

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NIVEL MESTRADO - MINTER UNISINOS/UNEMAT

EDER EUGÊNIO MUNHÃO

**CONFORMIDADE DE LAUDOS PERICIAIS ELABORADOS POR PERITOS
CONTÁBEIS DA COMARCA DE TANGARÁ DA SERRA - MT**

SÃO LEOPOLDO

2013

EDER EUGÊNIO MUNHÃO

**CONFORMIDADE DE LAUDOS PERICIAIS ELABORADOS POR PERITOS
CONTÁBEIS DA COMARCA DE TANGARÁ DA SERRA - MT**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ernani Ott

SÃO LEOPOLDO

2013

AGRADECIMENTOS

Primeiramente ao irrestrito apoio da minha amada esposa Cristiana pelo seu amor e companheirismo, sempre ao meu lado.

Meus filhos Eder Junior, Bárbara, Camila e Eduarda, pela paciência e compreensão pela minha ausência de corpo e muitas vezes de alma.

Ao meu pai Nilo (*in memoriam*) pela lição de vida que me fortaleceu como ser humano, em busca de ser uma pessoa melhor.

A minha mãe Irene e minhas irmãs Edna e Viviane.

A minha irmã Eliane que sempre esteve ao meu lado me apoiando e cobrando meu crescimento moral e cultural.

Aos gestores do Fórum de Tangará da Serra e aos Juízes das diversas Varas Cíveis como também aos peritos envolvidos no instrumento da pesquisa.

Ao professor Dr. Ernani Ott, meu orientador, e ao Professor Dr. Clovis pelo incentivo e pela dedicação na disseminação do conhecimento.

Aos estimados amigos e companheiros de mestrado Mario e Marcio que deram início a esse processo e estímulo quando distantes da família.

RESUMO

Este estudo objetivou examinar a conformidade de laudos periciais elaborados por peritos contábeis da Comarca de Tangará da Serra, MT. Trata-se de uma pesquisa aplicada, na medida em que foi desenvolvida para responder um problema específico, tendo abordagem quali-quantitativa, pois a resposta ao problema deu-se por meios quantitativos e com análises qualitativas. Quanto ao objetivo a pesquisa se enquadra como descritiva, já que os dados obtidos foram objeto de análise descritiva no capítulo destinado à análise; e documental, pois foram utilizados laudos periciais e sentenças exaradas por juízes em relação a uma amostra de processos compreendidos no período de 2006 a 2010. Os dados obtidos permitiram considerar que a atuação dos peritos foi adequada, na medida em que estes se pautaram nos preceitos normativos para a confecção de seus laudos; que a utilização dos laudos pelos juízes foi muito satisfatória, servindo de base para estes fundamentarem suas decisões; e que foi possível perceber proximidade entre a perícia contábil e a teoria de ação comunicativa de Habermas, já que a perícia é uma ferramenta que age socialmente para esclarecer e oferecer fundamentos técnicos na solução de litígios.

Palavras-chave: Perícia Contábil. Laudo Pericial. Sentença. Teoria da Ação Comunicativa. Jürgen Habermas.

ABSTRACT

This study aimed to assess the compliance of forensic reports prepared by accounting experts of the judicial district of Tangará da Serra, MT. It was used an applied research methodology, once it has been developed to address a specific problem, and a quali-quantitative approach, once the answer to the problem was found by quantitative and qualitative means analysis. Regarding the research objective, it qualifies as descriptive, once the obtained data were subject to descriptive analysis in the chapter regarding the analysis; and documentary, once it was used forensic reports and sentences by judges from a sample of cases within a period from 2006 to 2010. The obtained data showed that the experts work was adequate, once they have made their reports based on normative precepts; the use of their reports by the judges was very satisfactory, providing the basis for their decisions; and it was possible to see the closeness between forensic accounting and the theory of communicative action of Habermas, once the forensic report is a tool that socially acts to clarify and provide technical basis for resolving disputes.

Keywords: Forensic Accounting. Expert Report. Sentence. Theory of Communicative Action. Jürgen Habermas.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo de Ciclo de Serviço Pericial.....	22
Figura 2 – O Contexto da Linguagem de Habermas.....	29
Figura 3 – O Modelo da Linguagem de Habermas.....	31

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Cronologia Histórica da Perícia	14
Quadro 2: Diferenças entre Perícia Contábil e Auditoria	17
Quadro 3: Proximidade da Ação Comunicativa e a Perícia Contábil	33
Quadro 4: Artigos Nacionais de Perícia Contábil.....	35
Quadro 5: Artigos Internacionais Sobre Perícia Contábil	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de Processos da Comarca de Tangará da Serra - MT no Período de 2006 a 2010.....	47
Tabela 2 – Processos com DHP.....	50
Tabela 3 – Registro do Conteúdo do Laudo.....	51
Tabela 4 – Referências da Doutrina Contábil.....	53
Tabela 5 – Apresentação do Laudo.....	55
Tabela 6 – Resposta aos Quesitos.....	57
Tabela 7 – Respostas “SIM” ou “NÃO”.....	58
Tabela 8 - Ordem de Resposta dos Quesitos.....	59
Tabela 9 – Ressalva aos Quesitos do Juiz.....	60
Tabela 10 – Itens Mínimos da Estrutura.....	60
Tabela 11 – Utilização dos Espaços Marginais.....	62
Tabela 12 – Qualidade dos Laudos.....	62
Tabela 13 – Nível de Utilização do Laudo na Sentença.....	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA	12
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO	12
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	13
2 REVISÃO DA LITERATURA	14
2.1 PERÍCIA	14
2.1.1 Perícia Contábil	15
2.1.1.1 Finalidade da perícia contábil.....	18
2.1.1.2 Classificação da perícia contábil	19
2.2 PROCEDIMENTOS DA PERÍCIA CONTÁBIL	20
2.2.1 Prova Pericial	23
2.2.2 Laudo Pericial	24
2.2.3 Sentença	25
2.3 TEORIA DA AÇÃO COMUNICATIVA	27
2.4 PESQUISAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS SOBRE PERÍCIA CONTÁBIL ..	34
3 METODOLOGIA	45
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	45
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	45
3.3 COLETA DOS DADOS	46
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	48
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	48
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	50
4.1 CONFORMIDADE DOS LAUDOS ÀS NORMAS TÉCNICAS E PROFISSIONAIS	50
4.2 UTILIZAÇÃO DOS LAUDOS PERICIAIS NAS SENTENÇAS PROFERIDAS PELOS JUÍZES	62
4.3 PROXIMIDADE ENTRE A TEORIA DA AÇÃO COMUNICATIVA E A PERÍCIA CONTÁBIL	67
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	68
REFERÊNCIAS	70

APÊNDICE I.....	81
APÊNDICE II.....	81

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Com o advento da convergência às Normas Internacionais, a partir da aprovação da Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09, foram alteradas as Normas Brasileiras de Contabilidade, influenciando os procedimentos contábeis, levando os profissionais de contabilidade a buscar entendimento a respeito dessas mudanças.

Os riscos de ocorrência de erros ou fraudes aumentam, exigindo que os profissionais que prestam serviço ao judiciário como perito contador em casos de litígios, estejam inteirados das mudanças ocorridas nas normas e busquem um processo contínuo de aprendizagem, visando acompanhar as alterações nas Normas Contábeis.

Em seu art. 139, no Capítulo V – Dos Auxiliares da Justiça, o Código de Processo Civil, Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973, estabelece que “são auxiliares do juízo, além de outros, cujas atribuições são determinadas pelas normas de organização judiciária, o escrivão, o oficial de justiça, o perito, o depositário, o administrador e o intérprete”.

De acordo com Caldeira (2000, p. 5), “historicamente, perícia é o termo utilizado quando existe a necessidade dos conhecimentos advindos de especialistas, com a finalidade de dirimir dúvidas sobre questões controversas”. Nesse sentido, a Lei nº 8.455/92, em seu art. 421, informa que a indicação do perito é de atribuição exclusiva do juiz. O juiz ao indicar o perito-contador estará utilizando-se de princípio legal com relação aos princípios que regem a prova, disposto no artigo 5º Inciso IV da Constituição Federal.

A perícia como meio de prova, surge a partir da existência de questões de ordem técnica, onde o perito por meio do laudo oferece esclarecimento técnico às necessidades de informações que o magistrado tem para proferir uma determinada sentença, nos termos da Seção VII, do Capítulo VI, do Título VIII, do Livro I do Código de Processo Civil.

Para Montandon *et al.* (2008, p.1),

a perícia contábil consiste numa ferramenta utilizada pelo Poder Judiciário quando o objeto do processo judicial envolve questões e matérias de natureza contábil, e por este motivo necessitam de apreciação e interpretação de um contador para ser esclarecido.

A necessidade de elementos comprobatórios é parte integrante do procedimento judicial e essa necessidade faz com que a autoridade judicial abra mão do adjutório de especialista em situações eminentemente técnicas. “No caso de perícia contábil, a especialização é a que se refere a todos os fenômenos relativos ao patrimônio individualizado de pessoa, pessoas, empresa, instituição e grupo de empresas” (SÁ, 2011, p. 63).

De acordo com Ornelas (2003), a peça pericial deve ser desenvolvida de forma lógica, com qualidades técnicas que proporcionem informações inteligíveis aos usuários. As informações fornecidas ao juiz serão prestadas através de Laudo Pericial dentro das conformidades da legislação pertinente, no intuito de fornecer embasamento doutrinário consistente para quem o requereu.

O disposto leva ao enunciado do seguinte problema de pesquisa: **Qual a conformidade dos laudos periciais elaborados por peritos contábeis na Comarca de Tangará da Serra – MT para subsidiar decisões judiciais?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral, examinar a conformidade dos laudos periciais elaborados por peritos contábeis na Comarca de Tangará da Serra – MT para subsidiar decisões judiciais.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar se os laudos periciais foram elaborados em conformidade com as Normas Técnicas e Profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- Examinar os conteúdos de laudos periciais e de sentenças proferidas pelos juízes.

- Identificar a proximidade da teoria da ação comunicativa de Habermas com a perícia contábil.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O tema em estudo, perícia contábil, por sua abrangência e considerando os diversos elementos que o conformam, pode ter várias abordagens. Especificamente nesse estudo, o tema é focado do ponto de vista da conformidade dos laudos periciais às normas técnicas e profissionais, e de sua utilização pelos juízes ao proferirem suas sentenças, não recaindo o interesse na análise de valor dos laudos, nem do valor das sentenças proferidas.

Mesmo que de forma tangencial, o tema também foi observado do ponto de vista da Teoria da Ação Comunicativa de Habermas, visando encontrar vínculos entre o fazer do perito e os preceitos desta teoria, na medida em que estão presentes, de um lado, o prestador de serviço e de outro o usuário deste serviço.

No âmbito espacial o estudo está circunscrito à Comarca de Tangará da Serra, estado do Mato Grosso; quanto ao critério temporal, o período do estudo compreende os laudos periciais e sentenças proferidas correspondentes aos anos de 2006 a 2010; e quanto à amostra, esta é formada por 118 laudos com sentenças proferidas.

1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Diversos estudos como Medeiros e Neves (2005); Neves Jr. *et al.* (2011); Leitão Jr. *et al.* (2010); Knackfuss (2010) e Pires (2005), entre outros, já foram desenvolvidos no campo desta técnica contábil, tratando da qualidade dos laudos periciais, percepção de juízes a respeito da importância dos laudos periciais, mudanças no mercado de trabalho dos peritos, ensino de perícia nos cursos superiores, importância da perícia na detecção de fraudes, conscientização dos profissionais de contabilidade acerca da atividade pericial etc., cujos resultados se encontram apresentados no referencial teórico.

Este estudo se desenvolve na esteira dos estudos mencionados, encontrando justificativa no fato de estar direcionado a examinar a conformidade dos laudos

elaborados pelos peritos contadores que atuam na Comarca de Tangará da Serra – MT, bem como a sua aceitação pelo corpo de magistrados desta comarca, e por se constituir no primeiro estudo deste tipo realizado nesta região. Nesse sentido, acredita-se que os resultados obtidos, uma vez divulgados, contribuirão para o conhecimento destes coletivos acerca do trabalho que vem sendo desenvolvido, ao mesmo tempo em que permitirão que se corrijam alguns pontos apontados como deficientes nas análises efetuadas.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação apresenta no capítulo 1 a contextualização do tema e o problema, os objetivos, a delimitação do tema e a justificativa do estudo. No segundo capítulo tem-se a revisão da literatura onde se apresentam elementos relacionados com o tema em estudo e resultados de pesquisas empíricas relacionadas com perícia contábil. O terceiro capítulo trata da metodologia, contendo a classificação da pesquisa, população e amostra, coleta, tratamento e análise dos dados; no quarto capítulo são apresentados e analisados os dados da pesquisa; no quinto capítulo é apresentada a conclusão do estudo e recomendações para futuros estudos, seguidos das referências e apêndices.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 PERÍCIA

Entre os homens primitivos o líder desempenhava todos os papéis desde juiz, legislador e executor e que na Índia existem registros sobre o surgimento de um árbitro eleito pelas partes, que desempenhava o papel de juiz e de perito ao mesmo tempo, o que leva a concluir que há indícios do uso da perícia contábil desde o início da civilização (ANJOS *et al.*, 2007).

Oliveira (2005) menciona que a figura do perito, ainda que associada a árbitro foi definida no Direito Romano primitivo, no qual o laudo do perito constituía a própria sentença, somente sendo desvinculada da figura do árbitro depois da Idade Média, com o desenvolvimento jurídico ocidental. Sá (2011, p.3), afirma que “no tempo do Brasil colônia, relevante já era a função contábil e das perícias, conforme claramente evidenciado no Relatório de 19 de junho de 1779 do Vice-Rei Marquês do Lavradio ao seu sucessor Luís de Vasconcelos e Sousa”.

Em 1939 o Código de Processo Civil em seu art. 208, “introduziu a perícia judicial, e no seu art. 254 dava tratamento sobre a admissão e realização do exame pericial”, conforme destacam Oliveira Neto e Mercandale (1998, p. 2). Santana (1999) apresenta-se uma cronologia histórica da perícia, encerrando em 1939 com a promulgação do Código de Processo Civil, onde é introduzida a perícia judicial como mencionado (Quadro 1).

Quadro 1: Cronologia Histórica da Perícia

Período	Principais Acontecimentos
Ano 4.000 a. C.	Primeiros sinais do uso da contabilidade e primeiros vestígios de perícias para a agrimensura.
Ano 1.248 a. C.	Claras referências de realização de perícias de levantamento de locais de morte violenta na obra <i>So Yuan Lu</i> , do juiz Song Ts'Eu, na China.
Ano 130 a. C.	Vestígios de escritas de perícia no papiro <i>Abbot</i> , ao tempo do imperador Adriano Trajano Augusto.
Século VIII	O Imperador Carlos Magno, nas Leis Capitulares, Sálidas e Germânicas, exigia a interferência de métodos para analisar ocorrências de mortes violentas.
A partir do Século XIII	Grande desenvolvimento da perícia como instrumento de prova na Grécia, França, Inglaterra e Itália.
Século XIV	O Papa Gregório XI, nas Leis Decretais, determinava a realização de perícias médicas para a comprovação de casos de impotência, aborto e lesões corporais.

1850	A perícia surge regulamentada no Brasil pela Lei número 556 de 25 de junho de 1850 – Código Comercial – que estabeleceu o Juízo Arbitral obrigatório nos casos de abalroação de navios.
1850	Regulamento número 737 de 25 de dezembro de 1850, sobre o funcionamento do perito. Em matéria contábil, é escolhido o profissional formado em aula de comércio com posse de Carta de Habilitação.
1863	Pela primeira vez é utilizada a arbitragem na chamada “Questão Christie”, caso que envolvia a detenção de oficiais da marinha britânica por autoridades policiais brasileiras. A arbitragem, cujo laudo foi favorável ao Brasil, foi feita pelo Rei Leopoldo, da Bélgica.
1866	Revogado o juízo arbitral obrigatório pela Lei número 1.350 (o juízo arbitral voluntário permaneceu).
1911	O governo brasileiro decreta lei sobre peritos contabilistas, estabelecendo suas atribuições.
1916	E em 20 de setembro de 1916 é aprovado o regulamento pronunciando-se sobre perícia contábil.
1917	Entra em vigor a Lei número 3.071, de 1º de janeiro de 1916 – Código Civil.
1924	Realiza-se em São Paulo o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, destacando-se alguns trabalhos de perícia.
1927	Ensaia-se o ensino de perícia contábil, idealizado pelos fundadores do Instituto Brasileiro de Contabilidade – IBC.
1930	É organizada a Câmara de Peritos Contadores
1931	Decreto nº 20168 de 30 jun. 1931 – regulamentação da profissão de contador.
1939	Código de Processo Civil – Sistema de um contador nomeado pelo juiz

Fonte: adaptado de Santana (1999, p. 15-25).

Mais recentemente tem-se a regulamentação por meio das normas NBC TP 01- PERITO CONTÁBIL, de 10 de dezembro de 2009 e NBC PP 01 - PERÍCIA CONTÁBIL, ambas em vigência.

2.1.1 Perícia Contábil

Conforme D’Auria (1953, p.77), “a contabilidade não é criadora de fatos de espécie econômico-jurídica”. Corroborando com o referido autor, Oliveira Neto e Mercandale (1998) asseveram que a contabilidade utiliza-se da perícia contábil como meio para provar a existência de fatos alegados ou contestados pelas partes.

Para Sá (2000, p. 14),

perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.

Sobre o conceito de Perícia Contábil, Magalhães (2008) menciona que é um trabalho de notória especialização feita com o objetivo de obter prova ou opinião,

utilizado com intuito de orientar uma autoridade foral no julgamento de um fato, ou desfazer conflito em interesses de pessoas. Já Alberto (2002, p. 19), define perícia como um “instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos”. Pires (1999, p. 21), por sua vez, relata que “a perícia é a manifestação técnico-científica de qualquer dos ramos do conhecimento humano. O seu objetivo é o estudo do fato, característico e peculiar, que está sendo objeto de litígio”.

No Brasil, a matéria sobre perícia contábil foi pela primeira vez incluída para debate pela classe contábil no I Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1924. Foi no mesmo Congresso que também se concluiu coletivamente sobre a eminente necessidade de “oficialização da perícia judicial, cujos trabalhos seriam atribuídos privativamente aos membros das ditas Câmaras”, [...] “atribuir aos Conselhos de Contabilidade, quando criados, a fiscalização do importante trabalho de perito” (SÁ, 2011, p.1).

A NBC TP 01 – Perícia Contábil, aprovada pela Resolução CFC Nº. 1.243/09 regulamenta a Perícia Contábil, mencionando que,

a perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

Para Hoog (2006, p. 15) a perícia contábil “prende-se ao caráter científico e tecnológico da supremacia de uma prova, que esclarece controvérsias. Não se repete como suas irmãs auditoria e consultoria, que revelam uma opinião. É específica”.

Como o termo perícia está associado à solução de demanda, faz-se valer, por conseguinte, do direito e da teoria da prova, da prova pericial ou prova técnica. Isto se faz necessário em razão do objetivo de aclarar, discutir e auxiliar na solução de um conflito de interesses. Por essa razão, para muitos, Perícia Contábil e Prova Pericial tem o mesmo significado (LIMA; ARAUJO, 2008).

Hoog (2006, p. 21), afirma que “a perícia contábil é uma das vertentes da ciência contábil social, pautada em fundamentação epistemológica e filosófica”. O autor ainda menciona que “a fundamentação contábil epistemológica é o conjunto de conhecimentos que têm por objeto o conhecimento científico, visando experimentar os seus condicionamentos”. O autor esclarece que o perito contábil é um cientista que estuda os fatos como eles se apresentam, usando como critério objetivo a realidade, “prestigia e valoriza a assepsia contábil como uma filosofia profissional”.

