição de folha, assim sendo, dificultará que sejam adicionadas idéias ilegítimas às provas do processo.

Em caso do laudo ter erros é recomendável que o perito contador os corrija e o entregue apenas se não necessitar de correções, já que não são aceitas ressalvas.

É proibido o uso de entrelinhas ou espaços em branco para quaisquer que sejam as anotações. Caso essas sejam utilizadas o laudo será invalidado. Ocorrerá o mesmo com laudo que tiver emendas ou rasuras.

c) Uso de índice por assunto.

É recomendado, por senso comum entre os autores da área de perícia contábil, que seja feito uso de índice para organização dos tópicos do laudo, agilizando o encontro das informações desejadas, de acordo com a necessidade do momento.

d) Em relação à estética do laudo, está submetida ao senso prático do profissional responsável por sua elaboração, cada perito lhe dará o acabamento de acordo com o seu gosto pessoal, favorecendo sempre a facilidade de compreensão do laudo.

O laudo será a revelação da capacidade profissional do perito contador nomeado pelo juiz, revelando sua qualificação profissional, então como principal característica, no que diz respeito à estética do laudo é o uso adequado da gramática pertinente, o perito não deve cometer erros ortográficos.

### **7.2.2.2 Requisitos intrínsecos**

Os requisitos intrínsecos pertinentes ao laudo pericial contábil constam da Resolução CFC 1.041/05, que os descreve como: Objetividade, clareza, precisão, concisão e completo.

O laudo pericial contábil deve atender as necessidades de seus usuários e particularmente a de quem o utilizar como subsídio para proferir sentença em um processo, no caso judicial o magistrado.

Por se tratar de um relatório de opinião técnica o uso de termos técnicos é inevitável, sua utilização serve inclusive para qualificar o laudo pela redação técnica, no entanto, está destinado a leigos no assunto, portanto a linguagem a ser utilizada deve ser acessível aos seus usuários. A norma define que todas as vezes que um termo técnico

for utilizado devem ser acrescidos de esclarecimentos por termos de maior domínio popular, para o laudo não perder a sua utilidade em esclarecer fatos técnicos a leigos.

Ainda sobre a escrita do laudo a resolução trata que a língua utilizada deve ser a própria do país e admite o uso de expressões idiomáticas de outras línguas apenas no caso dessas serem de uso comum em tribunais judiciais ou extrajudiciais.

Todas as exigências feitas pela norma submetem o laudo a suas características primariamente citadas pela resolução, objetivo, claro, preciso e conciso.

Ser objetivo significa ir direto ao assunto que interessa aos usuários, a finalidade para qual resolveram contratar um *expert* para chegar à verdade da causa, através de sua análise técnica, estando limitado a responder os quesitos elaborados pelo juiz e pelas partes, representadas por seus advogados, podendo complementá-los apenas com assuntos dos quais não fogem da matéria da perícia e que serão úteis para dirimir dúvidas e auxiliar a decisão do magistrado. No caso de não haver quesitos, limitar-se-á pelo objeto da perícia.

Ser claro está ligado com o fato do laudo pericial contábil poder ser facilmente compreendido, sem complicações e de forma evidente, por qualquer pessoa, leiga ou não, na matéria de que trata.

Ser preciso é ser exato, distinto, o que complementa a idéia de objetividade.

Conciso, por sua vez, atribui ao laudo a característica de expressar muita coisa em poucas palavras. Compactando as informações que devem ser passadas, sem alongar e não deixando extenso e cansativo para quem o for utilizar.

O laudo deve abranger todas as questões que tratem da matéria da perícia e que são potencialmente úteis para esclarecimento dos fatos, os quais levam a conclusões precisas sobre a matéria. Por isso é necessário que o laudo seja completo.

Toda diligência aplicada, na busca de documentos e/ou argumentos, sejam elas por vistoria, indagação ou qualquer meio que permita esgotar as fontes de informações sobre o assunto objeto da perícia, deve constar no laudo, especificando a origem das conclusões a que chegou o perito contador, pois esse não pode fundamentar o laudo em suspeitas ou opiniões pessoais, mas em uma convicção técnica que deve ser alcançada com base em documentos e/ou elementos com força probante (descritos no artigo 212 do Novo Código Civil), o que dá caráter de prova ao resultado da perícia.

O laudo pericial contábil não pode deixar sem esclarecimentos fatos que fazem parte do processo e podem influenciar a decisão judicial.

É proibido ao perito contador manifestar-se sobre temas que não objetivam o esclarecimento dos fatos que a ele forem submetidos para avaliação, garantindo, dessa forma, um laudo completo e objetivo.

