

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Por

Carolina de Moraes Arruda
RA 72100280

Trabalho de Conclusão de Curso sob a orientação do Professor Me. Alessandro Barreto Gois, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis - EAD, do Centro Universitário de Brasília.

Brasília/DF
2023

PERÍCIA CONTÁBIL: ESTUDO COMPARATIVO DE LAUDOS DE APURAÇÃO DE HAVERES, COM ÊNFASE NA ABORDAGEM PROCEDIMENTAL E ESTRUTURAL

Resumo: A sociedade limitada constitui espécie societária caracterizada pela simples constituição e execução e pela limitação da responsabilidade dos sócios. Sujeita às áleas inerentes ao negócio, diversas causas podem ensejar a sua dissolução e, em decorrência disso, conflitos intrassocietários podem emergir quanto ao ajuste dos haveres sociais. Nestas situações, o juiz deverá nomear perito contador para valorimetria do montante devido a cada sócio, considerada a integralização efetivamente realizada no capital social e a distribuição dos lucros da sociedade. A presente pesquisa dogmática tem por objetivo comparar e analisar dois laudos periciais contábeis de apuração de haveres, com ênfase na abordagem procedimental e estrutural utilizada pelos peritos. Para isto, este estudo utilizou da revisão bibliográfica da doutrina especializada, jurisprudencial, legal, normativa, bem como do estudo de dois casos de dissolução parcial de sociedade limitada, submetidos à jurisdição da Vara de Falência e Recuperações Judiciais do Distrito Federal. Como resultados, apresentou as principais ocorrências verificadas nas apurações de haveres e nos laudos periciais. Conclui-se que os laudos periciais analisados apresentam deficiências procedimentais e estruturais, não obstante os valores apurados tenham sido homologados pelo juízo. Considerando as escassas produções acadêmicas e literárias que abordam o ponto de interseção entre a Contabilidade e o Direito, ciências com universo de atuação notadamente distintos, mas também convergentes, o presente estudo pretende ampliar o nível de discussão dessa temática, para que haja maior nível de debate e consolidação desse conhecimento.

Palavras-chave: Contabilidade e Direito; Apuração de haveres; Perícia.

1. INTRODUÇÃO

A apuração de haveres constitui matéria interdisciplinar, uma vez que direciona os conteúdos das tecnologias contábil e jurídico-societária para um ponto em comum: valorar o montante dos haveres dos sócios em decorrência da dissolução da sociedade limitada.

Definida como um procedimento jurídico-contábil, ela se instrumentaliza mediante elaboração de laudo pericial, cujos critérios são determinados não apenas pelos princípios, conceitos e métodos da contabilidade, mas também por postulados teóricos, legais e jurisprudenciais do direito societário.

Sob esse contexto, adota-se como problema de pesquisa: “Os laudos periciais de apuração de haveres apresentam abordagem procedimental e estrutural adequada?”.

Para solucionar a problemática proposta, este estudo se propõe a compreender o processo de interseção entre a Contabilidade e o Direito quando da apuração de haveres e tem

por escopo comparar e analisar dois laudos periciais contábeis, com ênfase na abordagem procedimental e estrutural utilizada pelos peritos contábeis.

Esse objetivo central é desdobrado em vertentes mais específicas, a saber: apresentar noções conceituais da sociedade limitada e das causas de sua dissolução, oferecer um quadro teórico jurídico e contábil aplicável à apuração de haveres, definir a perícia contábil e a composição da sua estruturação e analisar e comparar dois laudos periciais, submetidos à jurisdição da Vara de Falência e Recuperações Judiciais do Distrito Federal.

O estudo é relevante visto a escassa produção acadêmica e literária nesse sentido, isto é, que enfoca a convergência entre as ciências contábil e jurídico-societária.

De um lado, pouco ou nenhum saber contábil é ministrado na graduação acadêmica dos operadores do Direito, que mantêm um substrato escasso em relação a este ramo disciplinar. De outro lado, os profissionais contábeis apresentam dificuldade, e até resistência, em ajustar o sentido contábil da linguagem jurídica.

Para esse estudo, serão apresentados tópicos específicos de abordagem sobre a dissolução da sociedade, a apuração de haveres e a perícia contábil.

A presente pesquisa foi estruturada em cinco seções, a saber: esta primeira, introdutória; a segunda apresenta a fundamentação teórica; a terceira desenvolve o método do trabalho; a quarta trata dos resultados encontrados nesta pesquisa; e na quinta, é pautada a conclusão do trabalho.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. DA DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE LIMITADA

De origem alemã (1892), a sociedade limitada constitui solução societária produzida pelos operadores econômicos que viabiliza tanto a simples constituição e execução, atributo inerente à sociedade de pessoas, como a limitação da responsabilidade dos sócios, atributo precípua da sociedade anônima¹.

Essa forma societária possui disciplina delineada nos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil e, em razão da liberdade contratual conferida aos sócios para escolha do regime jurídico supletivo (sociedade anônima ou sociedade simples), é considerada pela doutrina

¹ PEREIRA, Cristiano Padial Fogaça. **Dissolução parcial de sociedade limitada por retirada e exclusão de sócio e a consequente apuração de haveres à luz do CPC/2015**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

majoritária como uma sociedade híbrida². Em consequência, a sua natureza (capitalista ou personalista) é aferida pelo detido exame das cláusulas do contrato social³.