A respeito da importância da contabilidade pericial, Rezaee e Burton (2011) destacam que há a necessidade de inclusão da disciplina de perícia contábil nos cursos regulares de Ciências Contábeis, discutem o papel dos *Certified Fraud Examiner* (CFE), e consideram a emissão de novas normas para a detecção de fraudes. Nesse sentido, Carnes e Gierlasinski (2001) descrevem que existe a necessidade de capacitação para peritos contadores a fim de acompanhar a demanda nos Estados Unidos da América, e que poucas universidades oferecem cursos de perícia contábil na graduação, ficando assim limitada aos cursos de pós-graduação.

De acordo com Mazumder (2011, p. 4), nos Estados Unidos as diferenças entre Auditoria e Perícia Contábil podem ser expressas como segue (Quadro 2).

Quadro 2: Diferenças entre Perícia Contábil e Auditoria

Perícia Contábil	Auditoria
<ul style="list-style-type: none"> • A Perícia Contábil é elaborada em resposta a um evento • Os peritos contadores devem possuir "mentalidade de Investigação" • Dispõe sobre investigação financeira. • Descobertas utilizadas como prova em tribunal ou para resolver disputas. • Um perito contador pode se concentrar mais em transações aparentemente imateriais. • A cobertura da contabilidade pericial é mais ampla do que a auditoria financeira e não tanto as questões financeiras 	<ul style="list-style-type: none"> • A Auditoria é obrigatória. • Os auditores devem possuir "ceticismo profissional" • Medidas de conformidade com padrões de relatórios • Obter a garantia razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante. • Um auditor, basicamente, se concentra em transações materiais. • A Auditoria concentra-se principalmente sobre as demonstrações contábeis e seus itens relacionados

Fonte: adaptado de Mazumder (2011).

A respeito das diferenças entre perícia contábil e auditoria, Sá (2011, p. 17) escreve que “a perícia contábil não é o mesmo que auditoria. Variam quanto à natureza das causas e efeitos, de espaço e de tempo”.

Já a relação tempo e espaço no tratamento pericial é definida por Sá (2011, p. 17), ao comentar que “a perícia serve a uma época, a um questionamento, a uma necessidade; a auditoria tende a ser uma necessidade constante, atingindo um número muito maior de interessados, sem necessidade de rigores metodológicos tão severos”.

2.1.1.1 Finalidade da perícia contábil

Magalhães *et al.* (2008, p. 12) consideram a “perícia como um trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião, e acrescentam que se destina a orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato”.

Para Yamaguchi, (2001, p. 47),

a perícia contábil, como um instrumento de orientação técnico e científico, dada sua relevante importância no contexto atual, vem sendo cada vez mais utilizada por instâncias decisórias, sejam elas judiciais ou extrajudiciais, como fundamento para o processo de formação de convicção e tomada de decisão a respeito da veracidade de situações, coisas ou fatos.

Alberto (2002, p. 19) afirma que “uma vez definido o objeto da Ciência Contábil, qual seja, o patrimônio, é possível inferir que a perícia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades”. Neves Junior *et al.* (2010) aduzem que ao visar o esclarecimento de fatos processuais, a perícia contábil é uma atividade importante com a aplicação de conhecimentos científicos da contabilidade, implicando em metodologia própria por meio de estudos e exames.

Rosa (2005, p. 16) ressalta que “o Juiz determina a perícia, entretanto não fica o magistrado nas mãos do perito, ou melhor, o Juiz poderá ou não acolher o laudo pericial, pois a finalidade da perícia é auxiliar o Juiz a julgar segundo o sistema de persuasão racional”. Botti e Oliveira (2005, p. 15) acrescentam que “é através do livre convencimento racional ou motivado que o juiz afere a verossimilhança ou não dos fatos articulados pelo autor”.

Para Alberto (2002, p. 51), são objetivos específicos da perícia contábil,

- a) a informação fidedigna;
- b) a certidão, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto;
- c) o esclarecimento e a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto;

- d) o fundamento científico da decisão;
- e) a formulação de uma opinião ou juízo técnico;
- f) a mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o *quantum* monetário do objeto; e
- g) trazer à luz o que está oculto por inexatidão, erro, inverdade, má-fé, astúcia ou fraude.

2.1.1.2 Classificação da perícia contábil

A classificação da perícia contábil se dá em razão da finalidade, não interferindo na maneira de atuação do perito (*modus operandi*), visto que essa atuação segue normas, o ambiente determina a espécie distinta de perícia a ser utilizada, independentemente da espécie a finalidade e o pronto atendimento do objetivo e objetivos (ALBERTO, 2002). A perícia contábil pode ser classificada como segue:

a) Perícia Contábil Judicial

Zanna (2005) descreve a perícia judicial como sendo o instrumento pelo qual se busca o conhecimento da verdade do debatido em processo judicial. Informa ainda que no campo jurídico distinguem-se dois tipos de verdade: a verdade real e a verdade formal. Ainda, segundo o autor, a verdade real decorre da convicção no íntimo do juiz e a verdade formal é aquela que decorre de provas materiais resultantes. Um exemplo é a prova produzida pelo perito.

Segundo Sá (2011, p. 63), “perícia contábil judicial é a que visa servir de prova, esclarecendo o juiz sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio azidental ou de pessoas”. Ainda sobre a perícia contábil judicial, Martins (2007) escreve que em sua execução, o especialista nomeado pelo juiz utilizará um conjunto de procedimentos técnicos, como: pesquisa; diligência; levantamento de dados; cálculos; exames e vistoria. E que o Código de Processo Civil deverá tornar-se instrumento de consulta frequente.

b) Perícia Contábil Extrajudicial

A perícia contábil extrajudicial se estabelece em outras circunstâncias. Para Pires (1999, p. 20), “a perícia voluntária ou extrajudicial é aquela que se realiza sobre todo patrimônio de uma entidade econômica, e em alguns casos específicos no patrimônio de pessoas físicas”.

Lima e Araújo (2008, p. 4) mencionam que,

a perícia extrajudicial não envolve o Estado. Normalmente, é demandada em situação amigável entre os interessados, quando ainda não há litígio. É escolhida de forma consensual e as partes se comprometem a aceitar o resultado apresentado pelo expert escolhido. Esta modalidade é aplicada na apuração de haveres de herança, na resolução de causas que provocaram perdas, danos, sinistros, ou outras situações em que não seja necessária a presença do Estado através da Justiça.

c) Perícia Arbitral

Ornelas (2007 p. 45) define a perícia arbitral como sendo “a solução de controvérsias, sendo o perito nomeado por árbitro ou tribunal arbitral, para que produza as provas técnicas contábeis necessárias ao deslinde da arbitragem”. Trata-se da perícia solicitada por lei, imposta de forma arbitrada.

O juízo arbitral que é uma instância decisória fruto da vontade das partes, com características especialíssimas, confunde-se filosoficamente com a perícia judicial e extrajudicial. E, segundo Alberto (2002), subdivide-se em probante e decisória, de acordo com sua destinação: meio de prova do juízo arbitral ou é ela própria a arbitragem (funciona como o próprio árbitro da controvérsia).

d) Perícia Administrativa

Já a perícia administrativa é descrita por D’Áuria (1953) como uma questão de caráter administrativo na qual o administrador tenha dúvidas, situação em que se utiliza de subsídios de perito contador. O exame pericial, nessas condições, é estritamente de caráter particular.

Magalhães *et al.* (2008, p. 14) a definem como sendo “o exame decisivo de situações em caráter administrativo, necessitando de subsídios do contador. Nessas condições, esse tipo de perícia é de caráter particular”.

2.2 PROCEDIMENTOS DA PERÍCIA CONTÁBIL

Os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação

(NBC TP 01 – PERÍCIA CONTÁBIL). Nesse sentido, Ornelas (2003) explica que os aspectos processuais relativos ao domínio e ao entendimento quanto à produção da prova pericial, devem ser de total conhecimento pelo perito contábil, tendo em vista o papel relevante no auxílio da justiça.

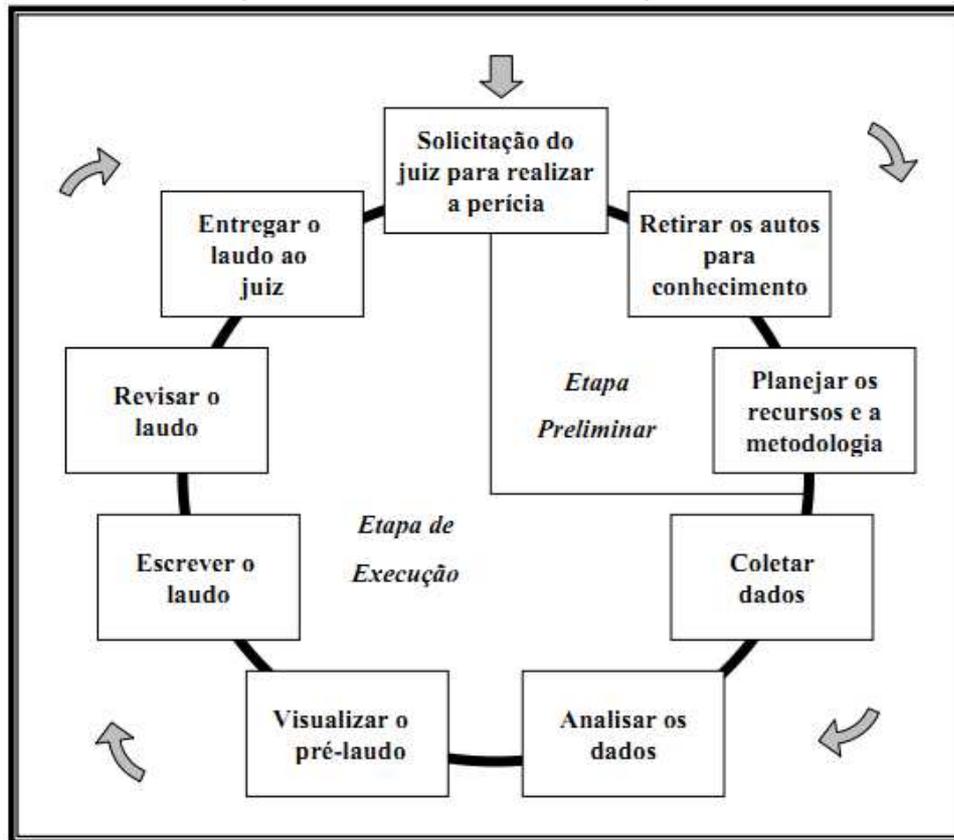
A perícia contábil segue procedimentos técnicos e científicos com a finalidade de fornecer elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio. Esses procedimentos se dão em conformidade com as Normas vigentes (NBC TP 01 – PERÍCIA CONTÁBIL).

No caso da perícia contábil, de acordo com Magalhães *et al.* (2008), esse procedimento divide-se em dois momentos: atos preparatórios e atos de execução. O autor cita, ainda, que os atos preparatórios dividem-se em:

- a) Nomeação – ato realizado pelo juiz quando da necessidade de orientação técnico científico de especialista;
- b) Indicação seguida de nomeação – solicitação pelas partes individualmente ou em conjunto, solicitação da nomeação ao juiz;
- c) Indicação – indicação de assistente técnico por uma das partes;
- d) Intimação – comunicação formal ao perito de sua nomeação;
- e) Declínio – recusa do perito nomeado em atendimento a nomeação.

De acordo com Santana (1999), o laudo pericial é resultado de procedimentos sequenciais que são determinados pela indicação do juiz para a peritagem. Diante disso, a autora apresenta um quadro que ilustra o Ciclo de Serviço Pericial, dividindo de maneira genérica o ciclo em duas partes as quais denomina de preliminar e execução.

Figura 1 – Modelo de Ciclo de Serviço Pericial



Fonte: Santana (1999, p 89).

Em relação aos atos de execução, Magalhães *et al.* (2008) descrevem que, inicialmente, o juiz formula os quesitos, pois são os quesitos que indicam o escopo da perícia e, subsequentemente, tem-se as diligências para a obtenção de provas e, posteriormente, o laudo pericial.

Conforme Neves (2000, p.30),

quesitos são perguntas e questionamentos feitos pelas partes ou pelo próprio juiz do feito, cujas respostas darão suporte e embasamento técnico para elucidar o fato litigioso, ou seja, identificar a verdadeira identidade do objeto para subsidiar as partes em suas teses e convicção do juiz para sua decisão.

Entre outras competências compete ao juiz relativamente aos quesitos, conforme descrito no Código de Processo Civil em seu art. 426: a) indeferir quesitos impertinentes; e b) formular aqueles que entender necessários ao esclarecimento da causa. O TP 01 – PERÍCIA CONTÁBIL regulamenta que não havendo quesitos, a perícia será orientada pelo objeto da matéria, se assim decidir quem a determinou.

Segundo a NBC T 13.6 - LAUDO PERICIAL CONTÁBIL, “não pode o perito-contador deixar nenhum espaço em branco no corpo do Laudo Pericial Contábil, bem como adotar entrelinhas, emendas ou rasuras, pois não será aceita a figura da ressalva, especialmente quando se tratar de respostas aos quesitos”. E a NBC TP 01 – NORMA TÉCNICA DE PERÍCIA CONTÁBIL – menciona que “não deve o perito-contador utilizar-se dos espaços marginais ou interlineares para lançar quaisquer escritos no Laudo Pericial Contábil”.

De acordo com Santana (1999), pode se elencar os procedimentos de execução a seguir:

2.2.1 Prova Pericial

A prova pericial é a verificação da verdade ou realidade de certos fatos, efetuada mediante exame por peritos ou técnicos, que buscam auxiliar o juiz a decidir corretamente de acordo com as conclusões apresentadas no laudo.

O Código Civil (Lei 10.406/02) é claro em seu art. 212 quando define os tipos de provas,

Art. 212 – Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

- I – confissão;
- II – documento;
- III – testemunha;
- IV – presunção;
- V – perícia.

Para Ornelas (2003, p. 26), “a função primordial da prova pericial é transformar os fatos relativos à lide, se de natureza técnica ou científica, em verdade formal, em certeza jurídica”. A prova coletada e juntada no processo proporciona fundamentação material a partir da qual o perito expressará sua opinião de forma clara e de fácil entendimento, a fim de fundamentar a decisão judicial. Hoog e Petrenco (2005, p. 129) complementam que “o laudo deve expor, de forma clara e objetiva, a síntese do objeto da perícia, os critérios adotados e as conclusões do perito contábil”.

A prova, tanto num contexto geral quanto jurídico, é o caminho para se verificar a verdade ou a autenticidade de um fato de maneira positiva, clara e

objetiva com a finalidade de convencer o julgador da existência de um direito ou da veracidade de um fato. “Portanto, prova, assim, é a verdade resultante das manifestações dos elementos probatórios, decorrentes do exame, estimação e ponderação desses elementos. Em última análise, é a verdade que nasce da avaliação judicial dos elementos probatórios” (NEVES JÚNIOR *et al.*, 2010, p. 8).

Segundo Lehnen (2001, p.96), “a perícia é prova técnica que, em geral, se soma a outras de forma a trazer um reforço no convencimento do juiz. Entretanto, muitas vezes ela por si só é suficiente para afastar as demais”. Nesse sentido, Ornelas (2003) entende que a prova pericial contábil é uma garantia de defesa ou exigência legal para as pessoas das mais variadas situações econômicas e sociais. “A prova pericial é um instrumento que contribui para a fundamentação da sentença” (PIRES, 2008, p. 57).

2.2.2 Laudo Pericial

Como consolidação da prova pericial passa-se ao descrito como laudo pericial. A Norma Brasileira de Perícia Contábil define e conceitua que “o laudo pericial é peça escrita na qual o perito expressa de forma circunstanciada, clara e objetiva, os resultados fundamentados e suas conclusões” (NBC - TP. 01). Para Caldeira (2000, p. 8), o “laudo pericial é a parte fundamental da perícia, é elaborado pelo perito com o propósito de expressar a sua opinião sobre as questões formuladas nos quesitos”. O autor ainda afirma que o laudo é onde são expostas as operações realizadas sobre a matéria que lhe foi submetida, num parecer fundamentado.

Em seu art. 421, o Código de Processo Civil, Lei Nº 5.869/73 afirma que o juiz nomeará o perito, fixando de imediato o prazo para a entrega do laudo (Lei nº 8.455, de 1992).

Em seu item 80, a NBC TP 01 – Perícia Contábil regula que,

o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil devem 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 e resposta aos quesitos: para o laudo pericial contábil;
- (f) transcrição e resposta aos quesitos: para o parecer pericial contábil, onde houver divergência, transcrição dos quesitos, respostas formuladas pelo perito-contador e as respostas e comentários do perito-contador assistente;
- (g) conclusão;
- (h) anexos;
- (i) apêndices;
- (j) assinatura do perito: fará constar sua categoria profissional de contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, comprovada mediante Declaração de Habilitação Profissional - DHP. É permitida a utilização da certificação digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras - ICP-Brasil.

2.2.3 Sentença

Tendo-se completado os atos executivos, tem-se a seguir a sentença que é função do magistrado. Referente à sentença, o Código de Processo Civil dispõe em seus arts. 128 e 460,

Art. 128 – O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito à lei exige a iniciativa da parte.

[...]

Art. 460 – É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Parágrafo único – A sentença deve ser certa, ainda quando decida relação jurídica condicional.

A sentença é a expressão da vontade da lei, proferida pelo juiz em função da solução de litígio, onde a prova pericial é o instrumento que contribui para a fundamentação da sentença (PIRES, 2005). Ainda, segundo Pires (2005, p. 9), a sentença é “a materialização da percepção do magistrado quanto aos elementos que se relacionam à atuação do perito”.

Conforme se observou na cronologia histórica, a legalização do processo pericial judicial no Brasil se deu a partir do Código de Processo Civil em 1939. A regulamentação da perícia contábil está estabelecida em lei como o Código de Processo Civil e normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Sobre esse assunto, Hoog (2011, p. 2) descreve que,

a perícia judicial contábil possui suas regulamentações no Código de Processo Civil, além de duas normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2009, e, apesar disto, esta nobre prestação de serviços possui um caráter superior, com aspectos científicos de alta precisão e complexidade, que delimitam a função do perito em contabilidade.

O Código de Processo Civil em seu Art. 162 regulamenta que os atos tomados pelos juízes dividem-se em sentenças, decisões interlocutórias e despachos. Em seu art. 139 o Código de Processo Civil descreve os auxiliares, fazendo alusão ao perito,

Art. 139. São auxiliares do juízo, além de outros, cujas atribuições são determinadas pelas normas de organização judiciária, o escrivão, o oficial de justiça, o **perito**, o depositário, o administrador e o intérprete. (grifo nosso).

A seção II, Do Perito, em seus artigos 145, 146 e 147 descreve as funções dos peritos, os requisitos para a nomeação e as obrigações depois da investidura na função, como segue,

Art. 145. Quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito, segundo o disposto no art. 421.

§ 1º Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, devidamente inscrito no órgão de classe competente, respeitado o disposto no Capítulo VI, seção VII, deste Código. (Incluído pela Lei nº 7.270, de 1984)

§ 2º Os peritos comprovarão sua especialidade na matéria sobre que deverão opinar, mediante certidão do órgão profissional em que estiverem inscritos. (Incluído pela Lei nº 7.270, de 1984)

§ 3º Nas localidades onde não houver profissionais qualificados que preencham os requisitos dos parágrafos anteriores, a indicação dos peritos será de livre escolha do juiz. (Incluído pela Lei nº 7.270, de 1984)

Art. 146. O perito tem o dever de cumprir o ofício, no prazo que lhe assina a lei, empregando toda a sua diligência; pode, todavia, escusar-se do encargo alegando motivo legítimo.

Parágrafo único. A escusa será apresentada dentro de 5 (cinco) dias, contados da intimação ou do impedimento superveniente, sob pena de se reputar renunciado o direito a alegá-la (art. 423). (Redação dada pela Lei nº 8.455, de 1992)

Art. 147. O perito que, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas, responderá pelos prejuízos que causar à parte, ficará inabilitado, por 2 (dois) anos, a funcionar em outras perícias e incorrerá na sanção que a lei penal estabelecer.

