

Perícia Contábil: o Desenvolvimento de um Conceito

Accounting Expert: the Development of a Concept

Artigo recebido em: 24/05/2020 e aceito em: 10/03/2021

Leonardo dos Santos Bandeira

Palmas - TO

Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos¹

Docente do curso de Ciências Contábeis do UniCatólica²

leosbandeira@gmail.com

RESUMO

Este estudo resgata, descreve e analisa a trajetória histórico-evolutiva com a qual o conceito de perícia contábil foi sendo retratado, modificado e difundido entre as normas de perícia contábil do Conselho Federal de Contabilidade, desde as Normas T 3 e P 2 de 1992 às Normas NBC TP 01 (R1) e NBC PP 01 (R1) de 2020, e os principais doutrinadores do tema no Brasil. O estudo adota a revisão bibliográfica e a análise de conteúdo como procedimento e apresenta a trajetória e o desenvolvimento histórico da perícia contábil e do seu conceito. Percebe-se que a compreensão conceitual de perícia contábil evoluiu junto com a compreensão da relevância da técnica para a sociedade, em que se tinha uma técnica baseada no fazer e hoje uma técnica contábil e científica aplicada à resolução de conflitos, constatação de fatos e busca da verdade; conclui ressaltando a necessidade de novos estudos sobre perícia contábil no Brasil.

Palavras-chave: Perícia Contábil. Contabilidade. Histórico. Conceito.

ABSTRACT

This study rescues, describes and analyzes the historical-evolutionary trajectory with which the concept of accounting expertise was being portrayed, modified and disseminated among the standards of accounting expertise of the Federal Accounting Council, from the T 3 and P 2 Standards of 1992 to the NBC TP 01 (R1) and NBC PP 01 (R1) standards of 2020, and the main indoctrinators of the theme in Brazil. The study adopts bibliographic review and content analysis as a procedure and presents the trajectory and historical development of accounting expertise and its concept. It is perceived that the conceptual understanding of accounting expertise evolved along with the understanding of the relevance of the technique to society, in which there was a technique based on doing and today an accounting and scientific technique applied to conflict resolution, fact-finding and truth search; emphasizes the need for further studies on accounting expertise in Brazil.

Keywords: Accounting Expert. Accounting. Historic. Concept.

INTRODUÇÃO

A contabilidade, como detentora de teorias, técnicas e procedimentos diversos que fornecem informações úteis e tempestivas para a tomada de decisões, organiza-se em segmentos, dentre os quais a perícia contábil, para atender de forma específica e aprofundada seus usuários e de acordo com a natureza e necessidade da informação.

A perícia contábil refere-se a um conjunto de procedimentos técnicos e científicos que põe a contabilidade como elemento de prova em auxílio ao esclarecimento e resolução de conflitos judiciais e extrajudiciais, na busca da verdade. Essa atual concepção de perícia contábil passou por um longo processo evolutivo, desde as práticas usuais da técnica ainda na era primitiva até a concretização de uma definição que contemplesse toda a sua relevância e utilidade no presente século.

No Brasil, desde o Código de Processo Civil de 1939 às mais recentes Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TP 01 (R1) e NBC PP 01 (R1), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a definição e compreensão da relevância da perícia contábil foi evoluindo e se consolidando. É nesse sentido que este trabalho resgata, descreve e analisa a trajetória histórico-evolutiva com a qual o conceito de perícia contábil foi sendo retratado, modificado e difundido entre as normas de perícia contábil do CFC e os principais doutrinadores do tema no Brasil.

As normas NBC TP 01 (R1) e NBC PP 01 (R1), ambas de 2020, reformularam e alteraram dispositivos que norteavam até então a atuação profissional do perito contábil, bem como a execução da perícia contábil no Brasil. Faz-se relevante compreender nesse momento a definição e concepção que se tem deste segmento da contabilidade no país e como ele evoluiu por meio das definições que foram sendo atribuídas desde as Normas T 3 e P 2 de 1992.