Não obstante, ainda que o contrato social eleja a regência supletiva pela lei das sociedades anônimas, o regime jurídico de constituição e dissolução da sociedade limitada obedecerá aos preceitos do Código Civil, porquanto tais institutos possuem prescrição específica no referido diploma e, por isso, inadmitem negociação entre os sócios⁴.

Especificamente quanto à dissolução da sociedade limitada, esta pode suceder totalmente, pela ruptura do vínculo contratual entre todos os sócios, culminando na extinção da personalidade jurídica da sociedade, ou parcialmente, pela resolução do contrato em relação a um sócio, mantendo-se o vínculo contratual entre os demais⁵.

De acordo com o Código Civil, a dissolução total da sociedade limitada poderá ocorrer de pleno direito, nas hipóteses de (arts. 1.033, 1.044 e 1.087): a. decurso do prazo determinado de duração; b. consenso unânime dos sócios; c. deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado; d. extinção, na forma da lei, da autorização de funcionamento; ou e. declaração da falência. Também poderá ocorrer judicialmente, quando houver a anulação da constituição ou o exaurimento ou inexequibilidade do objeto social (art. 1.034), bem como por outras causas previstas no contrato social (art. 1.035).

Por sua vez, a dissolução parcial poderá ocorrer, para além das causas previstas no contrato social, por (arts. 1.028 a 1.030, 1.058 e 1.085): a. morte de sócio; b. exercício do direito de retirada ou recesso; c. exclusão judicial por falta grave no cumprimento de obrigações, mediante iniciativa da maioria dos demais sócios, ou, ainda, por incapacidade superveniente; d. exclusão extrajudicial de pleno direito pela falência de sócio ou por execução movida por seu credor particular; e. exclusão extrajudicial pela não integralização da quota de sócio remisso; f. exclusão extrajudicial por justa causa, deliberada pela maioria dos sócios, quando um ou mais sócios colocar em risco a continuidade da empresa, em virtude de atos de inegável gravidade.

² SACRAMONE, Marcelo B. **Manual de Direito Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 85.

³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 363.

⁴ *Ibidem*, p. 359.

⁵ MAMEDE, Gladston. **Manual de Direito Empresarial**. São Paulo: Grupo GEN, 2022, p.83.

Ademais, a quebra da *affectio societatis*, isto é, do “*animus* de cooperação e confiança estabelecido entre os sócios no sentido de constituir e manter a sociedade”⁶, também é admitida como causa justificadora da dissolução parcial da sociedade⁷.

Qualquer que seja a causa desencadeadora da dissolução da sociedade limitada, o meio jurídico-processual que dirime os conflitos intrassocietários daí decorrentes recebe o *nomen juris* de ação de dissolução (total ou parcial) da sociedade, a qual última na apuração de haveres dos sócios.

2.2. DA APURAÇÃO DE HAVERES

A apuração de haveres é um procedimento jurídico-contábil orientado à valorimetria do montante dos haveres devidos a sócio determinado⁸, considerada a integralização efetivamente realizada no capital social e a distribuição dos lucros da sociedade.

Disciplinado pelos artigos 599 a 609 do Código de Processo Civil, esse procedimento deverá observar as determinações do juiz quanto (art. 604): a. à fixação da data de resolução da sociedade; b. ao critério definido para apuração dos haveres à vista do disposto no contrato social; e c. à nomeação do perito.

Na dissolução parcial, ainda quando houver forma prevista no contrato social, se houver discordância entre os sócios sobre os haveres apurados e, conseqüentemente, restar provocada a via judicial, a dissolução deverá se dar como se total fosse, para liquidação da situação patrimonial da sociedade⁹.

Uma vez determinada a apuração de haveres, sucederá a avaliação da sociedade (ou *valuation*), cujo objetivo é aferir o valor estimado da sociedade, determinando seu valor justo¹⁰.

Considerando os objetivos do *valuation*, quatro tipos de valores são atribuíveis à apuração dos haveres, conforme construção classificatória de Fábio Ulhoa Coelho¹¹: a. valor

⁶ ARRUDA, Carolina de Moraes. **Diálogo entre o direito e a contabilidade**: critérios da perícia contábil para fins de apuração de haveres na dissolução parcial da sociedade limitada. 2023. Monografia (Especialização em Direito Empresarial e Contratos) - Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2023.

⁷ Nesse sentido é o entendimento do Enunciado 67 das jornadas de direito civil: “A quebra da *affectio societatis* não é causa para a exclusão do sócio minoritário, mas apenas para dissolução (parcial) da sociedade”.

⁸ HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Valuation**: manual de avaliação: teoria e prática. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2017, p. 183.

⁹ REsp 1335619/SP, Rel. Ministra Nancy Andriighi, Rel. p/ Acórdão Ministro João Otávio de Noronha, Terceira Turma, julgado em 03/03/2015, DJe 27/03/2015.

¹⁰ MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil a econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

¹¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **O valor patrimonial das quotas da sociedade limitada**. In: Novos estudos de direito comercial em homenagem a Celso Barbi Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 59-60.

nominal (mensura os haveres pela participação no capital social); b. valor de negociação (mensura os haveres pelo poder de negociação entre as partes); c. valor econômico (mensura os haveres pelo poder econômico da quota, através de valorimetria realizada por especialista em *valuation*); e d. valor patrimonial (mensura os haveres pelo patrimônio líquido social).