O Código de processo Civil, em seus artigos 420, 421 menciona que a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Os elementos até aqui descritos com base na revisão feita na literatura, levam a identificação da função social da perícia contábil, permitindo-se constatar a existência de comunicação entre o fazer pericial e os fins a serem atingidos enquanto ferramenta de esclarecimento dos fatos contábeis. Isso põe em relevo a função comunicativa da perícia contábil, a qual pode encontrar fundamento na teoria da ação comunicativa de Jürgen Habermas.

2.3 TEORIA DA AÇÃO COMUNICATIVA

Tendo em vista um dos objetivos específicos deste estudo, fez-se uma revisão de conceitos da Teoria da Ação Comunicativa de Jürgen Habermas, filósofo e sociólogo alemão, nascido em Düsseldorf, Alemanha, no ano de 1929, representante da Escola de Frankfurt, tendo seu nome associado à teoria crítica escrita por Horkheimer em 1937 (SILVA; RIBEIRO FILHO, 2007).

De acordo com Silva e Ribeiro Filho (2007, p. 4),

Habermas encontra consonância com a teoria crítica, porém, rompe com alguns paradigmas estabelecidos em seus antecessores frankfurtianos, especificamente no que se refere ao estabelecimento de um paradigma da linguagem ao invés do paradigma do trabalho.

Em relação ao surgimento da teoria da ação comunicativa, Ludícibus *et al.* (2011, p. 8) descrevem que esta teoria teve como base a teoria crítica

[...] formulada inicialmente por Horkheimer, intenta trazer para o mesmo plano as formulações teóricas e as observações empíricas, discutindo-as na perspectiva da ação libertadora e da promoção do ser humano, imbricando a observação, a descrição, a explicação e a transformação dos fenômenos, voltados para a promoção da vida em sociedade. Trata-se, sem dúvida, de moldar “uma ciência social útil”, no sentido de que seja indutora da melhoria das condições de vida das pessoas. Tal projeto, por outro lado, implicou a necessidade de estabelecer uma “teoria do agir comunicativo”, pois na base da interação humana bem-sucedida subjaz um processo de comunicação efetivo e também bem-sucedido.

Gilbert e Rasche (2007) associam a Teoria da Ação Comunicativa à contabilidade social, asseverando que Habermas apresenta esta teoria como os interlocutores usam a argumentação para descrever como eles podem chegar a uma compreensão compartilhada da situação e resolver os conflitos sobre as normas e valores. Habermas (1996) argumenta que toda a pretensão de validade de acerto normativo depende de um entendimento mútuo alcançado pelos indivíduos em argumento.

Como definição, a Teoria do Agir Comunicativo trata do conceito da ligação entre sistemas e mundo da vida. Habermas (2012b, p. 288) argumenta que “tais tarefas exigem cooperação, podendo ser dominadas de modo mais ou menos econômico e de modo mais ou menos efetivo. Tarefas simples, [...] exigem a cooperação adequada das atividades de diferentes pessoas”. O autor descreve de

forma resumida o que chama de “base de validade do discurso” onde enuncia os principais pontos ou pretensões de validade para um processo comunicacional efetivo (HABERMAS, 2002, p.12),

- (a) Enunciar de uma forma inteligível;
- (b) Oferecer ao ouvinte algo que possa compreender;
- (c) Fazer-se a si próprio, desta forma, entender;
- (d) Atingir seu objetivo de compreensão junto ao outro.

[...]

Em todo esse processo o falante deve escolher uma forma de expressão inteligível (verständlich), de forma a que tanto ele como o ouvinte possam compreender-se um ao outro.

Gonçalves (1999, p. 9) assinala que “Habermas propõe um modelo ideal de ação comunicativa, em que as pessoas interagem e, através da utilização da linguagem, organizam-se socialmente, buscando o consenso de uma forma livre de toda a coação externa e interna”.

Esse modelo ideal de ação comunicativa é proposto por Habermas (2002, p. 96). Este afirma que,

[...] um ato de fala se adéqua a uma base já existente [...]. As nossas reflexões levam-nos assim a dois resultados provisórios:

- a. Um ato de fala é bem sucedido, ou seja, cria uma relação interpessoal que o *F* pretende estabelecer se for:
 - Compreensível e aceitável;
 - Aceito pelo ouvinte.
- b. A aceitabilidade de um ato de fala depende (entre outras coisas) do cumprimento de dois pressupostos pragmáticos:
 - a existência de contextos restritos típicos dos atos de fala (regra preparatória) e
 - um compromisso reconhecível da parte do falante no sentido de cumprir certas obrigações típicas dos atos de fala (regra essencial, regra da sinceridade);
- c. A força ilocutória de um ato de fala consiste na sua capacidade de levar um ouvinte a agir na condição de compromisso assinalado pelo falante ser sincero:
 - no caso dos atos de fala institucionalmente dependentes o falante pode retirar esta força obrigatória das normas existentes;
 - no caso dos atos de fala institucionalmente independentes o falante pode desenvolver esta força através da motivação do ouvinte para o reconhecimento das pretensões de validade.
- d. O falante e o ouvinte podem motivar-se reciprocamente para reconhecer as pretensões de validade devido ao fato de o conteúdo do compromisso do falante ser determinado por uma forma específica de apelo a uma pretensão de validade tematicamente salientada, em que o falante, de uma forma que pode ser testada, assume:
 - com uma pretensão de verdade, obrigações de fornecer fundamentos;
 - com uma pretensão de acerto, obrigação de fornecer justificações;
 - com uma pretensão de sinceridade, obrigação de demonstrar a sua fiabilidade.

O modelo ideal de ação comunicativa afirmada por Habermas compreende a comunicação entre falante e ouvinte ou ouvintes, em que se busca o entendimento e a veracidade dos fatos comunicados e a compreensão pelos ouvintes se baseiam nas regras que podem ser preparatórias; essenciais e da sinceridade. O autor ainda trata da força ilocutória que leva o ouvinte a agir ou não de acordo com o falado no ato de interlocução.

Na Figura 2 é possível observar o contexto da linguagem de Habermas, apresentado em Kelm (2004, p.14).

Figura 2 – O Contexto da Linguagem de Habermas



Fonte: Kelm (2004, p. 14).

Em relação à ação comunicativa, Kelm (2004), ao sistematizar a Figura 2 representando o contexto da linguagem de Habermas, identifica a atuação dos sujeitos/atores do sistema e mundo da vida.

A interação entre mundo da vida e sistema é o ponto de equilíbrio na sistematização da Figura 2. Kelm (2004) representa, assim, as ideias de Habermas visando demonstrar a necessidade da ação comunicativa no mundo social.

Para Habermas (1989, p. 82), “as entidades e fatos são independentes, num sentido inteiramente distinto, de tudo aquilo que atribuímos ao mundo social [...] as normas dependem de que as relações interpessoais ordenadas de maneira legítima não cessem de ser reproduzidas”.

Habermas (1993, p. 105) ainda apresenta a seguinte reflexão:

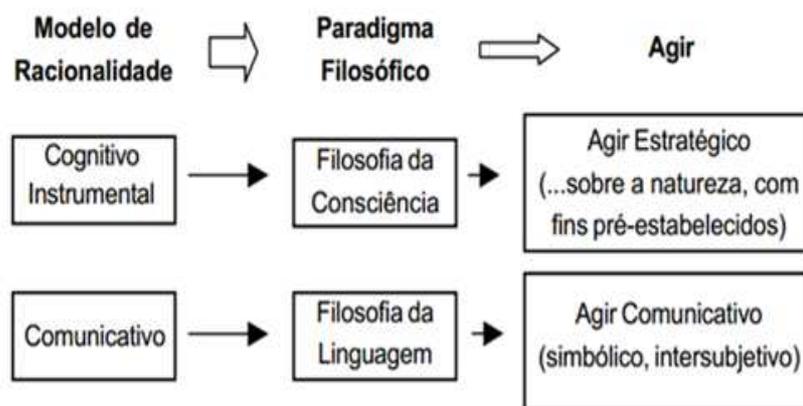
Em primeiro lugar, eu não afirmo que as pessoas gostariam de agir comunicativamente, mas que elas *são obrigadas* a agir assim. [...] quando os indivíduos e os grupos querem cooperar entre si, isto é, viver pacificamente com o mínimo de emprego de força, são obrigados a agir comunicativamente. Existem funções sociais elementares que, para serem preenchidas, implicam necessariamente o agir comunicativo. Em nossos mundos da vida, compartilhados intersubjetivamente e que se sobrepõem uns aos outros, está instalado um amplo pano de fundo consensual, sem o qual a prática cotidiana não poderia funcionar de forma nenhuma (grifo do autor).

Ao tratar do conceito de racionalidade comunicativa e do cunho social da teoria de Habermas, Travessini (2011, p. 16) descreve que,

ao promover a reconstrução teórica do conceito de razão moderna, Habermas se ocupa em explicitar os alcances e limites da dimensão social implicada no conceito denominado por ele de racionalidade comunicativa. Bem compreendido que a dimensão social implicada na reconstrução teórica habermasiana tem como pressuposto paradigmático garantir a interação entre sujeitos/atores sociais vinculados a tradições socioculturais distintas entre si, que necessitam, porém estabelecer as bases do entendimento intersubjetivo lançando mão da dimensão discursiva e/ou linguística implicada na racionalidade.

Kelm (2004, p. 7) “apresenta um modelo teórico abrangente no qual propõe uma estrutura que concatena um modelo de racionalidade, um paradigma filosófico e um modo de agir dos atores sociais”.

Figura 3 – O Modelo da Linguagem de Habermas



Fonte: Kelm (2004, p. 8).

Nesta proposição existem dois modelos de racionalidade, entendida esta como o modo pelo qual o conhecimento é adquirido e utilizado, a saber, a Cognitiva e Instrumental e a Racionalidade Comunicativa (KELM 2004).

Ao explicar o modelo, Kelm (2004, p. 9) menciona,

Como Razão Cognitiva Instrumental tem-se a Filosofia da Consciência ou do Sujeito, segundo a qual a percepção da realidade se dá em uma relação sujeito/objeto, processada cognitivamente, isoladamente e centrada no sujeito. Já a Razão Comunicativa pede um paradigma da linguagem ou comunicação, posto ser necessário começar pelo esclarecimento das relações comunicativas entre os sujeitos e, desta forma, está centrada na intersubjetividade. O terceiro módulo do modelo conceitual de Habermas refere-se aos possíveis objetivos dos atos de fala, ou, em termos mais amplos, às consequências pretendidas a partir do uso da linguagem, o qual pode ser entendido como uma ação entre sujeitos, isto é, uma ação social.

O autor a partir do modelo de racionalidade da Figura 3 aplica o definido por Habermas no intuito de descrever as diferenças entre Razão Cognitiva Instrumental e Razão Comunicativa, afirmando ainda que ação social ocorre mediante os atos da fala, com a finalidade de compreensão entre os envolvidos no discurso.

Habermas (2002, p. 93-96) descreve a racionalidade como princípio básico da comunicação, definidos por 4 (quatro) tipos,

- (i) racionalidade discursiva e reflexão “[...] dizemos que não só se comporta racionalmente como é também racional se puder comprovar a sua orientação para as pretensões de validade. A esse tipo de racionalidade chamamos de *imputabilidade*”;
- (ii) racionalidade epistemológica “O nosso conhecimento é reforçado por proposições ou juízos, ou seja, por essas unidades elementares que podem ser verdadeiras ou falsas [...] o conhecimento é intrinsecamente de natureza linguística”;
- (iii) racionalidade teleológica “toda a ação é intencional [...] a ação apresenta uma estrutura teleológica na medida que todas as ações-intenções tem por finalidade alcançar a realização de um objetivo preestabelecido”
- (iv) e racionalidade comunicativa “racionalidade característica, inerente não à linguagem como tal mas sim à utilização comunicativa das expressões linguísticas, que não pode ser reduzida”.

Em relação à compreensão de uma ação necessária entre ator e intérprete, Habermas (2012a, p. 198), descreve “para que uma ação possa ser interpretada [...], é preciso haver padrões de julgamento que o ator e seu intérprete aceitem em igual medida como válidos, ou seja, como parâmetros de um julgamento objetivo ou imparcial”.

Silva *et al.* (2008, p. 8) afirmam que “Habermas descreve em sua Teoria da Ação Comunicativa, a inquietação no que concerne aos efeitos do positivismo nas sociedades modernas, onde encontra-se em vigência uma razão técnica e instrumental”. Esta descrição leva como consideração o positivismo de Comte, onde

se busca explicar as coisas mais praticas como as leis, as relações sociais, a ética e a moral.

A respeito da confiança que se deve ter nas informações, Habermas (2012a, p. 32) menciona que “a relação estreita entre saber e racionalidade permite supor que a racionalidade de uma exteriorização depende da confiabilidade do saber nela contido”.

A relação da razão comunicativa e racionalidade é explicada por Moreira e Vasconcelos (2006) como segue,

A razão comunicativa amplia a racionalidade para além dos aspectos estritamente instrumentais, isto é, abrange esferas de ação do universo social e pessoal, movendo a possibilidade de discussão e entendimento para questões que dizem respeito à interação simbólica entre os sujeitos, como as de caráter ético-moral.

A ação comunicativa se apoia na racionalidade motivadora de atos de entendimento. Essa racionalidade tem a sua motivação nas condições requeridas para um acordo obtido de modo comunicativo (LIMA; LIMA; MOREIRA, 2010). Esta posição se coaduna à função do perito, na medida em que Magalhães *et al.* (2008, p. 12) consideram-na “como um trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião, e acrescentam que se destina a orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato”.

Ainda visando identificar a proximidade entre a Teoria da Ação Comunicativa e a perícia contábil, lê-se em Habermas (2004, p 106) que,

[...] toda intenção de ação aspira à realização de uma meta estabelecida. A racionalidade do agir não se mede, por sua vez, pelo fato de o estado que surge factualmente no mundo como consequência da ação coincidir com o estado intencionado e preencher as condições de sucesso correspondentes, mas pelo fato de o ator ter alcançado esse resultado com base em meios deliberadamente escolhidos e empregados.

Observa-se que estas características do agir comunicativo descrevem a ação do perito, enquanto traduz as informações técnicas contábeis observando as normas e diretrizes com a finalidade de responder aos quesitos prefixados pelo juiz e partes interessadas no processo. Nessa dimensão a Teoria da Ação Comunicativa pode ser compreendida a partir de conceitos simples como “falar” e “agir”, que tratam do

ato de comunicar-se, nas “interações mediadas pela linguagem, esses dois tipos de ação encontram-se ligados entre si” (LIMA; LIMA; MOREIRA, 2010, p. 14). A contabilidade crítica, segundo Silva *et al.* (2008), encontra conforto na Teoria da Ação Comunicativa, pela necessidade de melhoria de comunicação, surgindo no meio contábil uma visão de linguagem e comunicação.

Seguindo esse raciocínio, Albuquerque *et al.* (2007) afirmam que,

[...] a aplicação da teoria habermasiana na contabilidade passa a ser encarada como uma possibilidade de atuação na qual a partir dos conceitos de linguagem comunicativa e ação emancipatória, compreendidos em Habermas, se possa encarar o processo de comunicação contábil como um processo de interação sujeito-sujeito, que além da informação, contribui na emancipação do ambiente social dos usuários (encarados como sujeitos ativos) da contabilidade.

A apresentação dos principais elementos que embasam a Teoria da Ação Comunicativa de Habermas nesse estudo se justifica em razão da proximidade desta com a atividade desenvolvida pelo perito contábil ao elaborar o seu laudo pericial. Assim, pode se observar no Quadro 3 os pontos de convergência existentes entre o trabalho pericial contábil e os ditames de fundamentação da Teoria de Habermas.

Quadro 3: Proximidade da Ação Comunicativa e a Perícia Contábil.

Teoria da ação comunicativa	Perícia contábil
Habermas (2002, p. 12) apresenta os principais pontos ou pretensões de validade para um processo comunicacional: (a) Enunciar de uma forma inteligível; (b) Oferecer ao ouvinte algo que possa compreender; (c) Fazer-se a si próprio, desta forma, entender; (d) Atingir seu objetivo de compreensão junto ao outro. [...] Em todo esse processo, o falante deve escolher uma forma de expressão inteligível (verständlich), de forma a que tanto ele como o ouvinte possam compreender-se um ao outro.	Para Alberto (2002, p. 51), são objetivos específicos da perícia contábil: a) a informação fidedigna; b) a certidão, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto; c) o esclarecimento e a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto; d) o fundamento científico da decisão; e) a formulação de uma opinião ou juízo técnico; f) a mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o <i>quantum</i> monetário do objeto; e g) trazer à luz o que está oculto por inexatidão, erro, inverdade, má-fé, astúcia ou fraude.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Habermas (2002) e Alberto (2002).

Há que se notar que a relação de proximidade da Teoria da Ação Comunicativa com a prática pericial fica caracterizada quando se observa o trabalho pericial na formação de opinião para esclarecimento de litígio. A função social descrita por Habermas na definição do “mundo da vida” e o “sistema” subsidiados

pela mensuração dos fatos sociais advindos das transformações dos dados sociais tem sua aplicação na peritagem, conforme apresentado no Quadro 3.

O equilíbrio depende de uma reciprocidade entre todos os elementos do sistema social. Ao emitir a sua opinião através do laudo pericial, o perito não só responde aos quesitos, mas também atua como tradutor da linguagem contábil a fim de fornecer entendimento ao magistrado e as partes envolvidas no processo.

O modelo ideal de ação comunicativa evidencia-se com as ações do perito, quando este opina a respeito dos fatos contábeis procurando ser compreensível; aceito pelo ouvinte (magistrado e partes); com uma pretensão de verdade, obrigações de fornecer fundamentos; com uma pretensão de acerto, obrigação de fornecer justificações; com uma pretensão de sinceridade, obrigação de demonstrar a sua fiabilidade.

Além do marco teórico até aqui apresentado, complementa-se a revisão da literatura com uma revisão empírica em que são detalhados resultados de pesquisas desenvolvidas na área de perícia contábil (Quadros 4 e 5).

2.4 PESQUISAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS SOBRE PERÍCIA CONTÁBIL

Estudos contemporâneos publicados em revistas nacionais e internacionais mostram o interesse dos pesquisadores no tema em pauta.

Estudos sobre a importância, a necessidade e as condições de ensino da disciplina de perícia contábil foram desenvolvidos por autores como Rezaee e Burton (1997); Carnes e Gierlasinski (2001); Peleias *et al.* (2003); Rezaee, Crumbley e Elmore (2004); Digabriele (2007; 2008; 2010); Seda e Peterson (2009); Limongi e Miguel (2010); Okoye e Yohanna (2011); Huber (2011; 2012); Carpenter, Durtschi e Gaynor (2011).

Os estudos em fraudes (DIGABRIELE, 2009, 2008; ENYI, 2008; WEBINGER, 2011; MEDEIROS; SERGIO; BOTELHO, 2007; SANCHES, 2012; HOLLIE; NICHOLLS; YU, 2011; KOH; AROKIASAMY; SUAT, 2009; BRESSLER, 2011; RAMASWAMY, 2007; BENEISH; NICHOLS; LEE, 2011) após os escândalos de empresas como Xerox, Enron, Worldcom entre outras, trouxeram à tona a

necessidade do fortalecimento da função do perito contábil em todo o mundo, como descritos pelos autores citados. Estes estudos discutem a necessidade de implantação da técnica da peritagem inclusive na China, Turquia e Filipinas (BEJA, 2007; HAO, 2010; ELITAS; KARAKAÇ; GORGULU, 2011; RENZHOU, 2011).

Yamaguchi (2001), Mazumder (2011), Elitas, Karakaç e Gorgulu (2011), Huber (2012) e Ojo (2012) analisaram as funções dos peritos e a necessidade da perícia. Gilbert (2007) apresenta a teoria de Habermas como um ponto de apoio para o conhecimento ético e social da contabilidade, por meio da Certificação SA 8000.