O campo de estudo em que se insere a temática da perícia contábil é amplo, porém pouco explorado, considerando os estudos que foram desenvolvidos. A maior parte dos estudos provém de literatura estrangeira e os já desenvolvidos no Brasil tratam da análise de estrutura e qualidade de laudos periciais e do ensino de perícia contábil. Pouco se explora sobre o seu surgimento, desenvolvimento e contribuições teóricas, como propõe este trabalho (TAVEIRA *et. al.*, 2013; SALLES *et. al.*, 2016; AQUINO, IMONIANA, 2017; SOUSA, 2019; SANTOS, PRADO, 2019).

O estudo é qualitativo e adota a revisão bibliográfica e a análise de conteúdo como procedimentos de pesquisa. Além desta introdução, o artigo está organizado em outras quatro seções: a segunda seção apresenta uma breve abordagem histórica da perícia e da perícia contábil no mundo e no Brasil, retratando sua trajetória e desenvolvimento; a terceira apresenta a classificação da perícia contábil em relação ao campo

¹ UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Av. Unisinos, 950 - Bairro Cristo Rei - CEP: 93.022-750 - São Leopoldo - RS.

² UNICATOLICA - Centro Universitário Católica de Quixadá - R. Juvêncio Alves, 660 - Centro - CEP: 63900-257 - Quixadá - CE.

de atuação profissional; a quarta seção cuida de diferenciar a perícia contábil da contabilidade forense e da auditoria; e a quinta aborda o desenvolvimento do conceito de perícia contábil adotado pela doutrina e pelas normas ao longo do tempo; por fim, apresentam-se as considerações finais.

Perícia e perícia contábil: trajetória e desenvolvimento

Assim como as teorias, as ciências e as técnicas, a perícia surge a partir de uma necessidade: a de constituição de meios de provas especializadas para a solução de dúvidas ou questionamentos na justa solução de conflitos entre duas ou mais pessoas. Etimologicamente, o termo *perícia* deriva do latim *perit̃ia*, que significa experiência ou conhecimento adquirido pela prática (SANTOS, SCHIMDT, GOMES, 2006; SÁ, 2019; CREPALDI, 2019).

Os indícios de perícia são percebidos já na civilização antiga, período em que o homem primitivo que liderava exercia também os papéis de legislador, juiz e executor. Não havia uma legislação não tácita instituída nem mesmo organização jurídico-administrativa, mas o comportamento humano era regido pela submissão à lei divina e, com base nessa lei, decidia-se pela solução dos conflitos ora existentes (SANTOS, SCHIMDT, GOMES, 2006; CREPALDI, 2019).

Na Grécia e Egito Antigos, a partir do surgimento das instituições jurídicas, inicia-se a procura pelos conhecimentos especializados em auxílio aos jurídicos para a solução de litígios. No Egito Antigo, os contadores serviam como olhos do faraó. Na Idade Média, com o desenvolvimento do Direito Romano Antigo, define-se a figura dos inspetores fiscais associada à do perito, momento em que começaram a se apresentar questões que dependiam de opinião técnica especializada para solução dos conflitos. Os laudos periciais desenvolvidos constituíam-se da própria sentença, isto é, neste sistema, tem-se um profissional detentor de qualificação de perito e juiz simultaneamente (SANTOS, SCHIMDT, GOMES, 2006; SÁ, 2019; CREPALDI, 2019; CRAIN *et. al.*, 2019).

Na Roma Antiga, a perícia passou a ser designada como saber, talento (SÁ, 2019), mas somente no século XVII é que a figura do perito enquanto auxiliar da justiça é determinada e reconhecida como uma especialidade do trabalho judicial (SANTOS, SCHIMDT, GOMES, 2006; TAVEIRA *et. al.*, 2013).

No Brasil, a perícia judicial, ordenada e válida em disposições legais, surge com o Decreto-Lei nº 1.608/1939, quando foi introduzido o Código de Processo Civil de 1939 (ORNELAS, 2017). A figura do perito nomeado por juiz remonta ao ano de 1982 com o regulamento das sociedades por ações, o Decreto nº 8.821/1985, artigo 104. A primeira menção ao termo “perito judicial” está no Decreto nº 1.339/1905, que ofertava o curso de Perito Judicial no país (PELEIAS *et. al.*, 2011; HOOG, 2010).