Considerando os métodos de elaboração do *valuation*, dois específicos se sobressaem na literatura: a. o método do fluxo de caixa descontado, que está associado à aferição do valor econômico¹², na medida em que um especialista informa uma expectativa de como a sociedade continuará a se comportar no futuro¹³, analisando a projeção futura dos fluxos de caixa, normalmente pelo período de cinco a dez anos¹⁴; e b. o método do balanço de determinação, que está relacionado à quantificação do valor patrimonial, posto que evidencia a posição patrimonial da sociedade, em determinada data¹⁵.

Com efeito, o balanço de determinação é fruto da ficção jurídica que envolve a dissolução parcial da sociedade, desenvolvida para conferir à dissolução parcial tratamento análogo ao dado na dissolução total.

Ele encontra previsão expressa nos artigos 1.031 do Código Civil e 606 do Código de Processo Civil, podendo ser definido como um balanço especialmente ajustado para a data resolução da sociedade (data-base), com base na situação patrimonial, que avalia os bens e direitos do ativo, tangíveis e intangíveis, a preço de saída, além do passivo igualmente apurado.

Em detrimento do método do fluxo de caixa descontado, por comportar relevante grau de incerteza e prognose, ao assumir como certo as premissas estimativas do futuro, a doutrina e jurisprudência consolidaram o entendimento no sentido de adotar o método do balanço de determinação para realização das apurações de haveres, pois seu resultado é o que efetivamente refletiria o valor patrimonial real da sociedade, assegurando a situação de igualdade entre todos os sócios e, portanto, a compensação justa pelos haveres sociais¹⁶.

Vertendo da pura teoria da contabilidade, o balanço de determinação deve observar aos seguintes princípios, conforme elenca Wilson Alberto Zappa Hoog¹⁷: a.

¹² REsp 1877331/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, relator para acórdão Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 13/4/2021, DJe de 14/5/2021.

¹³ REsp 1877331/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, relator para acórdão Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 13/4/2021, DJe de 14/5/2021.

¹⁴ HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Resolução de sociedade e avaliação do patrimônio na apuração de haveres**. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 104.

¹⁵ PADOVEZE, Clóvis L. **Manual de Contabilidade Básica - Contabilidade Introdutória e Intermediária**, 10ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016, p. 7.

¹⁶ REsp 1335619/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Rel. p/ Acórdão Ministro João Otávio de Noronha, Terceira Turma, julgado em 03/03/2015, DJe 27/03/2015

¹⁷ HOOG; CARLIN, op. cit., p. 223-224.

fidelidade ou veracidade; b. clareza; c. estática instantânea; d. instantaneidade; e. equilíbrio; f. integridade; g. expressão monetária; h. extensão; i, equidade; j. autonomia patrimonial; k. coexistência; l. vedação ao enriquecimento sem causa; m. justo valor de ativos e passivos; e n. independência do perito-avaliador.

Nele deve ser considerada a conciliação dos saldos das contas na data-base da apuração dos haveres, para verificação da validade dos saldos e, conseqüentemente, corroborar a segurança das informações relativas à prestação de contas¹⁸.

Ademais, possui como parte integrante as notas explicativas, as quais devem conter informações relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou dele não incluídas, tais como informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, tributária e social¹⁹.

Na dissolução parcial, as notas explicativas também devem informar os fatores de risco ou duvidas material sobre a capacidade de continuidade da atividade econômica da sociedade, face ao princípio da preservação da empresa²⁰.

Englobando os principais critérios jurídicos, a apuração de haveres deve observar o quanto se segue²¹: a. ser elaborado pelo método do balanço de determinação, ajustado para a data-base, com base no valor patrimonial aferido a preço de saída; b. considerar todo o conjunto patrimonial declarado pela sociedade à data-base; c. englobar a correção monetária desde a data-base; d. ser acrescida de juros moratórios desde a citação; e e. desconsiderar as variações patrimoniais da sociedade após a data-base.

Por fim, a apuração de haveres compreende situação em que a prova do fato depende de conhecimento técnico ou científico, razão pela qual o juiz será assistido por perito e, para tanto, deve nomear perito contador especializado no objeto da perícia e fixar de imediato o prazo para a entrega do laudo pericial (art. 465 do Código de Processo Civil).

2.3. DA PERÍCIA CONTÁBIL

A perícia contábil compreende o “conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer

¹⁸ HOOG, *op. cit.*, p. 215.

¹⁹ HOOG, *op. cit.*, p. 283.

²⁰ HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Balanço Especial ou de Determinação para Apuração de Haveres e Reembolso de Ações**, 7ª ed. - Revista e Atualizada, Juruá Editora, 2021, p. 87-88.

²¹ ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Avaliação de sociedades**: apuração de haveres em processos judiciais. São Paulo: Atlas, 2001, p. 108.

pericial contábil”²². Sua elaboração compete exclusivamente ao profissional contábil²³, devendo o perito ser “detentor de conhecimento técnico e científico, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade e no Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis”²⁴.

Uma vez nomeado pelo juiz, o perito deve se declarar suspeito ou impedido quando não puder exercer suas atividades, observadas as disposições legais²⁵. Inexistindo embaraços para execução da perícia, o perito apresentará (art. 465, §2º, II, do Código de Processo Civil): a. proposta de honorários, b. currículo, com comprovação de especialização; e c. contatos profissionais, em especial o endereço eletrônico, para onde serão dirigidas as intimações.