Necessário é evidenciar, ainda, o cuidado que o perito deve ter com a confiabilidade dos documentos com os quais trabalhar para basear seu laudo, então a primeira ação do perito deve ser avaliar essa confiabilidade, certificando-se que o material é merecedor de sua fé, analisando se os documentos apresentados são originais ou cópias autênticas, para evitar que a perícia se baseie em documentos fraudados, ilegítimos. Tratando-se de documentos contábeis existe uma série de formalidades que devem ser apresentadas neles para serem tidos como legítimos representantes dos ativos e passivos, como ter termos de abertura e encerramento, assinatura do contador responsável por sua elaboração, entre outros. O perito também pode usar de sua autoridade como auxiliar da justiça, para ter acesso aos documentos que deram origem aos registros contábeis, caso eles não existam, o perito evidenciará esse fato em seu laudo.

Os requisitos são norteadores da elaboração do laudo pericial contábil necessários para garantir um resultado pericial dentro de padrões que permitam o cumprimento dos objetivos da perícia. Os ditados pela Resolução CFC 1.041/05, intrínsecos, são obrigatórios e os demais, como a estética e o uso de índice, ficam a critério do perito contador nomeado pelo juiz, de acordo com seu gosto pessoal, mas é necessário que não esqueça, quando da aplicação de suas preferências, que o principal objetivo para o qual o trabalho está sendo elaborado é subsidiar a opinião de um leigo na matéria técnica, portanto deve priorizar o esclarecimento dos fatos, especialmente que demandam conhecimentos técnicos, que podem impedir ou impor obstáculos ao entendimento do magistrado.

### **7.2.3 Estrutura do Laudo Pericial Contábil Judicial**

Com o objetivo de garantir que o laudo pericial contábil contenha itens relevantes para o cumprimento de seus objetivos o Conselho Federal de contabilidade determina os quais são os itens indispensáveis ao laudo.

No item 13.6.4.1 da Resolução 1.041/05 do Conselho Federal de Contabilidade.

O Laudo Pericial Contábil deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

- 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 em Conselho Regional de Contabilidade.

Esses itens garantem que o laudo tenha, no mínimo, pontos para esclarecer os motivos para o qual a perícia foi solicitada, descrevendo assim o objetivo do trabalho pericial, e que as os quesitos, elaborados pelo juiz e pelas partes do processo, serão respondidos, além de assegurar que a perícia abranja pontos importantes para melhores esclarecimentos, a critério do perito, mesmo que estes não façam parte dos quesitos.

#### **7.2.3.1 Considerações preliminares do laudo pericial contábil**

As considerações preliminares envolvem os seguintes itens da estrutura descritas na resolução 1.041/05 do CFC: identificação do processo e das partes, síntese do objeto da perícia, metodologia adotada para os trabalhos periciais e identificação das diligências realizadas.

O início do laudo, além de identificar as partes do processo e a quem ele se destina, no caso da perícia judicial ao “MM. Juiz”, expõe concisamente o pedido inicial do autor do processo e as contestações feitas pela parte contrária, identificando a causa da controvérsia, limitando seu objeto de estudo através da evidência de quais os objetivos

da perícia para chegar a dirimir as dúvidas. Permitindo ao usuário do laudo, identificar de pronto, do que se trata a perícia.

Faz referência às técnicas que foram adotadas no exame dos materiais pertencentes ao processo, descrevendo os elementos principais que serviram como objeto de trabalho, inclusive os raciocínios elaborados. No caso de ter havido necessidade de diligência a descrição da técnica não é necessária, o que é descrito nesse caso são as diligências realizadas, relatando como foram desenvolvidas e quais os elementos utilizados na perícia pela diligência, pesquisados e vistoriados *in loco*, o termo de ciência para as partes da data e local onde foram realizadas e o termo de diligência. Citando sua metodologia de trabalho o perito circunstancia seu laudo, é uma forma de explicar como chegou às conclusões que estão expostas no laudo.

É importante, ainda nas considerações preliminares, o perito limitar suas responsabilidades quanto ao desenvolvimento de seu trabalho, citando as normas disponíveis sobre a questão.

Entende-se que os itens da resolução utilizados nas primeiras considerações do laudo facilitam o entendimento da causa e demonstram onde há necessidade da perícia atuar para dirimir dúvida, além de relacionar a metodologia e técnicas ou diligências realizadas, que fundamentam qual o caminho que o perito percorreu para chegar às conclusões. São, então, itens que facilitam o entendimento do que poderá ser analisado posteriormente, no corpo e conclusão do laudo, e de como esses resultados foram obtidos.

### **7.2.3.2 Quesitos e Respostas presentes no Laudo Pericial Contábil**

No momento da transcrição dos quesitos e as suas respostas não cabe apenas relatar formalidades, quanto ao que se trata de estrutura, pois é nesse momento que está o ápice da necessidade da inteligibilidade do laudo pericial contábil.

Os quesitos são elaborados pelo juiz ou pelas partes do processo e surgem das dúvidas que esses têm a respeito da verdade dos fatos e espera-se do *expert* a resposta para esclarecimento das dúvidas e divergências.