O Decreto nº 20.158/1931, que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão contábil no país, inseriu no âmbito comercial, além dos cursos técnicos de secretariado, atuário, guarda-livros e de administrador-vendedor, o de perito-contador. O artigo 72 do referido decreto dispõe: “Somente as peritos-contadores e os contadores, [...], poderão ser nomeados *ex-officio*, pelos juízes, para os exames de livros exigidos pelo

Código Comercial, e bem assim para balanços e exames em falências e concordatas.”.

Com o advento do Código de Processo Civil de 1939, a perícia no Brasil foi regulamentada, ainda que de forma vaga, tratando, nos artigos 33, 57, 129-132 e 238-254, de nomeação, atuação, indicação e exercício do perito. Contudo, em 1946, com o Decreto-lei nº 9.295/1946, é que o exercício da perícia contábil foi de fato institucionalizado no país. O referido decreto-lei criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições privativas do Contador no artigo 25, dentre as quais: os trabalhos técnicos de contabilidade na área de perícias judiciais ou extrajudiciais (SANTOS, SCHIMDT, GOMES, 2006; MAGALHÃES, 2017; SOUSA, 2019).

Com o Novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105/2015, novas e relevantes alterações foram determinadas no que tange à perícia e à perícia contábil, tais como: a prova técnica simplificada, a perícia consensual, o procedimento pericial e novidades nos casos de impedimentos e suspeições. Trouxe, ainda, um conjunto de mudanças no Código de Processo Penal (CPP – alteração da Lei nº 11.960/2008), na Lei Processual Trabalhista (LTP – Lei nº 5.584/70) e na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT – Decreto-lei nº 5.452/43) (MAGALHÃES, 2017; SOUSA, 2019).

No que diz respeito às Normas Brasileiras de Contabilidade sobre a perícia e o perito contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu, inicialmente, duas normas em 1992: NBC T 13 e NBC P 2. Tais normas foram, posteriormente, divididas em outras quinze normas; em 2009, outras duas normas foram promulgadas, fundindo as doze vigentes até então: NBC TP 01 e NBC PP 01 (PELEIAS *et. al.*, 2011).

As Normas Brasileiras de Contabilidade, de acordo com a Resolução CFC nº 1.328/11, classificam-se em Normas Técnicas (NBC T) e Normas Profissionais (NBC P); as NBC TP tratam da Técnica de Perícia Contábil e as NBC PP do Profissional Perito.

Em termos de normas contábeis técnicas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu as seguintes relativas à perícia contábil:

- Resolução CFC nº 731/1992: aprova a NBC T 13 – da perícia contábil (revogada pela Resolução CFC nº 858/1999);
- Resolução CFC nº 858/1999: reformula a NBC T 13 – da Perícia Contábil (revogada pela Resolução CFC nº 1.243/2009);
- Resolução CFC nº 1.243/2009: aprova a NBC TP 01 – Perícia Contábil (revogada pela NBC TP 01/2015).
- NBC TP 01/2015: dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil (revogada pela NBC TP 01 (R1)/2020).
- NBC TP 01 (R1): dá nova redação à NBC TP 01, que dispõe sobre perícia contábil. (em vigor a partir de 27 de março de 2020).
- Em relação às normas profissionais contábeis referentes à atuação do contador na função de perito, têm-se as seguintes:
- Resolução CFC nº 733/1992: aprova a NBC P 2 – normas profissionais do perito contábil (revogada pela Resolução CFC nº 857/1999);

Leonardo dos Santos Bandeira

- Resolução CFC nº 57/1999: reformula a NBC P 2, denominando-a como normas profissionais do perito (revogada pela Resolução CFC nº 1.244/2009);
- Resolução CFC nº 1.244/2009: aprova a NBC PP 01 – perito contábil (revogada pela NBC PP 01/2015);
- NBC PP 02/2016: aprova a NBC PP 02, que dispõe sobre o exame de qualificação de técnica para perito (em vigor).
- NBC PP 01/2015: dá nova redação à NBC PP 01 – perito contábil (revogada pela NBC PP 01 (R1)/2020).
- NBC PP 01 (R1): dá nova redação à NBC PP 01, que dispõe sobre o perito contábil (em vigor a partir de 27 de março de 2020).