A proposta de honorários periciais deverá compreender o plano de trabalho conforme o objeto da perícia, considerando as várias etapas do trabalho pericial até o término da instrução ou homologação do laudo, bem como os fatores seguintes: relevância, vulto, risco, responsabilidade, complexidade operacional, pessoal técnico, prazo estabelecido e a forma de recebimento²⁶.

Havendo concordância com os honorários, o perito passará à execução do laudo pericial, em consonância com os elementos de prova juntados aos autos. Não obstante possa solicitar diligências, para que sejam colocados à sua disposição livros e documentos, quem as determina é o juiz, conforme preceituam os arts. 420 e 421 do Código de Processo Civil.

Significa dizer que o ônus probatório é um encargo atribuído às partes do litígio, as quais devem instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações (art. 434 do Código de Processo Civil), bem como apresentar os documentos e informações solicitadas pelo perito no termo de diligência²⁷.

Eventual recusa no atendimento dos elementos solicitados ou qualquer dificuldade na execução do trabalho pericial devem ser comunicadas ao juízo, com a devida comprovação ou justificativa²⁸. Por outro lado, satisfeitos os elementos de prova, passa-se à elaboração do laudo pericial, cuja estrutura é estabelecida tanto pelo Código de Processo Civil, como pelas Normas Brasileiras de Contabilidade de Perícia, colacionadas respectivamente a seguir:

²² NBC TP, item 2.

²³ NBC TP, item 4.

²⁴ NBC PP, item 2.

²⁵ NBC PP, item 12.

²⁶ NBC PP, itens 30 e 31.

²⁷ NBC TP, item 26.

²⁸ NBC TP, item 27.

“Art. 473. O laudo pericial deverá conter: I - a exposição do objeto da perícia; II - a análise técnica ou científica realizada pelo perito; III - a indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pelos especialistas da área do conhecimento da qual se originou; IV - resposta conclusiva a todos os quesitos apresentados pelo juiz, pelas partes e pelo órgão do Ministério Público”.

“53. O laudo deve conter, no mínimo, os seguintes itens: (a) identificação do processo ou do procedimento, das partes, dos procuradores e dos assistentes técnicos; (b) síntese do objeto da perícia; (c) resumo dos autos; (d) análise técnica e/ou científica realizada pelo perito; (e) método científico adotado para os trabalhos periciais, demonstrando as fontes doutrinárias deste e suas etapas; (f) relato das diligências realizadas; (g) transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas conclusivas para o laudo pericial contábil; (h) conclusão; (i) termo de encerramento, constando a relação de anexos e apêndices; (j) assinatura do perito: deve constar sua categoria profissional de contador, seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade e, se houver, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC), e sua função: se laudo, perito nomeado e se parecer, assistente técnico da parte. É permitida a utilização da certificação digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras - ICP-Brasil; (k) para elaboração de parecer, aplicam-se o disposto nas alíneas acima, no que couber”.

Concluído o laudo pericial, este deverá ser protocolado em juízo, cabendo ao perito contador, ainda, prestar esclarecimentos acerca de ponto sobre o qual exista divergência ou dúvida no laudo pericial (art. 477, §2º, do Código de Processo Civil).

Por fim, Antônio Lopes de Sá explica que “em todas as fases da perícia judicial existem prazos e formalidades a serem cumpridos”²⁹, as quais são estabelecidas principalmente, mas não somente, nos arts. 464 a 480 do Código de Processo Civil.

Esta seção buscou a construção teórica fundamentada nas normas e discussões dos autores acerca da Dissolução da Sociedade Limitada, da Apuração de Haveres e da Perícia Contábil. A próxima seção apresentará os aspectos inerentes ao método utilizado na presente pesquisa.

3. MÉTODO

3.1. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA E PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Esta pesquisa evidencia a interdisciplinaridade que cerceia a apuração de haveres, uma vez que a sua instrumentalização, isto é, a elaboração do laudo pericial, assimila os conteúdos das tecnologias contábil e jurídico-societária. Nela, serão comparados e analisados

²⁹ SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. São Paulo: Grupo GEN, 2019, p. 19.

dois laudos periciais, com enfoque sobre os procedimentos e estruturas utilizadas pelos peritos.

A abordagem deste estudo possui caráter qualitativo, visto que seu enfoque se atém na exploração, descrição e entendimento do problema, sendo resultado da imersão do pesquisador na vida e no contexto da população pesquisada³⁰. Sua natureza é aplicada, na medida em que busca adquirir conhecimento para a solução de um problema específico³¹. Seu objetivo é descritivo, pois pretende descrever as características do assunto estudado³². Nos seus procedimentos, ela apresenta uma revisão bibliográfica da doutrina especializada, jurisprudencial, legal, normativa e de estudo de caso.

É esta a conjectura desta pesquisa para alcance dos objetivos propostos.

3.2 AMOSTRAS DA PESQUISA

De modo delimitativo, foram apresentados os dados relativos a duas ações de dissolução parcial de sociedade limitada c/c apuração de haveres, submetidos à jurisdição da Vara de Falência e Recuperações Judiciais do Distrito Federal. Os dois casos são decorrentes de falecimento de sócio, e cujos sócios remanescentes manifestaram a ausência de interesse de inclusão dos herdeiros do *de cuius* no quadro social da empresa.