O objetivo dos quesitos deve ser unicamente o esclarecimento dos fatos. Quando os quesitos são de autoria do magistrado ou do promotor, não resta dúvidas de que o

objetivo esta sendo cumprido, no entanto, quando elaborado pelas partes, os quesitos serão submetidos à avaliação do magistrado, conforme está previsto no artigo 426 do Código de Processo Civil.

Compete ao juiz:

- I. Indeferir quesitos impertinentes;
- II. Formular os que entender necessários ao esclarecimento da causa.

Eventualmente pode acontecer que quesitos sejam formulados de forma que não estejam unicamente ligados ao esclarecimento das provas e não estejam apenas orientando o trabalho e limitando o objetivo da perícia, podendo até ser uma tentativa de induzir o perito a respostas que possam garantir a vitória no processo, pela parte que o formula. Quando não estiver compatível com a causa de que trata a perícia ou estendendo o objetivo desta, o quesito será excluído pelo juiz, classificando-o como impertinente. O que é importante para garantir que quesitos que podem induzir o perito à parcialidade de suas respostas, a erros ou a contradizer-se não fazem parte do processo.

Entender os quesitos propostos, o que está sendo perguntado, é necessário antes mesmo do estudo dos objetos disponíveis, pois sabendo o que precisa ser respondido é que o perito entende o que é necessário estudar para trazer a tona à verdade dos fatos. Nas respostas formuladas pelo perito contador é que estarão as chaves dos esclarecimentos que o juiz precisa para subsidiar sua sentença no litígio.

O perito deve reescrever os quesitos antes de respondê-los, para facilitar o entendimento dos itens tratados. Quando da transcrição, os quesitos não devem ser corrigidos pelo perito, nem mesmo por erros ortográficos ou gramaticais, que eventualmente venham a existir, para não correr em risco de alterar o sentido original do quesito, prejudicando o esclarecimento da dúvida.

A necessidade de clareza, precisão, concisão, objetividade figuram principalmente nas respostas, que é a parte principal do laudo no que diz respeito a esclarecimentos.

Via de regra antes de circunstanciar suas respostas o perito responde “positiva é a resposta” ou simplesmente “sim” quando o quesito revelar uma verdade e “negativa é a resposta”, ou simplesmente “não”, quando a perícia demonstrar a inverdade do quesito, aclarando prontamente a conclusão a que chegou e fundamentando-a em seguida.

Os quesitos podem ter sentidos dúbios, exige-se então do magistrado expertise para considerar as possibilidades de respostas em todos os sentidos que o quesito pode submeter. Assim, favorecerá o processo decisório do juiz, pois a ele cabe interpretar o quesito da forma pertinente ao processo.

Pode ocorrer de surgir a necessidade de respostas a novos quesitos que não haviam sido imaginados previamente, mas que também são úteis para o esclarecimento do processo, denominados quesitos suplementares, eles são previstos pelo artigo 425 do Código de Processo Civil.

Poderão as partes apresentar, durante a diligência, quesitos suplementares. Da juntada dos quesitos aos autos dará escrivão ciência à parte contrária.

Surgem em geral quando do conhecimento mais profundo da causa por parte dos assistentes-técnicos dos litigantes, necessitando de novos esclarecimentos do perito contador nomeado pelo juiz. Os quesitos suplementares irão ser respondidos pelo perito nomeado pelo juiz desde que juntado aos autos do processo por meio de petição. Esses quesitos também estão sujeitos a apreciação do magistrado e só serão respondidos se deferidos, para evitar que quesitos que não favorecem o esclarecimento da causa venham participar do processo, podendo induzir o perito a uma resposta parcial ou a estender o objeto da perícia desnecessariamente. Esses quesitos ajudam que o laudo seja completo, abrangendo todos os pontos necessários e os explicando.

Existem alguns processos judiciais onde não existem quesitos, sendo assim, o perito se orientará pelo ponto que alavancou a discórdia, formulando para si mesmo quesitos que não constarão no laudo, mas servirão como orientador e limitador de seus trabalhos. Nesse caso a necessidade de conhecimento técnico do perito é mais evidente, pois o perito deve entender precisamente o que esta sendo a ele requerido.

### 7.2.3.3 Elementos presentes nas considerações finais do Laudo Pericial Contábil

Nas considerações finais observar-se-á dois itens da estrutura Resolução CFC 1.041/05.

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 em Conselho Regional de Contabilidade.

Após desenvolver o trabalho, orientado pelos quesitos, ou a matéria fática da lide, o perito encerrará seu laudo através de algumas explicações e formalidades.

O perito contador nomeado pelo juiz sintetizará as conclusões as quais a perícia permitiu que chegasse, tratando de todos os assuntos, de caráter técnico contábil, envolvidos na causa, oferecendo comentários a respeito.

Explicará em quais condições o laudo está apto para subsidiar decisões.

Se o perito contador responsável pelo laudo pericial contábil perceber que algum quesito técnico contábil não foi apresentado para sua apreciação, mas pode ser útil para o esclarecimento da causa, é de seu ofício, como auxiliar do magistrado, evidenciá-lo e trazer para o laudo toda a amplitude técnica contábil desse quesito. O perito contador nomeado pelo juiz não está adstrito aos quesitos, mesmo porque poderão existir perícias sem quesitos, onde será norteado apenas pelos fatos geradores da lide.