O Quadro 4 apresenta estudos sobre perícia contábil, compreendendo o período de 1999 a 2011, obtidos em periódicos contábeis classificados no sistema *Qualis* da Capes.

Quadro 4: Artigos nacionais sobre perícia contábil

ANO	AUTOR/TITULO	OBJETIVO
1999	Marco Antônio Amaral Pires A Perícia Contábil: Reflexão sobre seu verdadeiro significado e importância	O trabalho discute o verdadeiro significado e importância da perícia contábil nas relações sociais e trabalhistas apresentando um estudo de caso como parte prática da perícia discutindo as várias fases de um trabalho pericial.
2000	Sidenei Caldeira A Influência do Laudo Pericial Contábil na Decisão dos Juizes em Processos nas Varas Cíveis	O objetivo do trabalho consistiu em verificar a influência do laudo pericial contábil na decisão dos juizes em processos nas varas cíveis das comarcas de Santa Maria e Santiago/RS.
2001	Achiles Yamaguchi Caminhos da Perícia Judicial	Este trabalho sobre as finalidades e funcionamento da perícia contábil discute as funções do expert.
2003	Ivam Ricardo Peleias Martinho Maurício Gomes de Ornelas Marcelo Rabelo Henrique Elionor Farah Jreige Weffort Análise das Condições de Ensino de Perícia Contábil em Cursos de Ciências Contábeis na Grande São Paulo	O objetivo desta pesquisa foi identificar e analisar as condições de ensino de Perícia Contábil em cursos de Ciências Contábeis na grande São Paulo.
2005	Edjan Baldo de Carvalho Claudio Marques Perícia Contábil nas Relações de	O artigo teve como foco de estudo a perícia na fase de liquidação de obrigações constantes no título executivo

	Trabalho em Processos Judiciais	
2005	<p>Thaís Alves Medeiros Idalberto José das Neves Júnior</p> <p>A Qualidade do Laudo Pericial Elaborado pelo Perito Contador na Visão de Magistrados do Rio de Janeiro e Brasília</p>	O objetivo do estudo consistiu em verificar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos peritos contadores na visão daqueles que mais se utilizam dos seus serviços: os magistrados.
2006	<p>Edilson Paulo Jacqueline Veenroso Alves da Cunha Roberta Carvalho de Alencar Eliseu Martins</p> <p>As Práticas dos peritos contadores na apuração de haveres</p>	O estudo teve a finalidade de verificar as principais práticas de mensuração que vêm sendo utilizadas pelos peritos contadores no Brasil, no momento da apuração de haveres em processos judiciais, cuja finalidade é a retirada de sócio por vontade própria ou não.
2007	<p>Andressa Kely de Medeiros Lucicleia de Moura Sergio Ducineli Régis Botelho</p> <p>A Importância da Auditoria e Perícia para o Combate a Fraudes e Erros na Contabilidade das Empresas</p>	Este trabalho teve como objetivo identificar a diferença entre fraude e erro, encontrar as “brechas” que possibilitam que isso ocorra, quais seus efeitos etc.
2007	<p>Mabelle Martinez Montandon Jose Ricardo Maia de Siqueira Pierre Ohayon</p> <p>Avaliação de Empresas em Perícias Contábeis: Um Estudo de Casos</p>	O artigo aborda a aplicação da perícia contábil na avaliação de empresas.
2007	<p>Terezinha Balestrin Cestare Ivam Ricardo Peleias Martinho Maurício Gomes de Ornelas</p> <p>O Laudo Pericial Contábil e sua Adequação às Normas do Conselho Federal de Contabilidade e à Doutrina: Um Estudo Exploratório</p>	O trabalho procurou avaliar como os peritos contábeis de uma esfera judiciária elaboram seus laudos e, também, verificar se há diferenças expressivas entre a prática e as proposições da doutrina e do CFC.
2008	<p>Jairo Silva Lima Francisco José de Araújo</p> <p>O Mercado de Trabalho da Perícia Contábil</p>	O objetivo deste trabalho foi discutir as mudanças na Perícia Contábil e no mercado de Trabalho.
2010	<p>Luiz Roberto Duran Leitão Júnior Vilma Geni Slomski Janete De Fátima Mendonça Ivam Ricardo Peleias</p>	O estudo teve por objetivo conhecer e analisar a percepção de um magistrado de uma comarca de São Paulo sobre a importância da perícia contábil, procurando apontar qual é a função do laudo pericial no processo de tomada de decisão judicial.

	A Informação Contábil no Âmbito da Magistratura: A Percepção de Juízes Sobre o Papel do Laudo Pericial no Processo de Tomada de Decisão Judicial	
2010	Bernadete Limongi Marco Antônio Bisca Miguel O Impacto da Atividade Lúdica no Desempenho de Alunos que Cursam a Disciplina “Perícia Contábil” em Cursos de Graduação em Contabilidade Oferecidos por IES da Grande Florianópolis – SC.	O estudo tem como principal objetivo avaliar o impacto da atividade lúdica “baralho de perícia contábil” (bp) no desempenho de alunos que cursam a disciplina Perícia Contábil (dpc) em cursos de graduação em Contabilidade oferecidos por Instituições de Ensino Superior (IES) da Grande Florianópolis.
2011	Idalberto José das Neves Júnior André Luiz Cordeiro Cavalcanti Elisangela Batista Ribeiro Moacenera Cardoso da Silva Perícia Contábil na Justiça do Trabalho: estudo sobre a qualidade e relevância do trabalho do perito contador, a partir da opinião de juízes que atuam na primeira instância da Justiça do Trabalho.	O artigo evidencia aspectos relacionados à qualidade e à relevância do trabalho do perito contador em litígios da área trabalhista.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 4 onde se encontram compilados os artigos nacionais sobre a Perícia Contábil, é possível perceber o interesse dos pesquisadores pela verificação da qualidade dos laudos periciais; o comprometimento dos peritos em relação a legislação (prática e proposição da doutrina); a influência do laudo pericial contábil na decisão dos juízes; tendência na mudança do mercado de trabalho (perícias administrativas e judiciais); a percepção dos magistrados sobre a importância da perícia contábil. Esses objetivos estão inseridos no contexto desta pesquisa e são objeto de análise no capítulo 4.

Ainda no Quadro 4 observam-se artigos sobre o funcionamento da perícia e as funções do perito; identificação das condições do ensino de perícia contábil; a perícia na fase de liquidação de obrigações constantes no título executivo; práticas de mensuração no momento de apuração de haveres em processos judiciais; na avaliação de empresas e o impacto de atividades lúdicas no ensino de perícia contábil. A importância da perícia contábil nas relações sociais e como ferramenta

dessas relações é evidenciada nos artigos de Pires (1999) e Lima e Araújo (2008), onde os autores destacam a função social da perícia contábil.

No Quadro 5 constam artigos internacionais desenvolvidos sobre o tema perícia contábil compreendo o período de 2001 a 2013.

Quadro 5: Artigos internacionais sobre perícia contábil

ANO	AUTOR/TITULO	OBJETIVO (tradução livre)
2001	Kay C. Carnes Norman J. Gierlasinski O conhecimento em Perícia Contábil: Finalmente suprirá as demandas? <i>(Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?)</i>	Este trabalho examina o desencontro entre a oferta e demanda de auditores com conhecimentos de contabilidade forense. Reguladores continuam a responsabilizar os auditores na detecção de fraudes em demonstrações financeiras e organizações
2004	Zabihollah Rezaee Larry Crumbley Robert C. Elmore Educação Contabilidade Forense: Uma pesquisa com acadêmicos e profissionais. <i>(Forensic Accounting Education: A Survey Of Academicians And Practitioners)</i>	O artigo objetiva determinar a importância e a relevância da oferta de ensino em contabilidade forense.
2006	O. Ronald Gray Stephanie D Moussalli Contabilidade Forense e Auditoria Unidas Novamente: Uma Perspectiva Histórica <i>(Forensic Accounting And Auditing United Again: A Historical Perspective)</i>	Este trabalho é uma revisão histórica e comentários sobre a relação entre contabilidade forense e auditoria. Nos primeiros anos da profissão contábil, quando a fraude descoberta foi reconhecida como sendo um dos principais objetivos da auditoria financeira, a contabilidade forense era parte integrante da contabilidade.
2007	James A. DiGabriele Fishbowl o contador forense: Existem diferenças nos pontos de vista das aptidões relevantes de um contador forense entre profissionais, acadêmicos e usuários de serviços de contabilidade forense? <i>(Fishbowl the Forensic Accountant: Are There Differences in the Views of the Relevant Skills of a Forensic Accountant Among Practitioners, Academics and Users of Forensic Accounting Services).</i>	O autor realizou uma pesquisa nos Estados Unidos entre profissionais, acadêmicos e usuários dos serviços de contabilidade forense, para determinar se há diferenças nas habilidades profissionais consideradas relevantes na literatura.
2007	Vinita Ramaswamy Novas Fronteiras: Capacitação de contabilistas forense dentro dos cursos de Contabilidade <i>(New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting</i>	Contabilistas recentemente tem sido objeto de publicidade desagradável após o colapso da Enron e de outras grandes empresas. Houve uma infinidade de falhas contábeis e lançamentos fraudulentos referentes a ganhos. Como o FASB luta para eliminar lacunas em contabilidade, e a SEC tenta criar salvaguardas para a governança

	<i>Program)</i>	corporativa, um grupo de contabilistas foi ajudar corporações e investidores a restabelecer a confiança nas demonstrações financeiras.
2007	Dirk Ulrich Gilbert Andreas Rasche Ética do Discurso e responsabilidade social - a ética da SA 8000 <i>(Discourse Ethics And Social Accountability – The Ethics Of SA 8000)</i>	Estudo com base em conhecimentos teóricos da ética do discurso como desenvolvidos por Jürgen Habermas, que delineiam uma proposta para desenvolver a institucionalização do social na contabilidade de empresas multinacionais (EMNs) por meio de "Responsabilidade Social 8000" (SA 8000).
2008	James A. DiGabriele Uma investigação empírica das aptidões relevantes aos contadores forenses <i>(An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants)</i>	A pesquisa examinou profissionais, acadêmicos e usuários dos serviços de contabilidade forense nos EE.UU. para determinar se há diferenças relevantes nas habilidades profissionais sugeridas na literatura.
2008	Enyi Patrick Enyi Detecção das causas dos desvios em saídas operacionais das indústrias: Uma Abordagem sobre a Investigação Forense Contábil. <i>(Detecting Causes of Variances in Operational Outputs of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach.</i>	O estudo procura mostrar que a aplicação de métodos forenses na investigação de fraudes de processo de fabricação não pode seguir uma única direção, mas tem de incluir alguns ou todos os elementos do procedimento.
2008	Enyi Patrick Enyi Contabilidade Forense e Auditoria: comparados e contrastados com a contabilidade tradicional e auditoria <i>(Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing)</i>	Neste artigo o autor começa por definir contabilidade forense e descrever as diferenças desta com a contabilidade tradicional e a auditoria. O documento explica então o papel de contadores forenses. Isso inclui o conhecimento e as habilidades de identificação que os contadores forenses deverão possuir.
2008	James A. DiGabriele Implicações de prescrições regulamentares e as normas de auditoria sobre a Evolução da Contabilidade Forense no processo de auditoria <i>(Implications of Regulatory Prescriptions & Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Process)</i>	Este estudo trata de uma pesquisa nos Estados Unidos entre os acadêmicos de contabilidade, contadores e auditores forenses, para determinar se há acordo em que as habilidades de contabilidade forense podem realmente ter um lugar no paradigma de auditoria atual.
2009	Adrian Nicholas Koh Lawrence Arokiasamy Cristal Lee Ah Suat Contabilidade Forense: Aceitação Pública com Ocorrência de Detecção de Fraude <i>(Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection)</i>	O estudo desenvolvido na Malásia busca mostrar a importância da detecção de fraudes para as empresas se fortalecerem e serem mais competitivas nos negócios.
2009	A.A Owojori T. O. Asaolu O papel da contabilidade forense na	Este artigo discute o conceito e o papel da contabilidade forense na resolução dos problemas e polêmicas do mundo corporativo. Com o crescimento das sociedades anônimas e o grande

	<p>resolução dos problemas e polêmicas do Mundo Corporativo <i>(The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World)</i></p>	<p>aumento no número de investidores se verificaram que nas modernas organizações as fraudes corporativas são sofisticadas e bem administradas por empresários, gestores e políticos para mencionar apenas alguns</p>
2009	<p>Michael Seda Bonita Peterson</p> <p>Estado em contabilidade forense nos níveis da Graduação/Pós-Graduação nas Universidades e a necessidade relacionada à mudança no modelo educacional utilizadas nos currículos da Contabilidade <i>(State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model Used in the Accounting Curriculum)</i></p>	<p>Esta pesquisa histórica explora o conteúdo do curso relacionado, atividades de aprendizagem, teorias educacionais e métodos de avaliação atualmente utilizadas, a fim de melhorar a educação contábil do futuro contador forense e de governança corporativa relacionada.</p>
2009	<p>James A. DiGabriele</p> <p>Combinando elementos do triângulo Fraude e Ceticismo profissional na valorização dos lucros cessantes <i>(Combining Elements of the Fraud Triangle and Professional Skepticism in the Valuation of Lost Profits)</i></p>	<p>Contadores Forenses são frequentemente contratados para revisão nos casos de cessação de negócios ou reclamações sobre lucros cessantes para demandas de seguro. Diante disso, o autor procurou introduzir considerações adicionais na aplicação de metodologias para calcular lucros cessantes em questões relacionadas com seguro.</p>
2010	<p>Xianghua Hao</p> <p>Análise da necessidade de desenvolver a Contabilidade Forense na China <i>(Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China)</i></p>	<p>A partir do conceito de contabilidade forense, e pelas discussões sobre informações contábeis fraudulentas, a limitação das leis e normas contábeis, as deficiências na auditoria tradicional e a falta de normatização contabilidade forense na China, explicam a elaboração deste artigo.</p>
2010	<p>James A. DiGabriele</p> <p>Um estudo de caso de mediação financeiro para contador forense <i>(A Teaching Case on Financial Mediation for the Forensic Accountant)</i></p>	<p>O artigo apresenta um estudo de caso de mediação financeira em razão de litígio matrimonial.</p>
2010	<p>Hussain, Syed Azfar</p> <p>A aplicação da Lei de Benford em Contabilidade Forense: uma análise dos dados em linhas de crédito <i>(The Application of Benford's Law in Forensic Accounting: An Analysis of Credit Bureau Data)</i></p>	<p>A pesquisa realizada apresenta uma aplicação da Análise de Benford como uma ferramenta útil para identificar contas suspeitas e manipulações.</p>
2011	<p>Wm. Dennis Huber</p> <p>Uma Comparação de empresas de contabilidade forense nos Estados Unidos <i>(A Comparison Of Forensic accounting Corporations In The United States)</i></p>	<p>O artigo objetiva apresentar uma comparação detalhada das corporações de contabilidade forense, sua história empresarial e as qualificações de diretores e funcionários.</p>
2011	<p>Cemal Elitaş Mehtap Karakoç Emre Görgülü</p> <p>Postura de Instrutores de contabilidade</p>	<p>Este estudo visa verificar o grau de conscientização dos profissionais de contabilidade com a profissão de contador forense, pois essa profissão ainda não tem sido aplicada na Turquia.</p>

	para profissionais de contabilidade forense: Exemplo da Turquia (<i>Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey</i>)	
2011	Tina D. Carpenter Cindy Durtschi Lisa Milici Gaynor Os benefícios incrementais de um Curso de Contabilidade Forense no ceticismo e fraude relacionados a Acórdãos (<i>The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments</i>)	Neste trabalho os autores comparam o desempenho dos alunos que fazem um curso de contabilidade forense e um grupo de estudantes destreinados. Ou seja, os alunos que acabaram de concluir uma formação em auditoria tradicional, mas não estão matriculados em um curso de contabilidade forense, e um grupo de especialistas em fraudes.
2011	Dana Hollie Curtis Nicholls Shaokun Carol Yu Um Exame Contábil Forense de Fraude em Relatórios Financeiros no nível de segmento (<i>A Forensic Accounting Examination of Financial Reporting Fraud at the Segment Level</i>)	O objetivo deste estudo é avaliar fraudes em relatórios financeiros que ocorreram em diversos segmentos. Apresenta uma análise de fraude no nível do segmento em nove grandes corporações. Infelizmente, a fraude muitas vezes é agrupada com os casos de fraude nos nível da empresa, sem referência específica a nenhuma atitude errada que ocorreu no nível do segmento.
2011	James A. DiGabriele Uma observação das diferenças na objetividade e transparência dos peritos Contábeis (<i>An Observation of Differences in the Transparent Objectivity of Forensic Accounting Expert Witnesses</i>)	Este artigo examina a visão de contadores forenses, advogados e acadêmicos de ciências contábeis sobre a percepção de transparência do perito contador.
2011	Dong Renzhou Pesquisa sobre as funções jurídicas da Contabilidade Forense (<i>Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting</i>)	O artigo explora as funções jurídicas processuais da contabilidade forense para o fornecimento de pista básica para se estabelecer um sistema de contabilidade forense tendo como características as necessidades contábeis na China.
2011	Emma lOkoye JuguYohanna G. Sr. Uma investigação empírica das aptidões relevantes de contadores forenses na Nigéria (<i>An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants in Nigeria</i>)	Os pesquisadores investigaram se os pontos de vista das competências relevantes de contadores forenses diferem entre os profissionais de contabilidade forense, acadêmicos de contabilidade e usuários de serviços de contabilidade forense.
2011	Linda Bressler Investigação Forense: A importância dos Sistemas de Informações Contábeis (<i>Forensic Investigation: The Importance Of Accounting Information Systems</i>)	O estudo trata de fraudes financeiras, explicando os sistemas de informações contábeis e os procedimentos seguidos por contadores forenses ao lidar com estas fraudes.