3.2.1. DA APRESENTAÇÃO DO CASO 01

No caso 01, em sede de cumprimento de sentença, as partes discordaram quanto aos documentos necessários para a realização da apuração dos haveres, porém não especificaram o valor do eventual crédito do sócio falecido, razão pela qual foi nomeado perito contador para aferição dos haveres devidos.

O objeto descrito no contrato social refere-se ao “comércio varejista e atacadista de produtos de supermercado, enlatados, doces, balas, chocolates, carnes, frios, higiene, limpeza, perfume, cosméticos, artigos de papelaria e demais artigos correlatos ao ramo”. O capital social integralizado corresponde ao montante de R\$100.000,00 (cem mil reais), à proporção de R\$99.000,00 (noventa e nove mil reais) para o sócio 01 e de R\$1.000,00 (um mil reais) para o sócio 02.

³⁰ MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. p. 296.

³¹ *Ibidem*. p. 297.

³² LOZADA, Gisele; NUNES, Karina S. **Metodologia científica**. Porto Alegre: SAGAH, 2018. p 139.

A sequência cronológica observa o que se segue: o sócio 02 veio a óbito em 10/01/2018, a ação foi ajuizada em 29/06/2018, a sentença foi prolatada em 02/04/2019, o cumprimento de sentença foi inaugurado em 17/07/2019, o laudo pericial foi apresentado em 09/09/2021, a decisão judicial que homologou o valor líquido dos haveres sobreveio em 08/03/2022. Atualmente, o processo encontra-se em fase recursal.

A composição societária e do patrimônio líquido é apresentada a seguir:

Quadro 1 – Composição societária do caso 01

COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DO CASO 01	
Natureza jurídica	Sociedade empresária limitada
Data de arquivamento do ato constitutivo	01/09/2012
Data de início da atividade	20/09/2012
Capital social integralizado	R\$ 100.000,00
Participação societária do sócio 01	R\$ 99.000,00
Participação societária do sócio 02	R\$ 1.000,00

Fonte – Elaborado pelo autor (2023)

Quadro 2 – Composição do patrimônio líquido do caso 01

COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO CASO 01	
Patrimônio líquido ajustado	R\$ 8.208.210,63
Capital social	R\$ 100.000,00
Sócio 01	R\$ 99.000,00
Sócio 02	R\$ 1.000,00
Ajustes de avaliação patrimonial	R\$ 8.311.862,70
Marca	R\$ 1.962.526,15
Fundo de comércio	R\$ 6.349.336,55
Lucros ou prejuízos acumulados	(R\$ 203.652,07)

Haveres devidos ao sócio 02 (correspondente a 1%)	R\$ 82.082,11
--	---------------

Fonte – Elaborado pelo autor (2023)

Neste caso, o laudo pericial utilizou o método do balanço de determinação, com base nas demonstrações financeiras referentes aos anos calendários de 2015, 2016, 2017 e o balancete até 10/01/2018. Entretanto, para apuração dos ativos intangíveis, adotou no cálculo a projeção futura pelo período de 10 anos e, especificamente quanto ao fundo de comércio, adotou a projeção EBITIDA e o método do fluxo de caixa descontado.

O perito nomeado é economista e contador, especializado em auditoria e perícia, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis e no Conselho Regional de Economia.

3.2.2. DA APRESENTAÇÃO DO CASO 02

No caso 02, apesar de ter se desenrolado de forma amigável, a ação envolvia interesses de pessoa relativamente incapaz (16 anos), herdeiro do sócio falecido, razão pela

qual foi eleita a via judicial para resguardar a questão. Na fase de liquidação da sentença, foi nomeado perito contador para apuração dos haveres do sócio falecido, a ser distribuído aos herdeiros e à meeira, observada a correspondente cota de herança e meação.

O objeto descrito no contrato social refere-se a “manutenção e reparação de outras máquinas e equipamentos de uso geral, serviços de torno, solda e hidráulico em veículos”. O capital social integralizado corresponde ao montante de R\$60.000,00 (sessenta mil reais), à proporção de R\$30.000,00 (trinta mil reais) para o sócio 01 e de R\$30.000,00 (trinta mil reais) para o sócio 02.

O sócio 02 veio a óbito em 02/06/2021, a ação foi ajuizada em 08/08/2021, a sentença foi prolatada em 05/10/2021, a liquidação da sentença foi requerida em 18/11/2021, o laudo pericial foi apresentado em 09/06/2022, a decisão judicial que homologou o valor líquido dos haveres sobreveio em 12/07/2022, o trânsito em julgado ocorreu em 12/07/2022 e o arquivamento definitivo do processo se deu em 09/08/2022.

A composição societária e do patrimônio líquido é apresentada na sequência:

Quadro 3 – Composição societária do caso 02

COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DO CASO 02	
Natureza jurídica	Sociedade empresária limitada
Data de arquivamento do ato constitutivo	13/10/2006
Data de início da atividade	08/08/2006
Capital social integralizado	R\$ 60.000,00
Participação societária do sócio 01	R\$ 30.000,00
Participação societária do sócio 02	R\$ 30.000,00

Fonte – Elaborado pelo autor (2023)

Quadro 4 – Composição do patrimônio líquido do caso 02

COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO CASO 02	
Patrimônio líquido ajustado	R\$ 988.579,09
Capital social	R\$ 60.000,00
Sócio 01	R\$ 30.000,00
Sócio 02	R\$ 30.000,00
Reserva de lucros	R\$ 896.064,81
Lucros ou prejuízos acumulados	R\$ 32.514,28

Haveres devidos ao sócio 02 (correspondente a 50%)	R\$ 494.289,54
---	----------------

Fonte – Elaborado pelo autor (2023)

Neste caso, o laudo pericial utilizou o método do balanço de determinação, com base no balanço patrimonial e balancete analítico até 06/2021. Entretanto, foi optado por não apurar os ativos intangíveis da sociedade limitada, tais como a marca e o fundo de comércio.