Caso não o faça poderá estar criando, mesmo que inconscientemente, obstáculos para a justiça chegar a uma justa conclusão e contribuindo para a existência de um processo simulado, não trazendo evidências que permitam ao magistrado perceber essa fraude do processo. Diz o item 13.6.5.1 da Resolução 1.041/05 do CFC

Omissão de fatos – o perito-contador não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesitação e desde que esteja relacionado ao objeto da perícia.

No encerramento do laudo pericial contábil deverá estar claro que ali terminam as exposições das conclusões a que chegou o perito contador através de sua perícia, no entanto, não impossibilitando complementações futuras.

A conclusão do laudo pode ser simplesmente elucidativa quanto ao objeto da perícia ou reportando-se as respostas dos quesitos. Se as partes do processo tiverem declarado versões diferentes, a conclusão do laudo pericial contábil deverá apresentar as duas versões as respaldando nos critérios técnicos de que fez uso, desprezando sempre a opinião pessoal, para explicar a aceitação de uma tese e de outra não.

A descrição da composição do laudo deve ser feita, tais como número de páginas, de anexos, documentos. Todas as folhas anexas e documentos devem ser rubricados pelo perito contador, formalidade que tem finalidade de evidenciar que as páginas e anexos do laudo estão postas no processo sob sua responsabilidade.

Lembrando que o laudo pericial contábil deve ser conciso, os anexos e documentos pertencentes a ele são aqueles indispensáveis para a fundamentação das conclusões a que o perito contador chegou. Se a questão pode ser resolvida com apenas exemplos, ou exemplares de documentos, assim o perito a fará, pois ao perito contador nomeado pelo juiz é atribuída fé pública e se apenas documentos pudessem provar o fato a perícia tornar-se-ia dispensável.

O laudo pericial contábil deverá ter poder de convencimento, já que se trata de um prova judicial, devendo conter tudo o que foi observado pelo perito contador durante a realização dos seus trabalhos. Esse poder de convencimento vem das razões expostas pelo perito para cada conclusão a que chegou.

## 8. Laudo Elucidativo

Do artigo 437 do Código de Processo Civil infere-se que após a entrega do laudo este estará submetido à apreciação do juiz que poderá oferecer a oportunidade de as partes conhecerem e se manifestarem a respeito do laudo pericial contábil, para no caso de a matéria não lhes parecer suficiente determinar a segunda perícia.

Assim que tomarem conhecimento do laudo as partes poderão concordar ou não com as respostas e opiniões emitidas pelo perito contador nomeado pelo juiz em seu laudo pericial contábil.

No caso de concordarem, os assistentes técnicos emitirão parecer pericial contábil a favor do laudo, podendo inclusive, evidenciar pontos que favorecem o seu cliente, essa manifestação do assistente técnico não é obrigatória, podendo apenas o procurador da(s) parte(s) manifestar sua concordância com o laudo.

Em caso de discordar com o laudo pericial contábil emitido pelo perito contador nomeado pelo juiz, o assistente técnico fará ressalvas no laudo uno ou emitirá parecer pericial contábil divergente ou parcialmente divergente, assim, os advogados impugnarão o laudo pericial contábil, reprisando os pontos evidenciados pelo perito assistente-técnico dando ao perito a oportunidade de esclarecer. Os esclarecimentos serão feitos em um laudo de esclarecimentos ou em audiência, quando assim determinado pelo juiz.

Laudo de esclarecimentos é o meio que será utilizado pelo perito contador nomeado pelo juiz para responder críticas que vieram através do parecer pericial contábil dos assistentes técnicos das partes, que podem ser divergentes ou parcialmente divergentes, discordando total ou parcialmente, ou através dos procuradores das partes, advogados, que divergiram das opiniões constantes no laudo pericial contábil, já que a presença do assistente técnico no processo é facultativa.

Com a intenção de obter esclarecimentos a respeito do que não ficou claro, em seu entendimento, no laudo pericial contábil, as partes podem apresentar ao juiz quesitos elucidativos.

Ao receber os quesitos elucidativos para responder, o perito contador nomeado pelo juiz, deve respondê-los com o objetivo de corrigir erros, caso eles existam ou esclarecer suas conclusões, ratificando suas idéias, caso estas estejam realmente certas.

Em caso de alegação, por qualquer parte, de não ter compreendido o texto, o perito contador deve reescrevê-la de forma mais inteligível, pois o que pode parecer de fácil compreensão para o *expert* na área, pode não ser considerado do mesmo jeito por leigos.