2011	<p>Messod Daniel Beneish Craig Lee Nichols Charles M.C. Lee</p> <p>Para pegar um ladrão: a contabilidade forense pode ajudar na previsão da devolução do investimento? <i>(To Catch a Thief: Can Forensic Accounting Help Predict Stock Returns?)</i></p>	Os autores do estudo exploram as implicações de um modelo de detecção de manipulação de ganhos para investidores de capital.
2011	<p>Mehadi Masud Mazumder</p> <p>Contabilidade Forense - uma abordagem investigativa de Contabilidade <i>(Forensic Accounting - An Investigative Approach of Accounting)</i></p>	O estudo abrange o significado, importância e abrangência da contabilidade forense, tendo em vista o aumento significativo dos crimes econômicos nos últimos anos.
2011	<p>Ik Seon Suh Todd C. Headrick Sandra Minaburo</p> <p>Uma técnica analítica eficaz e eficiente: um procedimento de <i>Bootstrap Regression</i> - Lei de Benford <i>(An Effective and Efficient Analytic Technique: A Bootstrap Regression Procedure and Benford's Law)</i></p>	O estudo examina procedimentos analíticos que permitem aos contadores (ou contadores forenses) identificar a presença de relações inesperadas entre dados financeiros, incluindo transações incomuns ou eventos, e para desenvolver o escopo do planejamento de auditoria ou investigação
2011	<p>Mariah C Webinger</p> <p>Onde foi o dinheiro? Uma análise forense da posição de caixa da General Motors após o resgate <i>(Where did the money go? A forensic analysis of the cash position of General Motors following the bailout)</i></p>	Este artigo fornece algumas provas periciais a respeito de onde a GM gastou US \$ 13 bilhões de fundos de resgate dos contribuintes dos EUA. Embora tenha havido muita especulação de que a GM estava usando esses recursos para comprar imóveis no Brasil e para pagar aos seus executivos salários exorbitantes, não há evidências nas demonstrações financeiras apresentadas publicamente para apoiar estas alegações.
2011	<p>Wm. Dennis Huber</p> <p>A Associação Americana de Contabilidade existe? Um exemplo de pesquisa em Documentos Públicos <i>(Does The American Accounting Association Exist? An Example of Public Document Research)</i></p>	O objetivo deste artigo em parte é ilustrar e orientar como os contadores forenses devem fazer os processos passo-a-passo. Ele demonstra os tipos de pesquisa simples que os contadores forenses devem usar como ferramentas básicas de investigação - pesquisar registros usando bancos de dados que estão disponíveis gratuitamente. Mais informações podem, naturalmente, ser obtidas a partir de serviços baseados em taxas.
2012	<p>Clyde T. Stambaugh Manuel A. Tiggos Floyd W. Carpenter Murphy Smith</p> <p>Utilizando a Análise de Benford para detectar fraudes <i>(Using Benford Analysis to Detect Fraud)</i></p>	O estudo trata da utilização da análise de Benford para os contabilistas forenses realizarem um teste eficaz para ajudar a identificar possíveis fraudes ou contas infestadas de erro.
2012	<p>Samantha A. Messier</p>	Este estudo analisa a probabilidade de auditar cinco empresas, testando a necessidade de incluir múltiplas empresas de contabilidade forense em

	Richard A. Bernardi Demonstrando a necessidade de incluir múltiplas empresas em Investigação Contábil Forense <i>(Demonstrating the Need to Include Multiple Firms in Forensic Accounting Research)</i>	uma pesquisa empírica.
2012	James A. DiGabriele A investigação narrativa dos riscos incipientes éticos de Peritos Contabilistas Forenses de acordo com os comunicados e alteração da Regra 26 <i>(A Narrative Inquiry of the Inchoate Ethical Risks of Forensic Accounting Experts Under Amended Rule 26 Communications)</i>	Pesquisa sobre a Regra 26 atualizada em dezembro de 2010, em relação a ética, advogados e peritos contadores, e os mecanismos de comunicação dos Laudos periciais.
2012	Maria H Sanchez O papel do contador forense em um caso de roubo de identidade e fraude no Medicare. <i>(The Role of the Forensic Accountant in a Medicare Fraud Identity Theft Case)</i>	O estudo examina o caso de um roubo de identidade envolvendo fraude no Medicare dos EE. UU.
2012	Wm. Dennis Huber Contabilidade Forense nos Estados Unidos esta se tornando uma profissão? <i>(Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession?)</i>	Este artigo explora a possibilidade da contabilidade forense estar se tornando uma profissão em seu próprio direito.
2012	Marianne Ojo Contabilidade Forense e a Lei: O contador forense na qualidade de perito <i>(Forensic Accounting and the Law: The Forensic Accountant in the Capacity of an Expert Witness)</i>	Este artigo enfoca o que constitui "uma atitude que inclui uma mente questionadora e uma avaliação crítica da evidência de auditoria", ou seja, o ceticismo profissional.
2013	Wm. Dennis Huber Contadores forenses, Certificação contábil forense, e a diligência devida. <i>(Forensic Accountants, Forensic Accounting Certifications, and Due Diligence)</i>	O objetivo deste estudo foi examinar se contadores forenses exercem a diligência devida na investigação das empresas que emitem suas certificações antes de obter o certificado de registro necessário para esse procedimento.
2013	Calistha Bechtel A computação em nuvem e Contabilidade Forense: Amigos ou Inimigos? <i>(Cloud computing and Forensic Accounting: Friends or Foes?)</i>	Este artigo explora os desafios colocados pela computação em nuvem com foco em questões relacionadas com a aquisição de provas em ambientes virtualizados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 5 em que são apresentados estudos realizados em âmbito internacional, verifica-se a preocupação dos autores com as seguintes questões:

conhecimentos de contabilidade forense; importância e relevância da oferta de ensino de contabilidade forense; revisão histórica e comentários sobre a relação de contabilidade forense e auditoria; diferenças nas habilidades profissionais consideradas relevantes na literatura; investigações forenses e a falta de instituições que oferecem a disciplina de Perícia Contábil no currículo do curso de contabilidade; definição de contabilidade forense e as diferenças desta com a contabilidade tradicional e a auditoria; conceito e papel da contabilidade forense; contadores forenses contratados para revisão nos casos de cessação de negócios; limitação das leis e normas contábeis; deficiências na auditoria tradicional e a falta de normatização da contabilidade forense na China.

Também são apresentados estudos sobre a importância da contabilidade forense na detecção de fraude; grau de conscientização dos profissionais de contabilidade com a profissão de contador forense; desempenho dos alunos que fazem um curso de contabilidade forense e grupo de estudantes destreinados; modelo de detecção de manipulação de ganhos para investidores de capital; significado, importância e abrangência da contabilidade forense; análise de Benford; Regra 26 atualizada em dezembro de 2010, em relação a ética, advogados e peritos contadores, e os mecanismos de comunicação dos Laudos periciais; estudo com base em conhecimentos teóricos da ética do discurso como desenvolvidos por Jürgen Habermas; e a computação em nuvem.

3 METODOLOGIA

Nesse capítulo são descritos os procedimentos metodológicos utilizados na elaboração da pesquisa, visando responder o problema e atender os objetivos propostos.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Silva e Menezes (2001) e Gil (1999) classificam as pesquisas quanto à natureza, forma de abordagem do problema, objetivo e procedimento técnico.

Quanto à natureza a pesquisa pode ser classificada como aplicada, uma vez que foi desenvolvida para responder um problema específico vivenciado no campo profissional. O problema tem uma abordagem quali-quantitativa, na medida em que para respondê-lo se analisou a conformidade dos laudos periciais com as normas técnicas e profissionais vigentes, bem como a contribuição destes laudos em decisões judiciais na Comarca de Tangará da Serra – MT.

No que tange ao objetivo, a pesquisa pode ser considerada como descritiva, uma vez que se fez uma análise descritiva dos dados obtidos no estudo, baseada em tabelas organizadas para tal fim, e apoiadas com descrições de trechos dos laudos emitidos pelos peritos. No que diz respeito ao procedimento técnico, este pode ser enquadrado como documental, pois foram utilizados laudos periciais elaborados por profissionais contábeis, bem como decisões (sentenças) emitidas por juízes que atuam junto à Comarca de Tangará da Serra – MT relacionadas a estes laudos.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população do estudo é composta por todos os laudos periciais e todas as decisões (sentenças) proferidas pelos juízes da Comarca de Tangará da Serra – MT no período compreendido entre 2006 e 2010 (últimos cinco anos). Desta população foi extraída uma amostra não probabilística por acessibilidade, composta por 118 laudos, considerando o exposto por Malhotra (2001 *apud* PIRES *et al.*, 2006, p. 3) de que na “amostra não-probabilística, o pesquisador pode arbitrária ou conscientemente decidir quais elementos farão parte da amostra”, corroborado por

Marotti *et al.* (2008, p.3), para quem a amostra por acessibilidade ou por conveniência é “destituída de qualquer rigor estatístico. O pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam representar um universo (estudos exploratórios ou qualitativos)”. Os processos reunidos atendiam a condição do 2º objetivo específico, pois todos tinham sentença proferida em suas varas específicas.

3.3 COLETA DOS DADOS

A coleta dos dados foi efetuada na Comarca de Tangará da Serra, no período de março a julho de 2012, nos laudos emitidos pelos peritos e sentenças dos juízes emitidas no período. Com a identificação daqueles que poderiam ser objeto de exame e análise, se procedeu a separação dos processos na condição de sentença proferida, com laudos periciais da área contábil. A coleta dos processos deu-se mediante orientação dos juízes das diversas varas que disponibilizaram os nomes existentes de um cadastro único de peritos contadores que prestaram serviço no período estudado. Esse cadastro é feito junto ao Tribunal de Justiça, com a apresentação da documentação que comprove a capacidade técnica para o exercício da função.

Visando otimizar a busca dos laudos com sentença proferida, verificou-se junto aos peritos o número dos processos nos quais os mesmos haviam trabalhado. Essa busca documental embasa-se na regra da homogeneidade e a regra de pertinência de Bardin (s.d., p. 98) que menciona,

Regra da homogeneidade: os documentos retidos devem ser homogêneos, quer dizer, devem obedecer a critérios precisos de escolha e não apresentar demasiada singularidade fora destes critérios de escolha.

[...]

Regra de pertinência: os documentos retidos devem ser adequados, enquanto fonte de informação, de modo a corresponder ao objetivo que suscita a análise.

O fato de recorrer aos peritos foi o recurso utilizado tendo em vista o número de processos (Tabela 1) no período estudado e a falta de classificação diferenciando os processos onde se utilizou qualquer tipo de perícia. Esse tipo de controle não existe, e a busca de informações teria que ser processo por processo para a verificação de utilização de perícia contábil.

Os dados da Tabela 1 estão disponíveis no site do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso, exceção ao ano de 2006, pois os dados estatísticos começaram a ser disponibilizados a partir de 2007. Esses dados são apresentados de forma cumulativa na tabela.

Tabela1 – Quantidade de processos da Comarca de Tangará da Serra - MT no período de 2007 a 2010

MÊS/ANO	2006	2007	2008	2009	2010
Janeiro	Dados não disponível no site do TJ MT	14522	16010	19178	21892
Fevereiro		14739	15800	19575	21892
Março		15006	15643	19661	21752
Abril		15114	16017	19680	22113
Maio		14693	16224	20204	22060
Junho		14931	16234	20210	22404
Julho		15244	16372	20362	22606
Agosto		14843	16663	20628	23139
Setembro		15253	17101	21103	23543
Outubro		15778	18294	20748	23995
Novembro		15516	18058	21198	23904
Dezembro		15778	18093	22351	24797
Total		181.417	200.509	244.898	274.097

Fonte: Elaborada pelo autor.

Ao verificar-se a quantidade de processos que tramitaram e estão tramitando na Comarca de Tangará da Serra, observou-se a impossibilidade de uma busca manual para verificar os processos que tiveram intervenção de um estudo pericial por parte de contador devidamente habilitado. Essa impossibilidade dá-se pelo fato de não haver um controle digital que distinga os processos onde houve perícia e aqueles onde a utilização desse recurso não foi necessária.

De posse do cadastro único, se buscou junto a onze peritos que prestaram serviço no período estudado, os números dos processos nos quais trabalharam e que tiveram a sentença proferida. Obteve-se um total de 118 processos, tendo-se procurado reunir uma quantidade equivalente de processos por perito.

Ainda para a coleta dos dados utilizou-se dois instrumentos contendo questionamentos quanto ao laudo, propriamente dito (Apêndice I), e quanto à sentença em relação ao laudo (Apêndice II). Com relação aos questionamentos apresentados no Apêndice I, procedeu-se a um pré-teste do instrumento com dois peritos com titulação de Mestre e que prestam serviços à Comarca de Tangará da

Serra, Mato Grosso, que possui cinco varas cíveis da Justiça Estadual, visando eliminar possíveis dúvidas. O pré-teste foi realizado no mês de março de 2012. Os peritos validaram o instrumento entendendo que estava coerente em relação às normas vigentes, e que não havia necessidade de alteração de seu conteúdo.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Para o tratamento dos dados levou-se em consideração cerca de onze processos de cada perito. Primeiramente, os laudos periciais foram examinados frente ao questionamento apresentado no Apêndice I, com a finalidade de verificar se os mesmos atendem ao rito de procedimentos usuais conforme determinam as normas.

Em seguida foram extraídos dos laudos e das sentenças com decisão proferidas (Apêndice II) os dados necessários para conhecer o nível de utilização destes pelos juízes ao proferirem suas sentenças. O critério adotado para a identificação do nível de utilização dos laudos nas sentenças foi baseado em Pires (2005, p. 76). A classificação adotada pelo autor e utilizada nesse estudo é:

1. Nenhum - não foi citado na sentença.
2. Pouco – apenas indicou que foi feita a perícia, sem utilização do trabalho na fundamentação da sentença.
3. Bom – utilizou a perícia para auxiliar a fundamentação, citando-a pontualmente.
4. Muito – foi utilizada em boa parte da fundamentação a prova pericial como elemento de convencimento do magistrado para proferir sua decisão.

Os dados obtidos na pesquisa foram analisados mediante o uso de análise descritiva dos elementos observados, seguindo-se a ordem das questões apresentadas no instrumento de pesquisa.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Como principal limitação pode se apontar o tamanho da amostra utilizada no estudo e a opção pelo critério de acessibilidade para a sua definição, fato que não permite generalizações dos resultados obtidos. Outra limitação se refere à

interpretação do autor no exame correspondente à utilização dos laudos periciais pelos magistrados, que pode estar sujeita a algum viés.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CONFORMIDADE DOS LAUDOS ÀS NORMAS TÉCNICAS E PROFISSIONAIS

A primeira verificação efetuada permitiu constatar que todos os laudos tinham sentença proferida pelos juízes, em suas varas específicas. A partir desta constatação, procurou-se **“verificar se os laudos foram elaborados em conformidade com as Normas Técnicas e Profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade”**.

Neste primeiro momento a pesquisa teve como meta gerar conhecimento sobre a elaboração dos laudos periciais nas 5 (cinco) Varas Cíveis da Comarca de Tangará da Serra, no período de 2006 a 2010. Quanto a este tópico, examinou-se o que segue:

1. Os laudos periciais tinham a Declaração de Habilitação Profissional (DHP)? D. L. 9.295-46; § 2º art.145 CFC Nº 871/00.

O exame documental realizado revela os dados expostos na Tabela 2.

Tabela 2 – Processos com DHP

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	118	100	100
Não	0	0	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados apresentados na Tabela 2 apontam que a totalidade dos 118 processos continha a DHP, revelando que no período de 2006 a 2010 a comarca de Tangará da Serra não utilizou profissional que não fosse contador devidamente inscrito no CRC-MT.

Em relação à necessidade de juntar ao processo judicial a DHP, o art. 20 do Regulamento Geral dos Conselhos Regionais de Contabilidade, instituído pela Resolução CFC n.º 960/2003 afirma em seu “§ 2º, que “os documentos contábeis

somente terão valor jurídico quando assinados por contabilista com a indicação do número de registro e da categoria”.

Ao tratar da formação profissional devidamente comprovada, o Código de Processo Civil descreve em seu Art. 145,

Quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito, segundo o disposto no art.421. § 1º Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, devidamente inscritos no órgão de classe competente, respeitado o disposto no Capítulo VI, seção VII, deste Código. § 2º: os peritos comprovarão sua especialidade na matéria sobre que deverão opinar, mediante certidão do órgão profissional em que estiverem inscritos.

Não se identificou na Comarca de Tangará da Serra o exercício ilegal da função de perito contador através do cadastro único apresentado pelos juízes das diversas varas cíveis, e se verificou ainda que todos os processos estão devidamente orientados com o DHP do perito envolvido no processo. Tal situação não foi observada na pesquisa realizada por Knackfuss (2010), em que foi verificado que profissionais de outras áreas estavam atuando como peritos contadores.

2. O registro do conteúdo da perícia está de forma abrangente, particularizando os aspectos e as minudências?

Os dados obtidos estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Registro do conteúdo do laudo

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	96	81	81
Não	22	19	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela, que em 81% dos laudos examinados o registro do conteúdo da perícia se encontra de forma abrangente, particularizando todos os aspectos e as minudências. Estes peritos responsáveis pela elaboração de 96 laudos revelam ter conhecimento das normas, preceitos da profissão e zelo profissional, não ocorrendo o mesmo com os demais responsáveis por 22 laudos (19%).

Nesse particular, a NBC TP 01 – Perícia Contábil descreve que

o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são documentos escritos, nos quais os peritos devem registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho.

Para ilustrar o exposto, apresenta-se um laudo relacionado com um processo conforme descrito a seguir, em que o registro do conteúdo da perícia se encontra apresentado de forma abrangente, particularizando todos os aspectos e as minudências. Como os processos iniciados em 2005 ainda não foram concluídos, utilizou-se um processo com início anterior aquele ano.

PROCESSO Nº 2001/01 - Cód. 14.269

QUESITOS DO EMBARGANTE (FLS. 271-278):

A – AS OPERAÇÕES FIRMADAS

1. Esclareça o Sr. Perito se entre as partes estabeleceu-se uma relação de crédito continuada, iniciada a partir de maio/94 através da assinatura de uma CÉDULA RURAL HIPOTECÁRIA.

Resposta: Sim, foi firmada uma relação de crédito através da Cédula Rural Hipotecária, conforme fls. 14-20, sob número 0087904.94.0000146, com emissão em 16/05/1994 e vencimento em 16/07/1997 no valor de Cr\$ 192.192.000,00 (Cento e noventa e dois milhões, cento e noventa e dois mil cruzeiros reais).

CÉDULA RURAL HIPOTECÁRIA – Nº 0087904.94.0000146	
Tipo de Contrato:	Cédula Rural Hipotecária
Emissão:	16.05.1994
Vencimento:	16.07.1997
Valor:	Cz\$ 192.192.000,00
Fator Atualização Monetária:	TR
Índice Atualiz. Monetária:	100%
Taxa de Juros:	12,5% a.a.
Capitalização da Atualiz. Monetária:	Mensalmente
Capitalização dos Juros:	Semestralmente
Comissão de Permanência:	Conforme disciplinada pelo BACEN, calculada a taxa máxima de mercado do dia do pagamento adotada pelo Credor em suas operações Ativas.
Multa :	10%
Juros moratórios:	1% a.a.
<p>-Em 14 de julho de 1995, a Cédula Rural sofreu seu Primeiro aditivo, o qual fixou que a forma de pagamento passa a ser expressa em R\$ (REAIS). A 1ª parcela em vencimento em 14/10/1995, a importância de R\$ 23.296,00 (Vinte e três mil, duzentos e noventa e seis reais).</p> <p>-Em 16 de julho de 1996, a Cédula Rural Hipotecária sofreu seu Segundo aditivo, 1) o qual a partir de então passou a ser denominada simplesmente CÉDULA, 2) prorrogou o prazo de vencimento da 1ª e 2ª parcela para 16/07/1997, 3) que o código de empreendimento ficou alterado, passando para 92422005 – Operação renegociada 4) e que o pagamento dos Encargos Capitalizados até a data de 16/07/1996 no valor de R\$ 110.483,61 (Cento e dez mil, quatrocentos e oitenta e três reais e sessenta</p>	

e um centavos). 5) Ficando também alterado o Recurso da operação, passando de: RECURSOS OBRIGATÓRIOS para RECURSO RURAL COMERCIAL INTEGRAL.

O laudo acima contém o registro de forma abrangente, particularizando os aspectos e as minudências. Esse procedimento é usual nos laudos estudados, conforme Tabela 3.

Já em 19% dos laudos os quesitos foram respondidos de maneira incompleta, com respostas truncadas, deixando dúvidas quanto ao seu entendimento. Para ilustrar o exposto, apresenta-se o processo a seguir,

PROCESSO Nº 042/2006 - Cód. 52039 – 3ª Vara Cível

Esclareça o Sr. Perito se os valores recebidos nas operações de crédito mencionadas nos quesito acima foram utilizados para regularização do saldo devedor de conta corrente oriundo do contrato de abertura de crédito em conta corrente (cheque especial) mencionado no quesito de nº A-1 e A-2
Resposta: Consta nos autos à fl. 30, um Demonstrativo de Débito Vencido, apresentado pelo exequente, onde consta que no dia 03/01/1996, houve uma Amortização da operação no valor de R\$ 36.600,00 (Trinta e seis mil e seiscentos reais).

Na situação apresentada, a resposta do perito ao quesito não esclarece se o valor da amortização no valor de R\$ 36.600,00 (trinta e seis mil e seiscentos reais) refere-se à regularização do saldo devedor ou parte do débito mensal devido pela parte.

3. Foram referenciadas as doutrinas contábeis para sustentação da argumentação?

Os laudos examinados apresentam a situação exposta na Tabela 4.

Tabela 4 – Referências à Doutrina Contábil

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	0	0	0
Não	118	100	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Referenciar doutrinas contábeis no laudo pericial não é uma obrigação normatizada pelo CFC. Possivelmente por esta razão os peritos não utilizaram esse recurso na sustentação de suas argumentações. Essa alternativa foi usada como

metodologia para melhor explicar o conceito descrito pelo perito no laudo. Um exemplo pode ser observado em relação ao processo a seguir.