O perito nomeado é contador, com MBA em finanças, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade e no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis.

3.2.3. DA APRESENTAÇÃO CONJUNTA DOS CASOS

Nesta primeira etapa, serão analisadas as principais ocorrências verificadas no balanço de determinação elaborado nas perícias contábeis para apuração de haveres.

Quadro 5 – Principais ocorrências verificadas na apuração dos haveres

PRINCIPAIS OCORRÊNCIAS VERIFICADAS NA APURAÇÃO DOS HAVERES		
Ocorrência	Caso 01	Caso 02
Data de entrega do laudo	09/09/2021	09/06/2022
Data-base do balanço de determinação	10/01/2018	02/06/2021
Valor aferido	Foi apurado o valor patrimonial, calculado a preço de saída.	Foi apurado o valor patrimonial, calculado a preço de saída.
Ajustes realizados no ativo circulante	Foram ajustadas as disponibilidades, os créditos a curto prazo e as despesas do exercício seguinte. Não foi apurado o estoque.	Foram apuradas as disponibilidades, os créditos a curto prazo, o estoque e as despesas do exercício seguinte.
Ajustes realizados no ativo não circulante	Não foram apurados o realizável a longo prazo e os investimentos. O imobilizado foi ajustado conforme a depreciação acumulada. O intangível relativo aos sistemas e softwares foi ajustado conforme a amortização. O intangível relativo à marca e ao fundo de comércio foi ajustado conforme projeção futura para 10 anos, tendo sido este último aferido conforme EBITIDA e método do fluxo de caixa descontado.	Não foram apurados o realizável a longo prazo e os investimentos. O imobilizado foi ajustado conforme a depreciação acumulada. Não foi apurado o intangível.
Ajustes realizados no passivo circulante	Foram apuradas e ajustadas as obrigações e encargos exigíveis a curto prazo (fornecedores, trabalhistas, tributárias, sociais) e os empréstimos e financiamentos exigíveis a curto prazo	Foram ajustadas as obrigações e encargos exigíveis a curto prazo (fiscais e sociais) e apuradas as demais obrigações e os empréstimos e financiamentos exigíveis a curto prazo
Ajustes realizados no passivo não circulante	Foram apuradas e ajustadas as obrigações e encargos exigíveis a longo prazo.	Foram ajustadas as obrigações e encargos exigíveis a longo prazo.
Ajustes realizados no patrimônio líquido	Foram apurados e ajustados o capital social, as avaliações patrimoniais e os lucros ou prejuízos acumulados, este último conforme demonstração de resultado do exercício.	Foram apurados o capital social, as reservas de lucro e os lucros ou prejuízos acumulados.
Continuidade da atividade econômica	Não foi apresentada ressalva quanto aos fatores de risco ou dubiez material acerca da capacidade de continuidade da atividade econômica da sociedade.	Não foi apresentada ressalva quanto aos fatores de risco ou dubiez material acerca da capacidade de continuidade da atividade econômica da sociedade.
Notas explicativas	Não foram apresentadas notas explicativas junto ao balanço de determinação.	Foram apresentadas notas explicativas junto ao balanço de determinação e à perícia contábil.
Correção monetária	Não foi aplicada correção monetária desde a data-base, os valores apurados são nominais.	Não foi aplicada correção monetária desde a data-base, os valores apurados são nominais.
Juros de mora	Não foram aplicados juros de mora desde a citação, os valores apurados são nominais.	Não foram aplicados juros de mora desde a citação, os valores apurados são nominais.

Fonte – Elaborado pelo autor (2023)

Nesta segunda etapa, será analisada a estrutura dos laudos periciais, conforme reunião dos requisitos estabelecidos pelo Código de Processo Civil e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade de Perícia.