Alguns quesitos elucidativos poderão ser elaborados pelas partes, através de seus procuradores, com o intuito de protelar o processo, principalmente em casos onde a parte que o elaborou teve seu pedido ou contestação desmentido pela perícia realizada, e assim a esperança de uma nova perícia revelar fatos mais favoráveis ou mesmo de a resposta desses quesitos serem mais favoráveis ao caso, por isso os quesitos elucidativos antes de entregues ao perito e anexado ao laudo são submetidos à apreciação do juiz, que poderá indeferi-lo quando ele não se ater somente a esclarecimentos ou pedido de correções das opiniões ou anexos, elaborados pelo perito contador nomeado pelo juiz, no laudo pericial contábil.

É importante frisar que os quesitos elucidativos fazem referência tão somente a questões já citadas no laudo pericial contábil, sendo vetado questionamentos que venham a ampliar o campo de estudo da perícia, pois nesse momento os trabalhos periciais já estão encerrados, os quesitos que podem trazer novos objetos de estudo para a perícia apenas podem ser feitos antes da entrega do laudo e são denominados quesitos suplementares.

Quesitos elucidativos são entregues após análise do laudo pericial contábil pelas partes do processo, não requerendo novas diligências e não necessitando de nada além do que já consta nos autos do processo, mas apenas são necessários para esclarecimento do que já foi dito ou sobre os cálculos apresentados.

O objetivo de oferecer laudo elucidativo ou esclarecimentos em audiência é evitar que uma nova perícia precise ser feita despendendo tempo e dinheiro na causa, já que apenas esclarecimentos podem validar a perícia já realizada.

### **8.1 Esclarecimentos em audiência (oitiva)**

Os esclarecimentos em audiência ocorrem por decisão do magistrado com o objetivo de agilizar o processo, dispensando a elaboração de um laudo para estes esclarecimentos.

O perito contador nomeado é convocado à audiência para prestar esclarecimentos sobre o laudo.

Nesse caso o perito deve ser avisado com antecedência e receber os quesitos elucidativos previamente, para ter tempo de analisar seus papéis de trabalho, os autos do processo e formular, de forma circunstanciada, suas respostas, para cumprir o objetivo de esclarecer as conclusões a que chegou com a perícia. Podendo, durante a audiência de instrução ater-se a somente ler suas respostas e podendo pedir ao juiz que as anexe aos autos do processo.

O esclarecimento do laudo em oitiva está previsto no artigo 435 do Código de Processo Civil.

A parte, que desejar esclarecimentos do perito e do assistente-técnico, requererá do juiz que mande intimá-lo a comparecer à audiência, formulando desde logo as perguntas, sob forma de quesitos.

Parágrafo único: O perito e o assistente técnico só estarão obrigados a prestar esclarecimentos a que se refere este artigo, quando intimados 5 (cinco) dias antes da audiência.

Se os esclarecimentos forem suficientes para subsidiar as decisões que o magistrado necessita, os trabalhos periciais serão encerrados. Se as partes estiverem insatisfeitas poderão impugnar o laudo, garantindo que seus interesses não ficarão prejudicados.

## **9. Laudo Complementar**

O laudo complementar surge, determinado pelo juiz, quando o laudo pericial contábil é considerado de forma devidamente fundamentada, por uma ou as duas partes do processo, insuficiente ou incompleto.

Diante de pedido de esclarecimentos com quesitos elucidativos amplos e abrangendo grande parte da matéria de que trata o laudo, de tal forma que novos exames em livros e documentos devem ser realizados, em especial nos casos em que, por quaisquer motivos, documentos ou livros contábeis importantes para conclusões da perícia não foram utilizados, fazendo o laudo de esclarecimentos ser insuficiente.

## 10. Impugnação e Rejeição do Laudo

Quando mesmo após os esclarecimentos prestados ou complementação do laudo ele ainda não estiver suficientemente claro na opinião de uma, ou das duas partes do processo, ou ainda apresentar, na opinião de uma das duas partes, contradições ou não estar fundamentado deverá impugná-lo.

Impugnar é o ato de rejeitar, combater o que está dito no laudo, porém apresentando motivos legítimos para tal oposição. Caberá ao juiz decidir se rejeitará ou não o laudo pericial contábil, através de análise que garanta se o motivo alegado para impugnação é de veras legítimo.

Se rejeitado o juiz ordenará a confecção de nova perícia, que será feita por outro perito, de confiança do magistrado. O perito contador nomeado, autor da primeira perícia, poderá ficar sujeito a processo investigativo do Conselho Regional de Contabilidade, além de estar sujeito a não receber os honorários, previamente determinados e caso alguma das partes se sentir prejudicada, poderá pedir indenização. O que garante que as partes não serão prejudicadas, despendendo dinheiro ou através de um laudo inveridicamente desfavorável.

Em resumo os casos em que o laudo pericial contábil poderá ser impugnado, já que a impugnação deve estar justificada (Zanna 2005, p.233)

Os fundamentos para requerer a impugnação do laudo são:  
a) Procedimentos ilegais ou antiéticos do profissional.

Segundo o artigo 431 do Código de Processo Civil

As partes terão ciência da data e local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início à produção da prova.