PROCESSO Nº 183/1997 - CÓDIGO 6869

Para realização deste trabalho adotei o procedimento técnico a seguir indicado, o qual se encontra devidamente previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicável à Perícia Contábil NBCT 13, tal como a seguir descrevo.

O exame, em relação aos documentos que compõem os autos e objeto de apreciação indicado no tópico anterior, conforme estabelece o normativo profissional em seu item 13.4.1.1, 13.4.1.2, 13.4.1.4, 13.4.1.7.

Ative-me aos autos para o desenvolvimento dos Cálculos, cuja evidenciação encontra-se demonstrado nas laudas que compõem este laudo.

Busquei informações adicionais e realizei consulta junto a Constituição Federal, Código de Processo Civil, Código Civil.

Outro exemplo tem-se no processo 1998/1045.C:

PROCESSO Nº 1998/1045.C - Cód. 23.415

Nos autos não existem informações sobre o porte das máquinas agrícolas utilizadas para a realização dos trabalhos objeto do contrato.

Desta feita, impossível efetuar com segurança e ou desvio padrão aceitável, o cálculo requerido, motivo pelo qual o quesito de nº 1 se torna prejudicado, e conseqüentemente todos aqueles subsequentes que dependem dos cálculos deste.

2 - Como o cálculo deverá ser feito, pelas horas de trabalho de um homem dia, há necessidade de conhecer a capacidade da máquina, ficando este perito impossibilitado de apresentar quantidades para a sua execução, portanto conhecer os equipamentos utilizados para cada operação é indispensável.

3 – Outra situação que depende de esclarecimento técnico nos próprios autos diz respeito à operação chamada de “Manejo das Culturas”, ou seja, na Agricultura, **o termo manejo: “Executar ou governar com as mãos; trabalhar com;” (Silveira Bueno, em Minidicionário da língua portuguesa)**, seria certamente referente a todos os tratamentos culturais, que representa diversas ações. Ex: Manejo integrado de pragas, Manejo de Doenças, Manejo Integrado de Plantas Daninhas. Portanto, este perito somente poderá efetuar o cálculo requerido, se souber exatamente quais os manejos executados? E com qual frequência durante o ciclo de cada cultura (grifo nosso).

Observa-se a preocupação do perito em esclarecer o significado do termo “manejo”, referenciando o dicionário como fonte de consulta. O que se pode notar é a falta de citações à doutrina como embasamento técnico para esclarecimento dos quesitos.

Sá (2011, p. 247) argumenta que “da mesma maneira que os advogados utilizam as doutrinas do Direito para sustentar seus argumentos, deve o perito

contábil empregar as teorias de sua disciplina para apoiar a emissão de pontos de vista”.

4. A conclusão do laudo se apresenta de forma clara e precisa?

Tabela 5 – Apresentação do Laudo

Evento	Frequência		
	obs.	%	%A cum.
Sim	115	97	97
Não	3	3	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na tabela 5 se verifica que em 115 laudos (97%) os peritos tiveram a preocupação de apresentar em suas conclusões de forma clara e precisa a sua opinião em observância às normas, a fim de oferecer subsídios ao juiz e às partes envolvidas no processo. Nesse caso procederam em conformidade com o que preceitua a NBC TP 01 – Perícia Contábil em seu item 60 onde consta que nos laudos periciais “devem ser registrados de forma circunstanciada, clara e objetiva, sequencial e lógica, o objeto da perícia [...]”.

A conclusão feita de forma clara e precisa é resposta à norma vigente, demonstrando plena atuação do perito, enquanto auxiliar do judiciário, quanto aos atributos formais, a fim de fornecer base ou elementos para embasar a decisão do juiz. Tal posição é defendida por Sá (2011 p. 11), quando menciona que “a qualidade do trabalho do perito espelha-se na própria confiança que seu relato e opinião despertam naqueles que vão utilizar de sua opinião”.

Com a finalidade de ilustrar o exposto, apresenta-se um laudo relacionado com um processo em que o registro do conteúdo da perícia se encontra de forma circunstanciada, clara e objetiva, sequencial e lógica, o objeto da perícia, os estudos e observações realizadas, as diligências executadas para a busca de elementos de prova necessários, a metodologia e critérios adotados, os resultados devidamente fundamentados e as suas conclusões.

PROCESSO Nº 1995/204 – cód. 8571

...ora apresento os estudos e a inspeção que desenvolvi no sentido de atender ao que me fora determinado pelo Douto Juízo, para o que empreguei os procedimentos técnicos legalmente previstos e contemplei os aspectos adiante comentados:

I – OBJETO DA PROVA PERICIAL

A determinação de produção de prova pericial consistirá da respeitável decisão de fl. 214, nos seguintes termos exarados:

“Defiro a prova pericial requerida pelo executado (...), nomeando deste já, como perito do Juízo o Sr. Fulano de Tal...”

e as alegações presentes nas peças iniciais e a contestação, bem como o questionário apresentado e, ainda os documentos juntados aos autos delimitam o objeto da perícia:

Examinar e analisar os documentos apensados no processo, efetuar os cálculos em conformidade com os quesitos formulados.

II – DOCUMENTOS EXAMINADOS

Os levantamentos em que procedi tiveram por base os documentos apensados aos autos e durante o curso da perícia foram realizadas algumas consultas junto a órgãos governamentais e literaturas específicas.

III – CRITÉRIOS TÉCNICOS EMPREGADOS

Para realização deste trabalho adotei o procedimento técnico a seguir indicado, o qual se encontra devidamente previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicável à Perícia Contábil NBCT 13, tal como a seguir descrevo.

O exame, em relação aos documentos que compõem os autos e objeto de apreciação indicado no tópico anterior, conforme estabelece o normativo profissional em seu item 13.4.1.1, 13.4.1.2, 13.4.1.3, 13.4.1.4, 13.4.1.7.

Ative-me aos autos para o desenvolvimento dos Cálculos, cuja evidenciação encontra-se demonstrado nas laudas que compõem este laudo.

Busquei informações adicionais e realizei consulta junto a Constituição Federal, Código de Processo Civil e ao Código Civil.

IV – ANÁLISES DECORRENTES DO PROCESSO PERICIAL

Do emprego dos recursos técnicos facultados pela Lei e aplicáveis à matéria em questão, observei o que ora passo a relatar:

a) Cédula Rural Pignoratícia e Hipotecária nº 89/00352-7, emitida em 18/12/89 com vencimento para 15/06/90, no valor de NCZ\$ 700.344,62 e Cédula Rural Pignoratícia e Hipotecária nº 94/00676-8, emitida em 07/11/94 no valor de R\$ 116.259,00, com vencimento da 1ª parcela em 15/05/95, e os seus Termos Aditivos.

V – CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO DO LAUDO

Consideradas as análises e ponderações apresentadas, remeto ao conhecimento das partes e ao magistrado que preside os autos, as conclusões a que chegou a prova pericial acerca da matéria examinada, a partir dos critérios e procedimentos técnicos que empreguei: o exame documental e cálculos levados a efeito demonstrados nas planilhas e quesitos.

Passo a responder os quesitos formulados, nestes autos, apresentados pela parte executada.

QUESITOS DA PARTE EXECUTADA (FL. 223):

5. Os quesitos do Juiz foram todos respondidos?

Quanto a esta questão, os exames efetuados nos laudos periciais revelam o que consta na Tabela 6.

Tabela 6 – Resposta aos Quesitos

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	118	100	100
Não	0	0	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Foram compilados somente processos onde constavam quesitos, verificando-se que em todos eles os peritos responderam a todos de maneira a atender o solicitado pelo juiz e pelas partes. Esse comportamento está de acordo com o que prescreve o item 87 da NBC TP 01.

Ilustra-se um caso de atendimento pleno de respostas aos quesitos formulados pelo juiz, conforme processo a seguir.

PROCESSO Nº 161/2001 – cód. 31950

QUESITOS DA PARTE EXECUTADA (FL. 231 a 233):

1) Qual o valor atualizado, isto de acordo com a lei, vai ai o Código de Direito do Consumidor e o Código Civil, considerando que os juros moratórios não podem ultrapassar a 12% ao ano e a multa contratual não pode ultrapassar a 2%?

Resposta: O cálculo dos encargos sobre o montante de R\$ 351.140,50 (Trezentos e cinquenta e um mil, cento e quarenta reais e cinquenta centavos) a partir de 29/05/95 tendo como base o **INPC** mais Juros Simples de **0,5% ao mês** até a data de vigência do Novo Código Civil, ou seja, Janeiro/2002 e partir daí Juros Simples de **1% ao mês**, e **multa de 2%**.

A partir de Fevereiro/2002 os valores foram atualizados pelo INPC mais os Juros Simples a base de 1% ao mês.

Valor Original em 29/05/1995 -R\$ 351.140,50

Valor absorvido Tesouro Nacional em 30/11/1995 – R\$ 71.991,87

Valor atualizado mais juros em 29/02/2008 – R\$ 1.764.405,54

Multa 2% – R\$ 35.288,11

Valor Total em 29/02/2008 – R\$ 1.799.693,95

2) Se o referido cálculo já no ano de 1995, época em foi ajuizada a presente execução, estava de acordo com a legislação vigente, pois que alicerçada nos códigos civil ultrapassada e no código de processo civil ainda vigente, onde se tem estabelecido os parâmetros dos juros da correção monetária?

Resposta: Os valores apurados no ano de 1995 tem como suporte o demonstrado pelos cálculos da tabela em anexo.

1) Cédula Rural Pignoratícia e Hipotecária nº 90/0007-2 de 11/01/90 (fl 104) onde a cláusula Correção Monetária e Juros: “Os saldos devedores apresentados na conta vinculada ao presente financiamento sofrerão atualização mensal, com base no índice de correção monetária fixado para depósitos em caderneta de poupança. Sobre a média mensal corrigida dos saldos devedores diários, incidirão, ainda, juros à taxa média única de 2,120% pontos percentuais ao mês (...), termo aditivo (fls 106 a 108), aditivo de 11/09/92 (fls 109 e 110), aditivo de 06/10/94 (fls 111 a 113).

Sendo que na contratação e partir de cada aditivo foram alterados os encargos financeiros da referida operação.

O Código Civil já ultrapassado no Capítulo XV, dos Juros Legais, através dos Art. 1.062 e 1.063 relata que a taxa de juros moratórios, quando não convencionado ou por força de lei, será de 6% ao ano. Já no Novo Código Civil no seu Art. 406 nos traz que quando os juros não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional.

- 3) Na mesma data do ajuizamento da ação, agosto de 1.995, a correção monetária, exposta no cálculo de débito está correta?

Resposta: Os cálculos apresentados na data do ajuizamento da ação estão em consonância com as Cédulas Rural Pignoratícia e os seus Termos Aditivos.

- 4) Se esta havendo no cálculo de juros sobre a dívida principal estoicismo, ou seja, a cobrança de juros sobre juros, o que é ilegal?

Resposta: Os cálculos de juros efetuados, conforme planilha demonstrada no quesito 01 foram através de Juros Simples, ou seja, sem incidência de juros sobre juros.

- 5) Se o cálculo da dívida devida e legal corrigido não se encontra cobranças não contratadas, nomeadas pelo exequente como despesas por prestação de serviços?

Resposta: Conforme Planilha demonstrativa dos cálculos as Fls 115 a 117, foram computados alguns valores relativos à Aces. Assistência Técnica, Proago, Acessórios, e Seguro e que parte foram quitados em 11/01/1990 (grifos do autor).

A NBC T 13, em seu item 13.5.1.2, afirma que “as respostas aos quesitos serão circunstanciadas, não sendo aceitas aquelas como “sim” ou “não”, ressalvando-se os que contemplam especificamente este tipo de resposta” (revogado a partir de 22.09.2005 pela Resolução CFC 1041/2005). Esta determinação está contemplada na questão a seguir. Na pesquisa realizada por Cestare, Peleias e Ornelas (2007), os autores observaram que nem todos os quesitos dos juízes haviam sido atendidos.

6. Houve resposta como “sim” ou “não” nos laudos periciais?

Averiguou-se nos laudos a inexistência desse tipo de resposta por parte dos peritos Os dados obtidos constam na Tabela 7.

Tabela 7 – Respostas “sim” ou “não” nos laudos periciais

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	0	0	0
Não	118	100	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Mesmo tendo sido revogada a obrigatoriedade, observou-se que não houve a utilização desse tipo de resposta em 100% dos laudos. A utilização de uma resposta “sim ou não” é considerada vaga, o que contraria o sentido de opinião formal.

A incidência do “sim” no processo citado a seguir revela que o perito expressou formalmente a sua opinião não deixando dúvidas na resposta dada.

PROCESSO 10/2006 – Código 51007 – 3ª Vara Cível

Quesito - Queira a perícia informar, sem adentrar no mérito jurídico da questão, se na hipótese dos autos ocorreu a cobrança de juros capitalizados, ou seja, evidencia-se o anatocismo, seja por qualquer prisma, em qualquer linha de crédito, (seja no âmbito interno de cada uma das operações de financiamento, ou em decorrência da sucessividade e encadeamento entre operações). Pede-se justificar a resposta.

Resposta: Sim, durante o decurso da operação as capitalizações dos juros foram efetuadas sobre o montante principal mais os juros corrigidos em períodos anteriores. Anatocismo é o termo utilizado para a capitalização de juros, isto é, a cobrança de juros sobre juros ou aplicação de juros compostos, de tal forma que os juros gerados sobre o capital principal também sofrerão a incidência dos juros a serem aplicados em períodos iguais (mensais, semestrais etc). (grifo nosso).

7. As respostas aos quesitos do Juiz estão na ordem apresentada pelo magistrado?

O exame documental realizado apresenta o que consta na Tabela 8.

Tabela 8 - Ordem de resposta dos quesitos

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	118	100	100
Não	0	0	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que em 100% dos laudos os quesitos foram respondidos na ordem apresentada pelo juiz, seguindo primeiramente os quesitos do juiz e depois os quesitos das partes (quando havia). NBC TP 01 afirma que havendo quesitos, estes são transcritos e respondidos, primeiro os oficiais e na sequência os das partes, na ordem em que forem juntados aos autos.

8. O laudo possui ressalva nos quesitos do Juiz?

Os dados obtidos na pesquisa revelam o que consta na Tabela 9.

Tabela 9 – Ressalva aos quesitos do Juiz

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	0	0	0
Não	118	100	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Os processos estudados não apresentam qualquer tipo de ressalva em relação aos quesitos dos juízes, nem em relação aos quesitos das partes, conforme consta na Tabela 9, onde se observa que 100% dos laudos não apresentam ressalvas aos quesitos. Nesse caso os peritos seguiram adequadamente o procedimento ditado pela NBC T 13 IT 04 [...] “não será aceita a figura da ressalva, especialmente quando se tratar de respostas aos quesitos”.

9. O laudo pericial em sua estrutura atende aos 9 (nove) itens mínimos?

Nesse tópico examinaram-se os laudos buscando verificar se estes atendiam os nove itens, a saber: 1) identificação do processo e das partes; 2) síntese do objeto da perícia; 3) metodologia adotada para os trabalhos periciais; 4) identificação das diligências realizadas; 5) transcrição e resposta aos quesitos, para o laudo pericial contábil; 6) transcrição e resposta aos quesitos, para o parecer pericial contábil; 7) conclusão; 8) anexos e apêndices; e 9) assinatura do perito com identificação da categoria profissional de contador e número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

A pesquisa realizada nos laudos revela o que consta na Tabela 10.

Tabela 10 – Atendimento dos itens da estrutura do laudo pericial

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Laudos atende aos 9 itens mínimos	23	19,49	19,49
Laudos atende ao menos 8 itens mínimos	43	36,44	55,93
Laudos atende ao menos 7 itens mínimos	47	39,83	95,76
Laudos atende ao menos 6 itens mínimos	5	4,24	100
Laudos atende menos de 6 itens	0	0	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que o preceito de mínimo foi observado em 19,49% dos laudos, e em 80,51% dos laudos foram atendidos 6, 7 e 8 itens. O item 4, Identificação das diligências realizadas aparece em poucos laudos, acompanhados ou não da falta do item 8, Anexos e Apêndices. O fato de somente 19,49% dos laudos atenderem a normativa de “o Laudo Pericial Contábil deve conter, no mínimo” os 9 (nove) itens acima citados, não descredencia os laudos enquanto opinião do perito (NBC TP 01). Deve se considerar que a não observância dos 9 (nove) itens mínimos se dá pelo fato de que vários processos não demandarem a realização de diligências, tendo em vista as características do processo.

Na pesquisa realizada por Cestare, Peleias e Ornelas (2007) em dez laudos de varas distintas, elaborados por diferentes peritos, os autores não encontraram divergências expressivas, porém observaram omissões importantes quanto à lavratura de termos de diligência e a supressão em todos os laudos da indicação, abaixo da assinatura do perito, da categoria profissional. Pires (2005) observou que mais de 70% dos laudos examinados em sua pesquisa continham estrutura de apresentação.

10. Houve utilização dos espaços marginais?

Os dados examinados revelam o que consta na Tabela 11.

Tabela 11 – Utilização dos espaços marginais

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Sim	0	0	0
Não	118	100	100
Total	118	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Não se verifica nos laudos a utilização dos espaços marginais ou interlineares para nenhuma escrita. Esta posição dos peritos atende o disposto na NBC TP 01 – Norma Técnica de Perícia Contábil – “61: Não deve o perito-contador utilizar-se dos espaços marginais ou interlineares para lançar quaisquer escritos no Laudo Pericial Contábil”.

11. Qual a qualidade dos laudos baseado nos resultados da pesquisa?

Na Tabela 12 são compilados os dados apresentados nas Tabelas 2 a 11.

Tabela 12 – Qualidade dos laudos periciais

Evento	Frequência	
	obs.	%
Tabela 2 – Processos com DHP	118	100
Tabela 3 – Registro do conteúdo do laudo	96	81,36
Tabela 4 – Referências à Doutrina Contábil	0	0
Tabela 5 – Apresentação do Laudo	115	97,46
Tabela 6 – Resposta aos Quesitos	118	100
Tabela 7 – Respostas “sim” ou “não” nos laudos periciais	118	100
Tabela 8 - Ordem de resposta dos Quesitos	118	100
Tabela 9 – Ressalva aos quesitos do Juiz.	118	100
Tabela 10 – itens mínimos da estrutura	113	95,76
Tabela 11 – Utilização dos espaços marginais	118	100
Total	1032	87,46

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 12 mostra um nível de 87,46% de aderência às normas, deixando claro que os laudos estudados atendem o nível de qualidade esperado, podendo para tanto servir como manifestação probatória e em conseqüente serem utilizados pelos magistrados. Portanto, percebe-se que não há falta de conhecimento por parte dos peritos envolvidos nos processos examinados.

Os resultados obtidos corroboram com a pesquisa realizada por Medeiros e Neves (2005), cujos autores constataram a boa qualidade dos laudos produzidos pelos peritos, o mesmo ocorrendo na pesquisa realizada por Neves Jr. *et al.* (2011).

4.2 UTILIZAÇÃO DOS LAUDOS PERICIAIS NAS SENTENÇAS PROFERIDAS PELOS JUÍZES

Ainda em função do exame dos laudos com decisões proferidas, verificou-se o seu nível de utilização na decisão dos juízes. Esse procedimento se dá com a finalidade de responder o segundo objetivo específico, ou seja, **examinar os conteúdos de laudos periciais e de sentenças proferidas pelos juízes**, visando identificar o nível de utilização dos laudos nas sentenças proferidas pelos magistrados. Esta parte do estudo foi desenvolvida com base no estudo de Pires

(2005), não tendo como objetivo fazer-se uma análise do conteúdo das sentenças proferidas.

O exame nas sentenças revela a seguinte situação quanto à utilização pelos juízes dos laudos apresentados pelos peritos, considerando-se desde muita até nenhuma utilização (Tabela 13).