Assim, as normas contábeis do Conselho Federal de Contabilidade, em vigor, que tratam do tema, são as Normas Brasileiras de Contabilidade TP 01 (R1) – Perícia Contábil, NBC PP 01 (R1) – Perito Contábil e a NBC PP 02, que trata do Exame de Qualificação Técnica (EQT).

A seção a seguir apresenta a classificação da perícia contábil em relação ao campo de atuação profissional.

Perícia contábil: classificação

As normas de perícia contábil, bem como a legislação civil e a doutrina, classificam a perícia contábil de acordo com os campos ou áreas em que o contador, na função de perito, pode atuar. Sendo assim, há uma primeira classificação, dita como ampla, que é aquela que estabelece a perícia contábil judicial e a perícia contábil extrajudicial. Esta, por sua vez, pode dar-se ainda na esfera estatal, arbitral ou voluntária.

A perícia judicial é aquela exercida no âmbito do Poder Judiciário, requerida a pedido de uma ou de ambas partes ou de ofício (determinada) pelo juiz de direito, em quaisquer esferas, tanto cíveis quanto trabalhistas. É desempenhada na busca pela justa solução de conflitos na esfera judicial, solicitada por um tribunal como prova para resolver litígios judiciais. A exemplo: a perícia judicial determinada para a verificação da situação econômica e financeira de uma determinada empresa para que o juiz avalie e homologue a recuperação judicial; ou o cálculo de apuração de haveres de sócio excluído de determinada sociedade (ANTON, 2016; COSTA, 2017; SÁ, 2019; CREPALDI, 2019).

A perícia contábil extrajudicial é, portanto, aquela que não está sob tutela da Justiça. São solicitadas com a finalidade de dirimir litígios entre particulares – pessoas físicas ou jurídicas – para esclarecer determinadas questões relacionadas ao negócio da empresa e classificam-se, como ora afirmado, em perícia arbitral, perícia estatal e perícia voluntária (ANTON, 2016).

A perícia contábil arbitral é desenvolvida no âmbito da Lei nº 9.307/1966, que trata da lei de arbitragem. A arbitragem é um meio alternativo ao meio convencional judicial de resolução de conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis, em que uma Câmara de Arbitragem profere uma sentença com os mesmos efeitos da sentença judicial, compulsória às partes (COSTA, 2017; CREPALDI, 2019).

No âmbito estatal ou semijudicial ou oficial ou administrativo, a perícia desenvolve-se sob o controle de órgãos do

Estado, como as perícias para verificação de crimes de corrupção, perícias executadas por Comissões Parlamentares de Inquérito e pelo Ministério Público, perícia criminal etc. (SÁ, 2019; CREPALDI, 2019).

Já a perícia voluntária ou especial é contratada de forma espontânea pelas partes interessadas, com o objetivo de solucionar o conflito ou firmar um acordo entre elas. A exemplo, têm-se a perícia para a realização de fusões ou cisões societárias e a contratação espontânea de perito para avaliação de fundo de comércio antes de aquisição de quotas de capital (COSTA, 2017; SÁ, 2019; CREPALDI, 2019).

A NBC TP 01 (R1) assim entende essa classificação: a perícia judicial é exercida sob a tutela do Poder Judiciário; a extrajudicial é exercida fora dessa tutela e se dá em âmbito arbitral, estatal e voluntário. A perícia arbitral é desenvolvida sob o controle da lei de arbitragem e das Câmaras de Arbitragem; a perícia oficial e estatal, sob o controle dos órgãos do Estado e a perícia voluntária é aquela contratada pelos interessados, espontaneamente (CFC, 2020).

O Código de Processo Civil de 2015 trouxe duas novas classificações de perícia reconhecidas pela doutrina: a perícia consensual (artigo 471, § 3º) e a perícia técnica simplificada (artigo 464, § 2º e 3º).

Na perícia consensual, as partes podem, de comum acordo, escolher livremente e mediante requerimento o perito. A perícia realizada pelo perito escolhido pelas partes substitui, para todos os efeitos, a perícia que seria realizada pelo perito nomeado pelo juiz. A perícia técnica simplificada é possível quando o ponto litigioso for de menor complexidade e pode ser determinada de ofício ou a requerimento das partes em substituição à perícia convencional e consiste em inquirição do perito em audiência (BRASIL, 2015; CREPALDI, 2019).