Observa-se nessa colocação de Remo Dalla Zanna a listagem que envolve casos de informalidades. As formalidades são requisitos indispensáveis para um resultado pericial que cumpra seus objetivos. Os trabalhos não podem ser iniciados sem a autorização formal do juiz, portanto caso o perito contador inicie seus trabalhos sem essa autorização pode circunstanciar a impugnação do laudo emitido ao final dos trabalhos, assim como para os trabalhos serem iniciados e ter prosseguimento, as

partes devem estar cientes da data e local onde a produção de prova será iniciada. Caso o perito nomeado inicie seus trabalhos no processo sem dar ciência às partes da data e local para início da produção de provas, poderá seu laudo, mesmo cumprindo as formalidades legais e estando claro, ser impugnado.

Os assistentes técnicos devem ser convidados para participar das diligências e dos trabalhos periciais, para que dêem ciência de que todos os procedimentos devidos para que seu contratante não seja prejudicado estão sendo realizados. Quando acompanha a realização do laudo o perito assistente-técnico assinará o laudo, atestando que acompanhou o trabalho e assim ficará proibido de impugná-lo.

Requisitos intrínsecos e extrínsecos dizem respeito às formalidades no laudo que contribuem para que ele seja elaborado da melhor forma (clara, concisa, objetiva), para seus usuários. O laudo que não segue essas formalidades poderá estar desqualificado, mesmo que não tecnicamente, porém do ponto de vista da organização de idéias. Um laudo precisa ser entendido por seus leitores e todas as formalidades exigidas pela resolução 1.041/05 do CFC foram criadas para favorecer o cumprimento do objetivo do laudo pericial contábil.

Peritos sob suspeição ou impedimento, constantes na resolução 1.050/05 do CFC, não podem realizar a perícia, mesmo que ninguém venha a denunciá-lo, ele mesmo deverá recusar o encargo, caso realize a perícia e alguma das partes tome conhecimento do impedimento ou suspeição poderá impugnar o laudo, alegando os motivos e apresentando provas formais.

Zanna, continua (2005, p. 234)

b) dilatar ou reduzir o objetivo da perícia, ou seja: quando atender ao que se queria ver esclarecido de forma insuficiente, incompleta ou inconclusiva ou, ao contrário, atender ao que se queria ver esclarecido ultrapassando o campo circunscrito para a prova pericial conforme fixado nos termos do processo, sem estar, para tal, precisamente autorizado pelo magistrado.

c) apresentar “vícios” da elaboração. Entende-se como tal, os procedimentos aplicados pelo perito durante as diligências.

O não cumprimento dos objetivos para qual o laudo foi solicitado, ou o cumprimento parcial, são motivos legítimos para impugnação, já que os trabalhos realizados não ajudaram a dirimir dúvidas e/ou discórdias, nesses casos a rejeição do laudo e

determinação de segunda perícia é imprescindível, pois o juiz necessita de um laudo esclarecedor para o aproximar da verdade dos fatos que dependem de conhecimentos técnicos contábeis, e então esperará esses esclarecimentos do segundo perito.

Não circunstanciar as conclusões também é motivo legítimo para impugnação, pois a opinião pessoal ou suposições não têm força probante, mas apenas as conclusões fundamentadas em confissões, documento, testemunhas ou presunções, que surjam a partir da análise destes, como descreve o artigo 212 do Código Civil, é necessário que o juiz saiba em que se baseou o perito quando da elaboração do laudo para entender o caminho que o conduziu às conclusões. Essa base deve estar claramente evidenciada no laudo.

O laudo pericial contábil e o campo de trabalho do perito nomeado são limitados pelos objetivos da perícia, não cabe ao perito alongar o assunto do qual trata, o laudo deve manter sua objetividade, o campo circunscrito para prova pericial só deverá ser ultrapassado caso o perito esteja devidamente autorizado pelo magistrado.

Todas as hipóteses que prevêm impugnação do laudo e realização de nova perícia têm o objetivo de garantir um resultado pericial que cumpra os seus objetivos, impedindo, pelo menos parcialmente, que o resultado final do processo, levado à justiça para esclarecimento, seja prejudicado. Todos os procedimentos considerados irregulares ou desrespeitosos, na busca de elementos comprobatórios, ou em qualquer outra etapa da perícia, sujeitará o laudo à impugnação e mesmo rejeição, com determinação de nova perícia.

As punições previstas ao perito em caso de comportamento antiético ou ilegal e o processo investigativo a que poderá ficar sujeito têm o objetivo de inibir qualquer ação desrespeitosa ou que possa prejudicar o resultado dos trabalhos periciais ou mesmo de impedir que o perito que sujeita seus trabalhos a suborno ou qualquer ato que tire sua imparcialidade, esteja proibido de ser nomeado para realizar novas perícias. O perito pode, nesses casos, inclusive sofrer processo para indenizar as partes que se sentirem prejudicadas, pois perícia mal elaborada pode conduzir a posteriores entendimentos inverídicos, com prejuízo moral e/ou material para os participantes do processo, que contrataram a perícia para que os ajudassem na solução e não podem ficar prejudicados.