Tabela 13 – Nível de utilização do Laudo na Sentença

Evento	Frequência		
	obs.	%	%Acum.
Muito	94	79,66	79,66
Bom	19	16,10	95,76
Pouco	3	2,54	98,31
Nenhum	2	1,7	100,00
Total	118	100,00	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 13 vê-se que em praticamente 80% das sentenças os juízes utilizaram completamente a opinião expressa pelos peritos em seus laudos periciais. Em 16,1% das sentenças a utilização foi boa e em 2,54% os juízes fizeram pouco uso da opinião dos peritos para proferirem suas sentenças. Em duas sentenças os juízes desconsideraram a opinião dos peritos na elaboração de suas sentenças.

De acordo com Rosa (2005), o juiz dispõe da perícia como adjuntório com a finalidade de compreender a tecnicidade da situação contábil que o processo apresenta. Já em relação a acolher ou não o laudo pericial é decisão do próprio juiz, seguindo o sistema de persuasão racional.

Para exemplificar a utilização (integral ou parcial) do laudo na sentença, se apresentam a seguir algumas sentenças proferidas.

PROCESSO Nº: 386/2001 Código: 19704 – 2ª Vara Cível

DECIDO.

Trata-se de procedimento instaurado por este Juízo, visando à apuração de haveres e o balanço da sociedade empresária (OMITIDO O NOME) e da empresa denominada (OMITIDO O NOME), de propriedade do de cujus (OMITIDO O NOME), para que fosse possível a correta declaração de bens do espólio e conseqüente partilha desses entre os herdeiros.

A perícia foi realizada e o respectivo laudo concluiu pela existência da quota, no valor de R\$ 2.250,00 (dois mil, duzentos e cinquenta reais), em

nome do de cujus junto à empresa (OMITIDO O NOME), **razão pela qual este Juízo determinou à inclusão desse direito** às declarações de bens do espólio, o que foi cumprido pela inventariante às fls. 201/210 dos autos de inventário nº 386/2001, em apenso (grifo nosso).

PROCESSO Nº 1/2001 Código: 14269 – 1ª Vara Cível

DECIDO.

No caso dos autos, os juros remuneratórios foram fixados, em taxa de 12,50% ao ano, **reiteradas pela perícia** de fls.401/429 taxa esta que não se apresenta abusiva, se comparada à taxa média de mercado, razão pela qual deverá ser mantida, à míngua de qualquer ilegalidade.

[...]

Ante o exposto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTES os pedidos formulados na inicial, para que o título se amolde aos termos externados neste decisório.

Traslade-se cópia deste decisório aos autos de execução nº. 30/1998, em apenso, cabendo a parte exequente apresentar o cálculo do débito de acordo com os parâmetros aqui externados.

PROCESSO Nº 204/1995 Código 8570 – 1ª Vara Cível

DECIDO.

Verifico que as impugnações do exequente não têm procedência, visto que o mesmo apresentou um último demonstrativo de cálculo em novembro de 2006, às fls. 226/228, não juntando aos autos novos documentos que comprovem o que vem afirmando em suas petições.

Além do mais, os esclarecimentos do Perito às fls. 300/309 sana as dúvidas demonstradas pelo exequente. Ante o exposto, HOMOLOGO o laudo de fls. 285/295.

PROCESSO Nº 30/2001 Código 14773 – 2ª Vara Cível

DECIDO.

Tendo em vista já ter sido indeferidas as provas orais e não constar dos autos qualquer pedido de esclarecimento pelo perito judicial.

Diante do exposto, considerando o acordo celebrado entre as partes a fls. 529-530, homologo-o, para que surta seus jurídicos e legais efeitos, declarando, por sentença, extinto o processo com julgamento do mérito,

[...] custas e honorários na forma como pactuada. Defiro o pedido de levantamento dos honorários periciais formulado a fl. 531. Considerando que as partes renunciaram ao decurso do prazo legal para recurso, homologo-a, para que surta seus jurídicos e legais efeitos, ordenando o arquivamento dos autos assim que pagas as custas processuais.

PROCESSO Nº 139/2001 Código: 16283 – 1ª Vara Cível

DECIDO.

Contudo, visto que está amplamente demonstrado nos autos, que realmente os juros fixado, as taxas de cobranças estão muitos acima do elencados no código de defesa do consumidor, deste modo sendo necessário a sua adequação, para que não proporcione o enriquecimento ilícito da parte Requerida, e logo trazendo o equilíbrio entre as partes.

O acordo em si é totalmente valido, o que não prospera é as condições de pagamentos com o acréscimos de juros exorbitantes impostas pelo Requerido.

Diante de todo o exposto, **julgo parcialmente procedente** o feito, com resolução de mérito, devendo, portanto, o acordo questionado amoldar-se aos termos externados neste decisório (grifo do autor).

PROCESSO Nº 130022/2008 Código 14895 – 1ª Vara Cível

DECIDO

Portanto os cálculos as folhas 272 a 283 referem-se aos quesitos apresentados pelo executado.

“Conforme mencionado pelo exequente a fl. 305 não há determinação judicial com fixação de taxas”.

Dai, tem-se que o próprio perito consignou em seus esclarecimentos que não elaborou os cálculos conforme os encargos previstos no contrato, se atendo apenas aos apresentados pelos agravados.

Dessa forma, foge da logica processual a manutenção da decisão que homologou o **laudo** apresentado, posto que não se mostra escorreito, sendo inclusive postura temerária ante aos documentos apresentados pelo agravante.

Assim, deve ser utilizado o índice e os percentuais contratados para a atualização do montante devido pelos agravados, quais sejam, na Cédula de crédito Rural. (grifo do autor)

De maneira geral, observa-se que os laudos foram eficazes como prova técnica na solução dos litígios, contribuindo dessa forma para as sentenças definitivas proferidas pelos juízes. Isso somente não foi observado ou observado parcialmente em menos de 5% dos laudos.

A não utilização do laudo nas sentenças proferidas nos processos a seguir não se deu por iniciativa do magistrado, mas em consequência da extinção do processo: no Processo nº 380/2007 a extinção do processo ocorreu por inércia do exequente e no Processo nº 30/2001 a extinção do processo se deu por desistência da parte autora.

PROCESSO nº 380/2007 Código 13651- 3ª Vara Cível

DECIDO.

Observa-se nos presentes autos que, o exequente não vem promovendo os atos que lhe competem, demonstrando desinteresse no andamento do feito, consigno, neste diapasão, que manter nos autos endereço atualizado é providência da parte interessada.

Assim sendo, consoante prescreve o parágrafo 1º, do artigo 267, do Código de Processo Civil e verificada a inércia do exequente, é medida que se impõe a extinção do processo.

Posto isso e, por tudo mais que dos autos constam, com fulcro no artigo 267, inciso III, c/c o seu parágrafo 1º, ambos do Código de Processo Civil, JULGO EXTINTO o feito, sem julgamento do mérito.

Custas se houver, pelo exequente, sendo que não havendo o recolhimento no prazo de 05 (cinco) dias a contar da intimação da sentença, deverão ser anotadas junto ao Cartório Distribuidor.

Condeno o exequente ao pagamento dos honorários advocatícios no percentual de 10% (dez por cento) do valor da causa devidamente corrigido, consoante o art. 267, §2 do CPC combinado com o art. 20, §4º do CPC.

Com o trânsito em julgado, aguardem-se por quinze dias as providências do art. 475-J, no silêncio arquivem-se, com as baixas e anotações legais.

PROCESSO nº 30/2001 Código nº 14980 – 1ª Vara Cível

DECIDO

A desistência do feito pela parte autora deve ser homologada, no entanto, os honorários devem ser garantidos à parte ré, nos exatos termos do artigo 26, do Código de Processo Civil, que diz, in verbis:

Art. 26. Se o processo terminar por desistência ou reconhecimento do pedido, as despesas e os honorários serão pagos pela parte que desistiu ou reconheceu.

Ressalto que a parte autora é beneficiária da assistência judiciária gratuita, no entanto, os honorários devem ser consignados e, a efetivação somente ocorrerá como determina o artigo 12, da Lei 1.060/50.

Ante o exposto, HOMOLOGO, por sentença, para que produza seus jurídicos e legais efeitos, a desistência formulada em audiência, pela parte autora, e, conseqüentemente, **DECLARO EXTINTA** a presente ação, na forma autorizada pelo artigo 267, VIII, do Código de Processo Civil.

CONDENO, o autor no pagamento de honorários advocatícios, que arbitro em R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), de conformidade com o § 4º do artigo 20, do Código de Processo Civil, levando-se, ainda, em consideração, o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço e a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço, com observância, ainda no que determina o artigo 12, da Lei 1060/50. (grifo do autor).

Leitão Jr. *et al.* (2010) mencionam que a prova pericial em si não decide pelo juiz, porém é fundamental para o esclarecimento dos fatos em litígio, o que também pode ser comprovado nesta pesquisa, considerando o índice de utilização dos laudos pelos juízes. Tal situação também foi observada por Neves Jr. *et al.* (2011) em cujo estudo constataram que 71% dos magistrados consideram relevante o trabalho pericial para subsidiar as suas decisões. O estudo de Knackfuss (2010) também revelou que as informações prestadas nos laudos são efetivamente capazes de atender as necessidades de informação e que os magistrados utilizam-se das informações apresentadas nos laudos. Estas constatações estão em consonância com o observado por Pires (2005), de que nas sentenças definitivas mais de 80% do conteúdo dos laudos periciais foram utilizados pelos juízes para fundamentar suas decisões.

4.3 PROXIMIDADE ENTRE A TEORIA DA AÇÃO COMUNICATIVA E A PERÍCIA CONTÁBIL

Na sequência, examina-se o atendimento ao terceiro objetivo específico, a saber: **identificar a proximidade da teoria da ação comunicativa de Habermas com a perícia contábil.**

O exame dos laudos e das sentenças revela a função social do perito no auxílio às partes do processo, com a finalidade de prestar informações fidedignas através da certificação da correção ou não dos fatos contábeis do processo. Com a observância do nível de utilização nas sentenças pelo magistrado, se verifica que a ação comunicativa entre as partes confirma a proximidade da teoria de Habermas, observando-se em diversas situações um paralelo entre a função pericial (tanto social quanto técnica) e os ditames da teoria da ação comunicativa.

Há que se notar que o estabelecimento da relação de proximidade da teoria da ação comunicativa com a prática pericial fica patente quando se observa o trabalho pericial na formação de opinião para esclarecimento de litígio. A função social descrita por Habermas na definição do “mundo da vida” e o “sistema” subsidiados pela mensuração dos fatos sociais advindos das transformações dos dados sociais, tem sua aplicação na peritagem.

O equilíbrio depende de uma reciprocidade entre todos os fatores do sistema social. O perito, ao exarar a sua opinião no laudo pericial não o faz somente em resposta aos quesitos, mas também como tradutor da linguagem contábil, a fim de fornecer entendimento ao magistrado e às partes envolvidas no processo.

O modelo ideal de ação comunicativa evidencia-se com as ações do perito, quando o perito opina a respeito dos fatos contábeis procurando ser compreensível; aceito pelo ouvinte (magistrado e partes); com uma pretensão de verdade: obrigações de fornecer fundamentos; com uma pretensão de acerto: obrigação de fornecer justificações; com uma pretensão de sinceridade: obrigação de demonstrar a sua fiabilidade.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este estudo apresenta o resultado do exame da conformidade de laudos periciais elaborados por peritos contábeis da Comarca de Tangará da Serra – MT, verificando, também, a sua utilização pelos magistrados.

Levando em consideração o cadastro único que foi apresentado pelos juízes das varas cíveis, percebeu-se que não ocorreu exercício ilegal da função de perito contador na Comarca, e que todos os laudos continham a Declaração de Habilitação Profissional do perito. Também foi possível observar que o registro do conteúdo das perícias se apresenta de forma abrangente, e na grande maioria todos os aspectos e minudências se encontram devidamente particularizadas, o que sugere conhecimento das normas, preceitos da profissão e zelo profissional por parte dos peritos.

Tal assertiva é reforçada ao se observar que praticamente a totalidade dos peritos apresentou suas opiniões em consonância com as normas, emitindo conclusões claras e precisas, subsidiando assim de maneira adequada o magistrado e as partes interessadas no processo. Aduz-se que todos os quesitos apresentados pelos magistrados foram devidamente respondidos pelos peritos observando a ordem apresentada por aqueles, respondendo primeiramente os quesitos do juiz e depois das partes interessadas.

Considerando os itens: 1) identificação do processo e das partes; 2) síntese do objeto da perícia; 3) metodologia adotada para os trabalhos periciais; 4) identificação das diligências realizadas; 5) transcrição e resposta aos quesitos, para o laudo pericial contábil; 6) transcrição e resposta aos quesitos, para o parecer pericial contábil; 7) conclusão; 8) anexos e apêndices; e 9) assinatura do perito com identificação da categoria profissional de contador e número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, percebeu-se um nível de atendimento que pode ser considerado bom, tendo em vista a média observada.

Quanto à utilização pelos juízes dos laudos elaborados pelos peritos, percebeu-se que na grande maioria dos casos tal ocorreu de forma integral e em algumas situações de forma parcial. Unicamente em duas sentenças os juízes não

consideraram a opinião dos peritos para embasar as suas sentenças. Tal situação permite considerar que de maneira geral os laudos elaborados foram eficazes como prova técnica na solução dos litígios.

Observando-se o nível de utilização nas sentenças pelo magistrado, se verificou que a ação comunicativa ocorrida entre as partes confirma a proximidade com a teoria de Habermas, percebendo-se existir em diversas situações um paralelo entre a função pericial (tanto social quanto técnica) e os ditames da teoria da ação comunicativa.

Por fim, considerando que nesse estudo a Teoria da Ação Comunicativa de Jürgen Habermas foi tratada de forma tangencial, sugere-se que estudos futuros explorem a atividade desenvolvida por peritos contábeis à luz desta teoria.

Recomenda-se um estudo em perícia contábil em artigos internacionais e nacionais demonstrando o interesse dos pesquisadores no assunto e pesquisas de perícia contábil a luz da Teoria da Ação Comunicativa de Jürgen Habermas.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, J. Henrique Medeiros de; FERREIRA, Carlos F. A.; LIBERALQUINO, Joaquim Osório; ANDRADE, Cacilda S.; MEDEIROS, K.S.G; OLIVEIRA, I.M.S. Teoria da Ação Comunicativa: um estudo sobre as contribuições ao ensino de contabilidade pública. In: I Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2007. **Anais...** Florianópolis, UFSC, 2007.
- ALMEIDA, M. C.; BRAGA, H. R. **Mudanças contábeis na Lei Societária: Lei N° 11.638, de 28/12/2007.** São Paulo: Atlas, 2008.
- ANJOS, L. C. M; LIMA, M. M. S; MARTINS, J. D'Arc M. O papel do perito contador na solução de litígios judiciais: um estudo de caso nas varas cíveis de Maceió/AL. In: V Simpósio de Gestão e Negócios, Seropédica, 2007. **Anais...** Rio de Janeiro, UFRRJ, 2007.
- ALBERTO, V. L. P. **Perícia Contábil.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BARDIN, L.. *L'analyse de contenu*, (org.) Presses Universitaires de France, (1977). Tradução Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro, **Análise de Conteúdo**, Lisboa, Edições 70, (s.d.).
- BEJA, E. Jr. *Forensic Accounting: Hidden balance of payments of the Philippines.* **MPRA Paper** No. 4828, posted 07. November 2007. Disponível em: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/4828/1/MPRA_paper_4828.pdf> Acesso em: 20 nov. 2011.
- BENEISH, M. D.; NICHOLS, C.; LEE, C. M.C., **To Catch a Thief: Can Forensic Accounting Help Predict Stock Returns?**(July 27, 2011). Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1903593>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1903593>> Acesso em: 11 out. 2011.
- BOTTI, A. R. V.; OLIVEIRA, L. J. de. Revelia e Persuasão Racional do Juiz. **Scientia Iuris.** Londrina, v. 9, p. 131-154. 2005
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 10 ago. 2011.
- _____, **Código de Processo Civil**, LEI N° 5.869 - De 11 de janeiro de 1973 - DOU DE 17/01/1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm> Acesso em: 25 ago. 2011.
- _____, **Código Civil**, LEI N° 10.406 - de 10 de janeiro de 2002—1ª Ed.— Brasília: DAPCSG, 2005.
- _____, **Lei No 8.455**, 24 de agosto de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8455.htm> Acesso em: 15 ago. 2011.

_____, **Lei Nº 6.404**, 11 de janeiro de 1973. Dispõe sobre as sociedades por ações. São Paulo: Atlas, 1998.

_____, **Lei Nº 11.638**, 28 de dezembro de 2007, Altera e revoga dispositivos da Lei . 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2007/lei11638.htm>> Acesso em: 25 jul. 2011.

_____, **Lei Nº 11.941**, 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>> Acesso em: 28 ago. 2011.

BRESSLER L.. *Forensic Investigation: The Importance of Accounting Information Systems*. **International Journal of Business, Accounting, and Finance**, Volume 5, Number 1, Winter 2011. Disponível em:<www.aabri.com/manuscripts/111027.pdf> Acesso em: 16 nov. 2011.

CALDEIRA, S. **A influencia do laudo pericial contábil na decisão dos Juízes em processos nas varas cíveis**. 2000. Disponível em: <<http://www.urisantiago.br/nadri/artigos/A%20INFLU%20CANCIA%20DO%20LAUDO%20PERICIAL.pdf>> Acesso em: 28 set. 2011.

CARNES, K. C., GIERLASINSKI, N. J. Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?, **Managerial Auditing Journal**, 2001 Vol.16 No.6, Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=868516&show=abstract&>> Acesso em: 05 out. 2011.

CARPENTER, T. D.; DURTSCHI, C.; GAYNOR, L. M.. *The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments*. **Issues in Accounting Education**. Vol. 26, No. 1 2011. pp. 1–21. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1223662>>ou<<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1223662>> Acesso em: 10 nov. 2011.

CARVALHO, E. B. de, MARQUES C.. Perícia Contábil nas Relações de Trabalho em Processos Judiciais. **Reflexão Contábil**. Vol.24 - N.2 Julho-Dezembro/2005. Pág. 36-52.

CESTARE, T. B.; PELEIAS, I. R.; ORNELAS, M. M. G. de. O Laudo Pericial Contábil e sua Adequação às Normas do Conselho Federal de Contabilidade e à Doutrina: Um Estudo Exploratório. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.12, n.1, p.1, jan./abril, 2007. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-09/index.php/uerj/article/viewFile/79/79>> Acesso em: 15 nov. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**, RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.243/09, de 10 de dezembro de 2009,

Aprova a NBC TP 01 - Perito Contábil, Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1243.doc>. Acesso em: 11 set. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**, RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.244/09, de 10 de dezembro de 2009, Aprova a NBC PP 01 - Perícia Contábil, Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1244.doc>. Acesso em: 11 set. 2011.

D'AURIA, F.. **Revisão e Perícia Contábil** – Parte Teórica. 2ª. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1953.

DIGABRIELE, James A., ***A Narrative Inquiry of the Inchoate Ethical Risks of Forensic Accounting Experts Under Amended Rule 26 Communications*** (January 13, 2012). Disponível em SSRN:
<<http://ssrn.com/abstract=1984672>>ou<<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1984672>>
Acesso em: 18 fev. 2012.

_____, *An Observation of Differences in the Transparent Objectivity of Forensic Accounting Expert Witnesses*. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**. Vol. 3, Issue 2, Special Issue, 2011. Disponível em:
<http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/jfia/Articles/FullText/2011_v3n2a11.pdf> Acesso em: 12 set. 2011.

_____, **Combining Elements of the Fraud Triangle and Professional Skepticism in the Valuation of Lost Profits** (November 1, 2009). Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1505765>> ou
<<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1505765>> Acesso em: 13 ago. 2011.