A próxima seção cuida em diferenciar a perícia contábil da contabilidade forense e da auditoria contábil, segmentos que por vezes são confundidos entre leigos e profissionais.

Perícia contábil, contabilidade forense e auditoria contábil

A Perícia Contábil constitui-se de um segmento da Ciência Contábil cujo foco baseia-se na adoção de procedimentos específicos, como o exame, a vistoria e avaliação, para atestar a veracidade de fatos levados a questionamento (AQUINO, IMONIANA, 2017). Ou, como afirma Sá (2019), é uma tecnologia que envolve a aplicação de conhecimentos científicos contábeis.

Ainda assim, as áreas da contabilidade que envolvem a perícia, a contabilidade forense e a auditoria são segmentos que se assemelham no fazer, o que gera, por vezes, conflitos de entendimento e diferenciação entre leigos e profissionais, mas que se diferenciam na finalidade e nos resultados.

A perícia contábil atua na resolução de conflitos entre duas ou mais partes, podendo este conflito ser de natureza judicial ou extrajudicial, por meio do esclarecimento e elucidação de fatos que possam, por ora, parecer controvertidos e inconclusivos. A perícia atua como meio de prova cabal na resolução de conflitos de modo a buscar a verdade e a realidade dos fatos, esclarecendo-os. O conflito objeto da perícia versa,

geralmente, sobre questões patrimoniais (ORNELAS, 2017; MAGALHÃES, 2017; SÁ, 2019).

Com a explosão de escândalos de fraudes e práticas de corrupção entre grandes corporações e governos, a contabilidade forense, também amplamente conhecida como contabilidade criminal ou perícia contábil criminal, ganhou destaque nas últimas décadas, isto porque a contabilidade forense tem como foco a investigação, a prevenção e a detecção de fraudes e crimes financeiros, como a lavagem de dinheiro. Diferentemente da perícia contábil, nem sempre o objetivo da contabilidade forense é levar esclarecimentos de dúvidas a um juízo, mas evidenciar, detectar e prevenir fraudes internas às organizações e poder contribuir para a resolução de disputas atuais ou potenciais (SILVA, 2012; AQUINO, IMONIANA, 2017; CRAIN *et. al.*, 2019).

A auditoria contábil e a perícia contábil se diferenciam em causa, efeito, espaço, tempo e métodos (SÁ, 2019). Aquela visa oferecer uma opinião, por meio da aplicação de um conjunto de procedimentos técnicos específicos, sobre as demonstrações financeiras, mediante parecer de auditoria, aumentando o grau de confiabilidade de tais demonstrativos. A auditoria é constante, tem como usuários sócios e investidores e é amostral (IMONIANA, 2019; HOOG, 2019).

A utilização de arbitragem parece, segundo Braga (2003), a maior diferenciação entre perícia e auditoria. Para o autor, enquanto a primeira se baseia em um exame completo e universal da matéria em análise, sendo a amostragem uma prática excepcional, a segunda atua integralmente com a utilização de amostragem.

A seção a seguir trata do cerne e objetivo deste trabalho e aborda o desenvolvimento do conceito de perícia contábil adotado pela doutrina e pelas normas ao longo do tempo.

Perícia contábil: o desenvolvimento de um conceito

Os conceitos de perícia e de perícia contábil passaram por processos significativos de mudança e evolução ao longo do tempo, quer seja pelo surgimento e alterações dos dispositivos legais que a regem ou pela amplitude em que se insere o trabalho pericial. Não há na legislação cível ou processual civil, ou até mesmo penal, um conceito expresso de perícia. Para Magalhães (2017), nem a legislação nem as fontes bibliográficas ainda a conceituaram com a devida clareza, podendo perceber, inclusive, variantes conceitos entre os autores que dissertam sobre o tema.

Neste trabalho, o objetivo é apresentar os conceitos de perícia contábil que foram sendo utilizados ao longo do tempo pelas Resoluções e Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidades que tratam de perícia, desde a primeira datada do ano de 1992 até a mais recente, de 2020. Inicialmente, são apresentados e discutidos os conceitos abordados pelas principais doutrinas brasileiras que tratam sobre o tema.