## 11. Segunda Perícia

Nos casos de impugnação da perícia por carência de conhecimentos técnicos por parte do perito nomeado ou deste deixar de cumprir o prazo estabelecido pelo juiz, o magistrado determinará segunda perícia, já que a perícia é necessária e precisa existir de forma qualificada para exercer função de prova no processo.

Então nomeará novo perito, de sua confiança, que trabalhará sob o mesmo objeto da primeira perícia, como explicam os artigos 438 e 439 do Código de Processo Civil.

A segunda perícia tem por objeto os mesmos fatos sobre que recaiu a primeira e destina-se a corrigir eventual omissão ou inexatidão dos resultados a que esta conduziu.

A segunda perícia rege-se pelas disposições estabelecidas para a primeira.

Do parágrafo único do artigo 439 do Código de Processo Civil infere-se que a segunda perícia não anulará a primeira, substituindo-a, mas apenas a complementar, cabendo ao juiz decidir qual o valor de uma e de outra em sua decisão, no que diz respeito ao processo.

É necessário enfatizar que para anulação da primeira perícia por suspeição do perito contador, devem ser provados vícios formais ou comprometedores da credibilidade do perito, pois não está prevista, na legislação processual, a substituição do perito por suspeição do Perito Contador Nomeado pelo Juiz, mas apenas pela carência de conhecimentos técnicos e deixar de cumprir prazos estabelecidos, como pode ser visto no artigo 424 do Código de Processo Civil, o que pode prejudicar a qualidade e agilidade da decisão do litígio.

A entrega do laudo pericial contábil finalizaria os trabalhos do perito no processo, tudo o que for solicitado posteriormente ao profissional como laudo de esclarecimento ou de complementação, decorre da necessidade de explicação ao primeiro laudo emitido, ou seja, por algum motivo o perito contador nomeado pelo juiz não emitiu um laudo qualificado para suprir as necessidades para o qual foi determinado como necessário.

Para evitar trabalhos posteriores a entrega do laudo pericial contábil o profissional deve ater-se ao conteúdo e observar toda a legislação que rege a profissão do perito contador, sempre lembrando que o destinatário do laudo é leigo no assunto do qual

trata o laudo e que seu objetivo principal é esclarecer fatos. Afinal, as partes do processo que ficarem inconformadas com a falta de legitimidade do laudo ou a incapacidade do perito, têm o direito de reclamar, principalmente, porque podem ser prejudicadas.

Pesquisa realizada no estado do Rio de Janeiro e em Brasília com quarenta magistrados que fazem uso do trabalho de peritos contábeis, publicada pela Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXXV n.º 159 de maio/junho de 2006, revelou através de respostas dadas pelos magistrado a um questionário elaborado por Thaís Alves Medeiros e Idalberto José das Neves Júnior, como os magistrados avaliam a qualidade do laudo pericial contábil no que diz respeito a: Clareza; Palavras de sentido dúbio; Boa Estética; Uso de Termos técnicos e evidenciação de peças relevantes.

A resposta obtida, através de estatística para os quesitos propostos foi (Revista Brasileira de Contabilidade, 2006, n.º 159 p. 55)

A percepção dos magistrados entrevistados revela que 72% dos magistrados conseguem entender os fatos controvertidos do processo a partir do laudo pericial contábil; consideram que os laudos não possuem excesso de palavras de sentido dúbio ou impreciso (57%) e de termos técnicos (57%); proporcionam uma leitura fácil (60%); possuem uma boa estética (90%) e que são salientados as peças relevantes para o bom desenvolvimento do trabalho.

A pesquisa conclui como nota final aos laudos periciais contábeis nota média de 7,43 pontos. As observações postas pelos magistrados sobre o que poderia melhorar a qualidade desses laudos evidenciam que a maior carência do laudo, na visão dos magistrados, são de suas primordiais características: clareza, concisão e objetividade.

A falta de clareza no laudo foi atribuída, por 43% dos magistrados, ao grande uso de termos técnicos, o que já está previsto pela norma que obriga que esses venham acompanhados de esclarecimentos por palavras de uso popular.

Outro ponto que o laudo é criticado, por parte dos magistrados entrevistados, é que há falta de fundamentação do laudo e dificuldade para entendimento dos procedimentos utilizados, portanto o atendimento da Resolução CFC 1.021/05 evitaria estes problemas, pois, estes seriam sanados com um planejamento bem feito, que evidencie as legislações e procedimentos utilizados. O planejamento adequado nos termos da resolução proporcionaria também respostas completas e consistentes aos quesitos e

não permitiria que o laudo estendesse o objeto da perícia para o desnecessário. Entender o objetivo da perícia é o primeiro passo para a confecção de um laudo bem elaborado.