_____, *A Teaching Case on Financial Mediation for the Forensic Accountant*. **Journal of Forensic Studies in Accounting and Business**, 2008a. 2(1),49-56. Disponível em: <<http://business.montclair.edu/faculty?q=node/51>> Acesso em: 10 out. 2011.

_____, *An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants*. **Journal of Education for Business**, 2008b 83(6),331-340. Disponível em:
<<http://business.montclair.edu/faculty?q=node/51>> Acesso em: 10 out. 2011.

_____, ***Implications of Regulatory Prescriptions & Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Process*** (June 9, 2008c). Disponível em SSRN:
<<http://ssrn.com/abstract=1505783>>ou<<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1505783>>
Acesso em: 10 out. 2011.

_____, ***Fishbowl the Forensic Accountant: Are There Differences in the Views of the Relevant Skills of a Forensic Accountant Among Practitioners, Academics and Users of Forensic Accounting Services?***(January 2, 2007). Disponível em SSRN:
<<http://ssrn.com/abstract=1522488>>ou<<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1522488>>
Acesso em: 15 set. 2011.

ELITAŞ, C.; KARAKOÇ, M.; GÖRGÜLÜ, E. *Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey*. **International Journal of Business and Social Science** Vol. 2 No. 10; June 2011. Disponível em: <http://www.ijbssnet.com/journals/Vol.%202_No._10%3b_June_2011/24.pdf> Acesso em: 12 set. 2011.

ENYI, P. E.. *Detecting Causes of Variances In Operational Outputs of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach*. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1144783>> Acesso em: 01 set. 2011.

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GILBERT, D. U.; RASCHE, A., *Discourse Ethics and Social Accountability - The Ethics of SA 8000* (August 2, 2010). **Business Ethics Quarterly**, Vol. 17, No. 2, pp. 187-216, 2007. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1652151>> Acesso em: 10 mar.2012.

GRAY, D.. *Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted to Traditional Accounting and Auditing*. **American Journal of Business Education** – Fourth Quarter 2008 Volume 1, Number 2. Disponível em: <<http://journals.cluteonline.com/index.php/AJBE/article/view/4630/4719>> Acesso em: 21 nov.2011.

GRAY, O. R.; MOUSSALLI, S. D. *Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective*. **Journal of Business Issues** 2006, No. 2. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1642100>> Acesso em: 18 nov. 2011.

HABERMAS, J., *Theorie des kommunikativen Handelns, vol 1* (org.) Suhrkamp Verlag Frankfurt am Main (1981). Tradução Paulo Astor Soethe, **Teoria do Agir Comunicativo, 1: Racionalidade da ação e racionalidade social**, WMF Martins Fontes, 2012a.

_____, *Theorie des kommunikativen Handelns, vol 2* (org.) Suhrkamp Verlag Frankfurt am Main (1981). Tradução Paulo Astor Soethe, **Teoria do Agir Comunicativo, 2: Sobre a crítica da razão funcionalista**, WMF Martins Fontes, 2012b.

_____. *Wahrheit und Rechtfertigung – Philosophische Aufsätze* (1999). Tradução Milton Camargo Mota. **Verdade e justificação: ensaios filosóficos**. São Paulo: Loyola, 2004.

_____, *On the Pragmatics of Communication*, (org.) Maeve Cooke, Cambridge (Mass.), MIT Press, (1998). Tradução Paulo Rodrigues, **Racionalidade e Comunicação**, Lisboa, Edições 70, 2002.

_____, **Passado como futuro**. Tradução Falvio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1993.

_____, **Consciência moral e agir comunicativo**. Tradução de Guido A. de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.

_____, *¿Cómo es posible La legitimidad por vía de legalidad?*. Tradução de Manuel Jiménez Redondo. **Doxa**. N. 05 (1988). ISSN 0214-8876, pp. 21-45 Disponível em: <http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10864/1/Doxa5_02.pdf> Acesso em: 3 mar. 2012.

HAO, X. Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China. **International Journal of Business and Management**. Vol. 5, No. 5; May 2010. Disponível em: <<http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/5945/4726>> Acesso em: 17 ago. 2011.

HOLLIE, D.; NICHOLLS, C.; YU, S.C.. *A Forensic Accounting Examination of Financial Reporting Fraud at the Segment Level* (January 28, 2011). **Journal of Forensic and Investigative Accounting, Forthcoming**. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1794170>> Acesso em: 15 nov. 2011.

HOOG, W. A. Z; PETRENCO, S. A.. **Prova Pericial Contábil: Aspectos Práticos & Fundamentais**. 1ª. ed. Curitiba: Juruá, 2005.

HOOG, W. A. Z, **Tricotomia Contábil & Sociedades Empresariais**, 1ª. ed. (ano 2005), 2ª tir, Curitiba: Juruá, 2006.

_____, **Tratado básico para a perícia contábil**. 2011. Disponível em: <www.zappahoog.com.br> Acesso em: 18 nov. 2011.

HUBER, Wm. D., *Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession?* (April 17, 2012). **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol. 4, No. 1, 2012. Available at SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=2041755>> Acesso em: 10 jun. 2012.

_____, *A Comparison of Forensic Accounting Corporations in the United States* (2011a). **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, Vol. 12, No. 3, 2011. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=2029729>> Acesso em: 10 dez. 2011.

_____, *Does the American Accounting Association Exist? An Example of Public Document Research* (April, 17 2012). **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol. 3, No. 2, Special Issue, 2011 Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=2041682>> Acesso em: 15 mar. 2012.

HUSSAIN, S. A.. **The Application of Benford's Law in Forensic Accounting: An Analysis of Credit Bureau Data** (June 18, 2010). Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1626696>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1626696>> Acesso em: 21 set. 2011.

IUDÍCIBUS, S. de; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. de G.; PEDERNEIRAS, M. . M. M.. Uma Reflexão Sobre a Contabilidade: Caminhando por Trilhas da “Teoria Tradicional e Teoria Crítica”. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**8(4):274-285, outubro/dezembro 2011. Disponível em: <www.base.unisinos.br/pdf/144.pdf> Acesso em: 10 jan. 2012.

_____, MARTINS, E., GELBCKE, E. R., SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC.** 1^a. ed. 4. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010.

KELM, M.L. Governança organizacional e contabilidade: algumas reflexões a partir da teoria da ação comunicativa. **Revista Contemporânea de Contabilidade** a. 01 v. 01 n. 01 jan./jun. 2004 p.69-95. Disponível em: <www.rcc.ufsc.br/edicao1/documentos/artigo_4.pdf> Acesso em: 05 mar. 2012.

KOH, A. N.; AROKIASAMY, L.; SUAT, C. L. A.. *Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection.* **International Journal of Business and Management.** Vol. 4, No. 11. November 2009. Disponível em: <<http://ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/4229/3666>> Acesso em: 10 set. 2011.

LEHMAN, G. **Critical Accounting Activism and the Public Sphere.** 2010. Disponível em: <http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIRA-2010-300-Lehmann-Critical-accounting-and-the-art-of-interpretation.pdf> Acesso em: 12 jun. 2012.

LEHNEN, F. **Estudo Jurídico-Contábil da Prova Pericial.** São Paulo: LTr, 2001.

LEITÃO JÚNIOR, L. R. D., SLOMSKI, V. G., MENDONÇA, J. de F., PELEIAS, I. R. A Informação Contábil no Âmbito da Magistratura: A Percepção de Juízes sobre o Papel do Laudo Pericial no Processo de Tomada de Decisão Judicial. In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 10. 2010. São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/149.pdf>> Acesso em: 21.10.2011.

LIMA, J. S., ARAUJO, F. J. de, O Mercado de Trabalho da Perícia Contábil. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18, 2008. **Anais...** Gramado. Disponível em: <www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/150.pdf> Acesso em: 10 Set. 2011.

LIMONGI, B., MIGUEL, M. A. B. O Impacto da Atividade Lúdica no Desempenho de Alunos que Cursam a Disciplina “Perícia Contábil” em Cursos de Graduação em Contabilidade Oferecidos por IES da Grande Florianópolis –SC. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 3, p. 73-110, jul./set. 2010.

MAGALHÃES, A. D. F.; SOUZA, C.; FAVERO, H. L.; LONARDONI, M. **Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal processual e operacional.** 6^a. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAGALHÃES, A. D. F., **Perícia Contábil.** São Paulo: Atlas. 2008.

MARTINS, J. D. M., **Estudo sobre a Aderência de Laudos Contábeis às Normas Técnicas do Conselho Federal de Contabilidade, Produzidos em Processos Judiciais Envolvendo Cartões de Crédito, Falência e Sistemas Financeiros da Habitação na Comarca de Natal/RN.** 2007. Dissertação (mestrado em Ciências

Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em:
<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2710/1/2007_JoanaDArcMedeirosMartins.pdf> Acesso em: 21 set. 2011.

MAROTTI J, GALHARDO A. P. M, FURUYAMA RJ, PIGOZZO M. N., CAMPOS T. N., LAGANÁ D. C.. Amostragem em pesquisa clínica: tamanho da amostra. **Revista de Odontologia da Universidade Cidade de São Paulo** 2008 maio-ago; 20(2): 186-94. Disponível em:
<[http://www.cidadesp.edu.br/old/revista_odontologia/pdf/maio_agosto_2008/Unicid_20\(2_12\)_2008.pdf](http://www.cidadesp.edu.br/old/revista_odontologia/pdf/maio_agosto_2008/Unicid_20(2_12)_2008.pdf)> Acesso em: 12 jan. 2012.

MAZUMDER, M. M., **Forensic Accounting -An Investigative Approach of Accounting**(June 13, 2011). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1864346>> Acesso em: 20 set. 2011.

MEDEIROS, A. K. de, SERGIO, L. de M., BOTELHO, D. R. A Importância da Auditoria e Perícia para o Combate a Fraudes e Erros na Contabilidade das Empresas.. In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 2004. São Paulo. **Anais...** São Paulo. Disponível em:
<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/380.pdf>> Acesso em: 21 set. 2011.

MEDEIROS, T. A., NEVES JÚNIOR, I. J. das, A Qualidade do Laudo Pericial Elaborado pelo Perito Contador na Visão de Magistrados do Rio de Janeiro e Brasília. In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 2005. São Paulo. **Anais...** São Paulo. Disponível em:
<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos22005/408.pdf>> Acesso em: 11 set. 2011.

MONTANDON, M. M., SIQUEIRA, J. R. M. de, OHAYON, P. Avaliação de Empresas em Perícias Contábeis: um Estudo de Casos. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 39, p. 3 - 4, jan./mar. 2008.

MOREIRA, A.V. S., VASCONCELOS, A. L. F. S., A Legitimidade dos Atributos da Confiabilidade e da Compreensibilidade da Informação Contábil Implícita em Habermas. In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 2006. São Paulo. **Anais...** São Paulo. Disponível em:
<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/440.pdf>> Acesso em: 16 jul. 2013.

NEVES, A. G. das. **Curso Básico de Perícia Contábil**, 1ª. ed., São Paulo: LTr, 2000.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; CAVALCANTI, A. L. C.; RIBEIRO, E. B.; SILVA, M. C da. Perícia Contábil na Justiça do Trabalho: estudo sobre a qualidade e relevância do trabalho do perito contador, a partir da opinião de juízes que atuam na primeira instância da Justiça do Trabalho, In: XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro/RJ - 4 a 7 de setembro de 2011 **Anais...**Rio de Janeiro. Disponível em:

<http://www.anpad.org.br/trabalho_popup.php?cod_edicao_trabalho=13165> Acesso em: 10 out. 2011.

_____, MEDEIROS, T. A.. A Qualidade do Laudo Pericial Elaborado pelo Perito Contador na Visão de Magistrados do Rio de Janeiro e Brasília. . In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 2005. São Paulo. **Anais...** São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos22005/408.pdf>> Acesso em: 15 set. 2011.

OJO, M., ***Forensic Accounting and the Law: The Forensic Accountant in the Capacity of an Expert Witness*** (March 19, 2012). Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=202607>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2026071>> Acesso em: 10 abr. 2012.

OKOYE, E. I.; G., J. Y., *An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants in Nigeria* (March 28, 2011). **Journal of Knowledge Management**, Vol. 1, No. 2, 2010. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1797683>> Acesso em: 10 set. 2011.

OLIVEIRA, C. M. **Responsabilidade Civil e Penal do Perito: o profissional de contabilidade na nova legislação civil e falimentar.** 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6520>>. Acesso em: 10 set. 2011.

OLIVEIRA NETO, C. E. de; MERCANDALE, I., **Roteiro prático de perícia contábil judicial.** 1ª Ed, São Paulo: Editora Oliveira Mendes. 1998.

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

_____, **Perícia Contábil.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OWOJORI, A.A.; ASAOLU, T. O.. *The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World.* **European Journal of Scientific Research** Vol.29 No.2 (2009), pp. 183-187. Disponível em: <www.eurojournals.com/ejsr_29_2_04.pdf> Acesso em: 12 set. 2011.

PAULO, E., CUNHA, J. V. A., ALENCAR R. C. de, MARTINS, E. As Práticas dos peritos contadores na apuração de haveres. **RBGN**, São Paulo, vol 8, nº 23-36, set/dez. 2006.

PELEIAS I. R., ORNELAS, M. M. G. de, HENRIQUE M. R., WEFFORT, E. F. J., **Análise das Condições de Ensino de Perícia Contábil em Cursos de Ciências Contábeis na Grande São Paulo.** 2003. Disponível em: <http://aspro2.npd.ufsc.br/arquivos/175000/177200/18_177299.htm?codBib> Acesso em: 12 set. 2011.

PIRES, M. A. A. A Perícia Contábil. Reflexão sobre o seu Verdadeiro Significado e Importância. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade.** Porto Alegre: CRCRS, n. 97, 20-29, jun. 1999.

_____, **O Papel do Laudo Contábil na Decisão Judicial**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Fundação Visconde de Cairu, Salvador.

_____, **Laudo Pericial Contábil na Decisão Judicial**, 1 ed. (ano 2006), 3ª.tir, Curitiba: Juruá, 2008.

RAMASWAMY V.. *New Frontiers: Training Forensic Accountants With in The Accounting Program*. **Journal of College Teaching & Learning** – September 2007 Volume 4, Number 9<<http://journals.cluteonline.com/index.php/TLC/article/view/1545>> Acesso em: 11 set. 2011.

RENZHOU, D.. *Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting*. **Energy Procedia**. Volume 5, 2011. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1876610211013075>> Acesso em: 10 out. 2011.

REZAEI, Z.; CRUMBLY, D. L.; ELMORE, R. C. *Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners*. **Advances in Accounting Education, Forthcoming**. 2004. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=518263>> Acesso em: 23 ago. 2011.

REZAEI, Z.; BURTON, E. J. *Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners*. 2011 **Managerial Auditing Journal**. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=868372&show=abstract> -> Acesso em: 05 ago. 2011.

REZAEI, Z.; CRUMBLY, D. L.; ELMORE, R. C., **Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners**. **Advances in Accounting Education, Forthcoming**. 2004. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=518263>> Acesso em: 10 jul. 2011.

ROSA, R. L., **Aspectos Gerais das Provas no Processo do Trabalho com Enfoque na Prova Pericial e Depósito de Honorários do Perito**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC, São Paulo.

SÁ, A. Lopes de. **Perícia Contábil**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____, **Perícia Contábil**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANCHEZ, M. H., *The Role of the Forensic Accountant in a Medicare Fraud Identity Theft Case* (2012). **Global Journal of Business Research**, Vol. 6, No. 3, pp. 85-92, 2012. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1957315>> Acesso em: 10 jun. 2012.

SANTANA, C. M. S. de. **A perícia contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório**. 1999. 177 f. Dissertação (Mestrado em Ciências

Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

SEDA, M.; KRAMER B. P.. *State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model Used in the Accounting Curriculum*. **Journal of Forensic Studies in Accounting and Business**. Winter 2009.

SILVA, A. J. de M; LOPES, J. E. G; RIBEIRO FILHO; LAGIOIA, U. C. T. Exportações de Etanol e Convergência de Normas Contábeis: Um Estudo à Luz da Teoria Crítica. **Scientia Una**, Olinda n.9 p.95-111, mai. 2008. Disponível em: <http://www.praticanet.com/clientes/focca/revista_cientifica_10.pdf> Acesso em: 01 fev. 2012.

SILVA, E. I. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3ª. ed. Florianópolis: UFSC, 2001.

SILVA, M. F. N. da; RIBEIRO FILHO, J. F.. A transparência da informação contábil na perspectiva do agir comunicativo de Habermas: um estudo de caso no fundo de previdência complementar da Vasp: AEROS. In: I Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2007, Recife. **Anais...**, UFPE, 2007. Disponível em:<<http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20%28b%29%2F5.pdf>> Acesso em: 10 fev. 2012.

SUH, I. S.; HEADRICKT. C.; MINABURO, S.. *An Effective and Efficient Analytic Technique: A Bootstrap Regression Procedure and Benford's Law*. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**. Vol. 3, Issue 3, 2011. Disponível em: <http://epublications.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1045&context=account_fac> Acesso em: 12 out. 2011.

TRAVESSINI, N. P.. **Ação comunicativa e educação indígena intercultural e emancipatória: encontro entre dois mundos possíveis?** Tese (doutorado) – Universidade do Rio Grande do Sul. Faculdade de Educação. Programa de Pós-Graduação em Educação, Porto Alegre. 2011. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000772964&loc=2011&l=17ad66f0c2cf2a28>> Acesso em: 25 fev. 2012.

VOIROL, O. **Teoria Crítica e Pesquisa Social: da Dialética à Reconstrução**. Trad. Bruno Simões. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/nec/n93/n93a07.pdf>> Acesso em: 28 set. 2012.

WEBINGER, M. C.. *Where did the money go? A forensic analysis of the cash position of General Motors following the bailout*. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**. Vol. 3, Issue 3, 2011. Disponível em: <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/jfia/Articles/FullText/2011_v3n3a6.pdf> Acesso em: 13 nov. 2011.

ZANNA, R. D. **Prática de Perícia Contábil**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

YAMAGUCHI, A. Caminhos da perícia judicial. **RBC Revista brasileira de contabilidade**, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, v. 30, n. 127, p. 47-51, il. jan./fev. 2001.

APÊNDICE I

QUESTIONAMENTO QUANTO AO LAUDO PERICIAL

1. Os laudos periciais tinham a Declaração de Habilitação Profissional (DHP)?
2. O registro do conteúdo da perícia está de forma abrangente, particularizando os aspectos e as minudências?
3. Foram referenciadas as doutrinas contábeis para sustentação da argumentação?
4. A conclusão se apresenta de forma clara e precisa?
5. Os quesitos do Juiz foram todos respondidos?
6. Houve resposta como “sim” ou “não”?
7. As respostas aos quesitos do Juiz estão na ordem apresentada pelo Magistrado?
8. O laudo possui ressalva nos quesitos do Juiz?
9. O laudo em sua estrutura atende aos 9 itens mínimos?
10. Houve qualquer utilização dos espaços marginais?
11. Qual a qualidade dos laudos baseado nos resultados da pesquisa?

APÊNDICE II

QUESTIONAMENTO QUANTO À SENTENÇA EM RELAÇÃO AO LAUDO PERICIAL

- 1) Qual o nível de utilização do laudo pericial pelo Magistrado? Pires (2005, p. 247)
 - a. Nenhum – não foi citado na sentença.
 - b. Pouco – apenas indicou que foi feita a perícia, sem utilização do trabalho na fundamentação da sentença. Esta avaliação foi obtida pela verificação de informação no relatório do magistrado da não utilização da perícia como prova para a devida fundamentação da decisão
 - c. Bom – utilizou a perícia para auxiliar a fundamentação, citando-a pontualmente para considerar este nível, ponderou-se quanto à verificação no texto escrito pelo magistrado em sua fundamentação e o fato de a mesma apenas proceder à indicação da existência da prova e de contribuir juntamente com as outras espécies de prova na decisão do juiz.
 - d. Muito – foi utilizada em boa parte da fundamentação a prova pericial como elemento de convencimento do magistrado para proferir sua decisão.