Quadro 6 – Estrutura dos laudos periciais

ESTRUTURA DOS LAUDOS PERICIAIS		
Itens	Caso 01	Caso 02
Identificação do processo ou do procedimento, das partes, dos procuradores e dos assistentes técnicos	Foram identificados o processo e as partes, mas não foram identificados os procuradores e o assistente técnico.	Foram identificados o processo e as partes, mas não foram identificados os procuradores e o assistente técnico.
Exposição do objeto da perícia	Foi apresentada adequadamente.	Não foi apresentado tópico específico para exposição do “objeto” da perícia, mas sim para o “objetivo” da perícia.
Resumo dos autos	Foi apresentado adequadamente.	Foi apresentado adequadamente.
Análise técnica ou científica realizada	Não foi apresentado tópico específico para a análise técnica ou científica realizada, mas o assunto foi abordado de forma genérica no laudo pericial.	Não foi apresentado tópico específico para a análise técnica ou científica realizada, mas o assunto foi abordado de forma genérica no laudo pericial.
Indicação do método utilizado	Não foi apresentado tópico específico para o “método”, mas sim para a “metodologia” aplicada. Na metodologia, informou que a apuração dos haveres teria por base o valor patrimonial encontrado em balanço de determinação, e que a marca e o fundo de comércio seriam calculados por projeção futura, tendo este último ativo base na projeção do EBITIDA e do fluxo de caixa descontado.	Não foi apresentado tópico específico para o “método”, mas sim para a “metodologia” aplicada. Na metodologia, informou que o trabalho pericial teria partido do método do “raciocínio contábil”.
Relato das diligências realizadas	Foram relacionados todos os termos de diligência apresentados pelo perito, bem como os documentos a ele entregues e não entregues.	Foi apresentado o acordo celebrado entre as partes para facilitar o encerramento da apuração de haveres.
Transcrição de todos os quesitos	Foi apresentada adequadamente.	Não foi apresentada a transcrição dos quesitos, pois não houve apresentação destes pelas partes.
Resposta conclusiva a todos os quesitos	A maioria das respostas foram fundamentadas, mas algumas faziam referência apenas ao balanço anexado ao laudo pericial.	Não foi apresentada resposta aos quesitos, pois não houve apresentação destes pelas partes.
Conclusão	Foi apresentada adequadamente.	Foi apresentada adequadamente.
Termo de encerramento	Foi apresentado adequadamente, constando a relação de anexos.	Foi apresentado adequadamente, constando a relação de anexos e apêndices.
Assinatura do perito	Foi apresentada adequadamente, constando a categoria profissional do contador, o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, o seu número de inscrição no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis.	Foi apresentada insuficientemente, pois não constou o número no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis.

Fonte –Elaborado pelo autor (2023)

Esta seção buscou a apresentação dos aspectos inerentes ao método utilizado na pesquisa, bem como a apresentação dos casos selecionados para análise. A próxima seção apresentará os resultados encontrados na presente pesquisa.

4. DOS RESULTADOS ENCONTRADOS

Da análise dos casos, verifica-se que foi definido como critério de apuração de haveres o valor patrimonial, aferido a preço de saída, em balanço de determinação, tomando-se por referência para a resolução da sociedade a data de falecimento do sócio.

Os balanços de determinação apuraram todo o conjunto patrimonial das sociedades limitadas, salvo as contas em que as partes não apresentaram as informações e documentos solicitados pelo perito no termo de diligência, oportunidade em que foram relacionados os dados constantes no último balanço patrimonial apresentado pela entidade.

Observe que, no caso 02, foi optado por não apurar o ativo intangível, circunstância que não se deu pelo descumprimento do termo de diligência, mas por simples escolha do perito, circunstância que a rigor entraria em confronto com o art. 606 do Código de Processo Civil.

Desafortunadamente, as duas apurações de haveres não apresentaram menções sobre a capacidade de continuidade da atividade econômica das sociedades, não aplicaram a correção monetária desde a data-base e não aplicaram os juros de mora desde a citação, sendo os valores informados apenas nominais. Além disso, somente o caso 02 apresentou notas explicativas junto ao balanço de determinação e à perícia contábil.

Ademais, ambos os laudos periciais apresentaram deficiências quanto à sua estruturação, não obstante os valores apurados tenham sido homologados pelo juízo.

Em desatendimento ao Código de Processo Civil e às Normas Brasileiras de Contabilidade e de Perícia, não foram elaborados tópicos específicos para a análise técnica ou científica realizada, tampouco para o método utilizado.

Em substituição ao método, constata-se a apresentação da “metodologia” aplicada. Observe que método é o meio escolhido pelo cientista “para ampliar o conhecimento sobre determinado objeto, fato ou fenômeno”³³, enquanto que metodologia significa “o estudo analítico e crítico dos métodos de investigação”³⁴. Estes termos não se confundem, logo é inadequada a utilização da expressão e do tópico relacionado.

³³ ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa**. 2ª edição revisada e atualizada. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011, p. 19.

³⁴ *Ibidem*, p. 20.

Ainda no tocante ao método, o laudo pericial 01 informou aplicar o método do fluxo de caixa descontado para exclusiva aferição do fundo de comércio. Não obstante a aplicação circunstancial ao fundo de comércio, a utilização deste método entra em confronto com a legislação, doutrina e jurisprudência pátrias, portanto indevida sua aplicação.

Note que o laudo 02 também não apresentou tópico específico para exposição do “objeto” da perícia, mas sim para o “objetivo” da perícia. O objeto corresponde ao “assunto que se deseja provar ou desenvolver”³⁵, por sua vez “o objetivo de algo consiste em sua finalidade”³⁶, é aquilo que se pretende alcançar. Portanto, igualmente inadequada a utilização da expressão e do tópico relacionado.

Em inobservância às exigências específicas das Normas Brasileiras de Contabilidade e de Perícia, nenhum dos laudos periciais identificou os procuradores e o assistente técnico e, da assinatura do laudo pericial 02, não constou o número no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis do contador que elaborou a perícia.

Por fim, os haveres devidos aos sócios falecidos foram homologados segundo valores apurados nos laudos periciais. No caso 01, foi quantificado em R\$82.082,11 (oitenta e dois mil, oitenta e dois reais e onze centavos), valor equivalente a 1% do capital social, e no caso 02, em R\$494.289,54 (quatrocentos e noventa e dois mil, duzentos e oitenta e nove reais e cinquenta e quatro centavos), valor equivalente a 50% do capital social.