No tocante as características que são consideradas como subjetivas, que não estão determinadas por resolução ou legislação, teve aprovação de 90% dos magistrados entrevistados, o que demonstra que o problema principal está na falta de observação ao que diz a legislação e no empenho para o seu cumprimento, como permitir um texto com leitura fácil, sem palavras de sentido dúbio, uso excessivo de termos técnicos, que dificulta e torna cansativa a leitura do laudo, ou seja, elementos que podem dificultar a compreensão por leigos.

Se todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos, determinados pelas resoluções e legislações forem atendidos não haverá necessidade de laudo elucidativo ou complementar e menos ainda de uma nova perícia ser realizada.

## 12. Considerações Finais

A perícia contábil judicial é solicitada todas as vezes que o magistrado necessitar de esclarecimentos em fatos técnicos que não façam parte de seu acervo intelectual. Então nomeará um perito contador para que proceda a análise técnica e esclareça as dúvidas, aproximando-o da verdade dos fatos e subsidiando-o em sua sentença.

O laudo pericial contábil é a forma de comunicação do perito contador nomeado pelo juiz com o magistrado. É imprescindível, portanto, que o laudo seja elaborado com estrutura e redação para cumprir seu objetivo principal: dirimir dúvidas e que essas dúvidas sejam sanadas com excelência, ou seja, de forma clara, objetiva, precisa e concisa.

Para alcançar tal objetivo o laudo depende das habilidades técnicas do perito contador, profissional responsável por sua elaboração, adequado planejamento e estrutura que abranja todos os pontos principais do processo, esclarecendo suas conclusões, fundamentando-as.

As resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e legislações específicas que tratam da perícia definem padrões e determinam regras a serem seguidas quanto ao trabalho pericial e elaboração do laudo.

Coube então, analisar se com base apenas nessas legislações e resoluções a perícia contábil pode cumprir integralmente seus objetivos com a excelência, necessária para participar de um processo judicial. O problema inicialmente levantado foi: “As legislações específicas e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade sobre perícia são suficientes para assegurar a qualidade do laudo pericial contábil?”.

A pesquisa permitiu concluir que a perícia contábil está devidamente subsidiada por elementos obrigatórios que permitem ao laudo alcançar sua finalidade com grau elevado de perfeição, tanto no que diz respeito à capacidade do profissional que o elaborará, sua imparcialidade e independência, quanto no que se baseiam ao planejamento pericial e os itens da estrutura do laudo pericial contábil.

O trabalho evidenciou que o cumprimento das determinações das resoluções e legislações específicas sobre perícia é suficiente para a elaboração de um laudo pericial contábil qualificado, ou seja, que alcance excelência no cumprimento de seu objetivo de esclarecer dúvidas, aproximar o magistrado da verdade subsidiando-o em

suas decisões no processo. O descumprimento dessas determinações, no entanto, podem gerar um laudo pericial contábil insatisfatório, que careça de esclarecimentos, complementos ou mesmo a realização de uma segunda perícia.

## 12. Referências

A qualidade do laudo pericial contábil elaborado pelo perito contador na visão de magistrados do Rio de Janeiro e Brasília. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXXV n.º 159 maio/junho 2006.

ALBERTO, Valder Luiz Polombo. Perícia Contábil. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. Lei 5.869/73 – Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: [www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br) Acessado em: 01/05/2009

\_\_\_\_\_. Lei 10.406/02 – Institui o Código Civil Brasileiro. Disponível em: [www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br) Acessado em: 01/05/2009

\_\_\_\_\_. Lei 10.268/01 – Altera dispositivo do Decreto Lei 2.848/40- Código Penal. Disponível em: [www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br) Acessado em: 01/05/2009

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 857/99 Reformula a NBC P 2 denominando-a Normas Profissionais do Perito Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) Acessado em: 20/05/2009

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 985/03 Aprova a NBC T 13.7 - Parecer Pericial Contábil. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) Acessado em: 25/04/2009

\_\_\_\_\_. Resolução 1.021/05 Aprova NBC T 13.2- Planejamento da Perícia. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) Acessado em: 01/05/2009

\_\_\_\_\_. Resolução 1.041/05 Aprova NBC T 13.6 – Laudo Pericial Contábil. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) Acessado em: 25/04/2009

\_\_\_\_\_. Resolução 1.050/05 – Aprova P 2.3 – Impedimento e Suspeição. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) Acessado em: 01/05/2009

\_\_\_\_\_. Resolução 1.056/05 – Aprova NBC P 2.1 – Competência Profissional. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) Acessado em: 25/04/2009

DICIONÁRIO PRIBERAM Disponível em: [www.priberam.pt/DLPO](http://www.priberam.pt/DLPO). Acessado em: 07/04/2009

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias. Perícia Contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NOVO AURÉLIO – O dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Nova Fronteira, 1999.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes. Perícia Contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. Perícia Contábil. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANNA, Remo Dalla. Prática da Perícia Contábil. São Paulo: IOB Thomson, 2005.