D'Áuria (1962, p. 134), um dos trabalhos brasileiros pioneiros sobre perícia, assim a reconhece: "Perícia é o testemunho de uma ou mais pessoas técnicas, no sentido de fazer conhecer

um fato cuja existência não pode ser acertada ou juridicamente apreciada, senão apoiada em especiais conhecimentos científicos ou técnicos".

Para D'Áuria (1962), a perícia é um testemunho, um conhecimento e experiência das coisas, que faz melhor conhecer um fato de existência não certa ou sem um amparo jurídico, visto que esse melhor conhecimento se dá tão somente por esclarecimentos científicos ou técnicos. O autor traz um ponto relevante para a compreensão do conceito de perícia contábil: o esclarecimento de um fato por meio da aplicação de conhecimentos técnicos e científicos, sendo este o cerne atualmente aceito para a definição de perícia.

Em Ornelas (2017), a perícia contábil é um meio do qual se valem as pessoas físicas e jurídicas para defender ou exigir direitos nas variadas relações econômicas e sociais, isto é, uma forma de as pessoas exercitarem seu direito por meio de uma prova técnica pericial contábil-científica.

Magalhães (2017) ressalta a profundidade e o rigor necessários ao trabalho pericial e assim a define:

A perícia, pela óptica mais ampla, pode ser entendida como trabalho de natureza específica, cujo rigor na execução seja profundo. Entende-se por perícia o trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião para orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato, ou desfazer conflito de interesses de pessoas (MAGALHÃES, 2017, p. 4).

Na perspectiva do autor, a perícia é um trabalho especializado e de natureza específica, tendo por objetivo a obtenção de provas ou opinião que orientem uma autoridade competente (juiz ou árbitro, por exemplo) no esclarecimento e julgamento de determinado fato ou conflito ou no desfazer de um conflito de interesse.

Corroborando, Sá (2019) assim compreende a perícia contábil:

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 (SÁ, 2019, p.3).

O conceito de Sá (2019) põe a perícia contábil num encontro com o objeto da contabilidade: o patrimônio. Para o autor, a perícia contábil visa a emissão de opinião acerca de uma questão proposta, aqui compreendida como a dúvida ou o conflito que envolve o patrimônio de uma pessoa. Para emitir tal opinião, a perícia contábil, por meio de um profissional ou órgão técnico especializado, utiliza-se de procedimentos periciais para obter meios de provas que esclareçam a questão então proposta.

Leonardo dos Santos Bandeira

O conceito de Peleias *et. al.* (2011) vem ao encontro ao de Sá (2019) ao compreender que a perícia contábil é um meio de prova disponível àqueles que dela necessitem para a solução de conflitos de naturezas técnica e científica sobre questões inerentes ao patrimônio de pessoas e sociedades.

A perícia, no âmbito judicial, é um meio de prova para o esclarecimento do juiz e fornece, por meio de um exame técnico científico pericial, “[...] melhores elementos para o juiz formar o seu livre convencimento, devendo por isso, ser realizada por profissional dotado de conhecimento técnico e científico específico na matéria ou assunto sobre o qual é chamado a opinar” (HOOG, 2019, p.69).

Hoog (2019), no mesmo sentido, põe a perícia como um mecanismo que oferece elementos que visam o esclarecimento e convencimento do juiz acerca do assunto ou matéria para qual o perito é chamado a opinar. Nota-se aqui um alinhamento nos conceitos de Hoog (2019) e Sá (2019) no que diz respeito ao objetivo da perícia contábil: fornecer elementos/opinião que esclareçam uma questão, um assunto, uma matéria específica.

Crepaldi (2019) compreende a perícia como uma tarefa requerida, isto é, que foi solicitada, e que se destina a produzir uma prova que sirva ao esclarecimento de um questionamento eventual e com objetivo determinado. O autor ressalta, em sua definição, a finalidade da perícia:

A perícia serve a um questionamento, a uma necessidade; é uma tarefa requerida, que se destina a produzir uma prova técnica a fim de suprir uma eventualidade, com objetivo determinado (CREPALDI, 2019, p. 67).