E, assim, se encerra a análise dos casos, tanto para as principais ocorrências verificadas nas apurações de haveres, como para a estrutura dos laudos periciais. A próxima seção informará as conclusões alcançadas com a presente pesquisa.

5. CONCLUSÃO

As postulações teóricas interdisciplinares e exame dos laudos periciais apresentados visam compreender o processo de convergência entre as tecnologias contábil e jurídico-societária, visto a escassa produção acadêmica e literária nesse sentido, temática que até o momento é deixada para segundo plano pelos contadores e juristas brasileiros.

O propósito dessa discussão não foi realizar críticas técnicas ou científicas, mas, sobretudo, comparar e analisar dois laudos periciais contábeis de apuração de haveres, com ênfase na abordagem procedimental e estrutural utilizada pelos peritos.

³⁵ MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 251.

³⁶ LOZADA, Gisele; NUNES, Karina S, *op. cit.*, p 19.

Ainda que a legislação, jurisprudência e determinações judiciais parametrizem os critérios a serem observados quando da apuração de haveres, o perito contador também precisa atender às exigências próprias da ciência contábil para o executar, bem como para elaborar o laudo pericial. E, não raras as vezes, apresenta dificuldade, e até resistência, em ajustar o sentido contábil da linguagem jurídica.

Entretanto, tamanho é o grau de relação entre a Contabilidade e o Direito que alguns doutrinadores defendem a classificação de um novo ramo de Direito: o Direito Contábil, área de estudo que, forçoso reforçar, não lhe é conferida a relevância que se anseia.

Por todo exposto, o problema levantado, qual seja, “Os laudos periciais de apuração de haveres apresentam abordagem procedimental e estrutural adequada?”, apresenta resposta negativa, na medida em que são constatadas deficiências procedimentais e estruturais nos laudos periciais dos casos analisados, não obstante os valores apurados tenham sido homologados pelo juízo.

Como principal limitação identificada na pesquisa, cita-se a dificuldade de acesso a casos práticos de perícias contábeis em apurações de haveres, circunstância que foi contornada pelo pesquisador por possuir inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil.

Fica o presente estudo como contribuição didática e complementativa, para ampliação do nível de discussão e de conhecimento difundido acerca da perícia contábil na apuração de haveres.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Carolina de Moraes. **Diálogo entre o direito e a contabilidade**: critérios da perícia contábil para fins de apuração de haveres na dissolução parcial da sociedade limitada. 2023. Monografia (Especialização em Direito Empresarial e Contratos) - Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2023.

BRASIL. Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 01 outubro 2023.

BRASIL. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 01 outubro 2023.p

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1335619/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Rel. p/ Acórdão Ministro João Otávio de Noronha, Terceira Turma, julgado em 03/03/2015, DJe 27/03/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201102662563. Acesso em: 01 outubro 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1877331/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, relator para acórdão Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 13/4/2021, DJe de 14/5/2021. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201902262895. Acesso em: 01 outubro 2023.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade de Perícia. Disponível em:

[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/NBCTP01\(R1\)&arquivo=NBCTP01\(R1\).doc&_ga=2.155673467.1120867738.1696210210-1448953024.1661817089](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/NBCTP01(R1)&arquivo=NBCTP01(R1).doc&_ga=2.155673467.1120867738.1696210210-1448953024.1661817089). Acesso em: 01 outubro 2023.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade do Perito Contábil. Disponível em:

[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/NBCPP01\(R1\)&arquivo=NBCPP01\(R1\).doc&_ga=2.126118989.1120867738.1696210210-1448953024.1661817089](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/NBCPP01(R1)&arquivo=NBCPP01(R1).doc&_ga=2.126118989.1120867738.1696210210-1448953024.1661817089). Acesso em: 01 outubro 2023.

BRASIL. Conselho Federal de Justiça. Enunciado 67 das I Jornada de Direito Civil: “A quebra da affectio societatis não é causa para a exclusão do sócio minoritário, mas apenas para dissolução (parcial) da sociedade”. Disponível em:

<https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/688>. Acesso em: 01 outubro 2023.

CHAGAS, Edilson Enedino das. **Direito empresarial** (Coleção Esquematizado®). São Paulo: Saraiva, 2022.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

COELHO, Fábio Ulhoa. **O valor patrimonial das quotas da sociedade limitada**. In: Novos estudos de direito comercial em homenagem a Celso Barbi Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Balço Especial ou de Determinação para Apuração de Haveres e Reembolso de Ações**, 7ª ed. - Revista e Atualizada, Juruá Editora, 2021.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Resolução de sociedade e avaliação do patrimônio na apuração de haveres**. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Valuation: manual de avaliação**: teoria e prática. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2017.

LOZADA, Gisele; NUNES, Karina S. **Metodologia científica**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

MAMEDE, Gladston. **Manual de Direito Empresarial**. São Paulo: Grupo GEN, 2022.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2023.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2022.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil a econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Avaliação de sociedades**: apuração de haveres em processos judiciais. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis L. **Manual de Contabilidade Básica** - Contabilidade Introdutória e Intermediária, 10ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. São Paulo: Grupo GEN, 2019.

SACRAMONE, Marcelo B. **Manual de Direito Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2022.

PEREIRA, Cristiano Padial Fogaça. **Dissolução parcial de sociedade limitada por retirada e exclusão de sócio e a consequente apuração de haveres à luz do CPC/2015**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa**. 2ª edição revisada e atualizada. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011.