Em síntese, é possível observar que os autores aqui revisados se valem de termos genéricos e diferentes para se referir à perícia, a saber: D’Áuria (1962): testemunho; Magalhães (2017): trabalho; Ornelas (2017): meio; Sá (2019): verificação; Hoog (2019): exame técnico científico; e Crepaldi (2019): tarefa. Ao conceituar a perícia, nota-se que os autores trazem um enfoque na atividade, na prática, no fazer pericial enquanto instrumento de auxílio à resolução de conflitos e constatação de fatos. Entende-se que essas definições são assim abordadas pela compreensão da perícia como um saber, um conhecimento adquirido pela prática, pela técnica, pelo fazer.

Nesse liame, passa-se a revisar as definições de perícia contábil que foram sendo formuladas e atribuídas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade.

A primeira Norma Brasileira de Contabilidade sobre Perícia Contábil de que se tem conhecimento é a NBC T 13, aprovada pela Resolução CFC nº 731/1992. No item 13.1.1, a norma assim definia perícia contábil:

A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão

de laudo sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, investigação, arbitramento, avaliação ou certificação (CFC, 1992).

A NBC T 13 reconhece a perícia contábil como um conjunto de procedimentos técnicos, enfatizando na definição o fazer pericial contábil a partir da utilização dos modos técnicos de se esclarecer uma dúvida, um questionamento, uma lide, e que objetiva a emissão de laudo sobre questões contábeis, restringindo a perícia contábil a questões dessa natureza. Exame, vistoria, investigação, avaliação ou certificação são procedimentos periciais contábeis.

Ao especificar que a perícia contábil é um conjunto de procedimentos técnicos, a norma põe a perícia como uma técnica especial que se difere das demais técnicas contábeis de escrituração, auditoria, elaboração e análise de demonstrações contábeis, inserindo-se como uma técnica especial com procedimentos peculiares, como o exame, vistoria, investigação, arbitramento, avaliação e certificação (CREPALDI, 2019).

A expressão “conjunto de procedimentos técnicos” perdura por todas as Normas que surgiram após a de 1992. A finalidade da perícia contábil é ampliada e novos procedimentos são definidos. A Resolução CFC nº 858/1999 reformulou a NBC T 13 e trouxe novas determinações. No item 13.1.1, trouxe um novo conceito para perícia contábil:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente (CFC, 1999).

Com a Norma de 1999, o termo “científico” é agregado à expressão “procedimentos técnicos”, não mais reduzindo a perícia contábil a uma perspectiva técnica e procedimental, mas reconhecendo-a como uma técnica que se vale de aspectos e princípios científicos para atingir seu objetivo. A perícia contábil envolve a aplicação de habilidades especiais além do saber científico contábil, como a aplicação de procedimentos de auditoria, finanças, métodos quantitativos, técnicas de investigação e normas de direito, que agregados permitem ao perito contábil coletar, analisar, avaliar e comunicar os achados (CRAIN *et. al.*, 2019).

A Norma de 1992 propunha como objetivo “a emissão de laudo sobre questões contábeis”, a de 1999 avança e traz: “levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio.” Esses elementos de provas são conduzidos à instância decisória por meio de laudo pericial, emitido pelo perito nomeado ou contratado pela autoridade competente, e por meio de parecer pericial contábil, emitido pelo assistente técnico das partes.

A instância decisória refere-se à autoridade ou órgão competente para a solução de um litígio, podendo ser o juiz na esfera judicial, o árbitro na esfera da arbitral, ou órgão ou pessoa responsável na perícia estatal e voluntária ou, ainda, segundo Anton (2016), um órgão de jurisdição, da autoridade de acusação criminal ou de uma parte.

Toda atividade pericial contábil deve ser realizada em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, em especial as Normas Brasileiras de Contabilidade, técnicas e profissionais, o Código de Ética Profissional do Contador e o Código de Processo Civil, dentre outras normas e legislação inerentes à questão específica periciada.

Com a NBC TP 01, aprovada pela Resolução CFC nº 1243/2009, o conceito tratado pela norma no item 2 passou a ser o seguinte:

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 (CFC, 2009).

O conceito trazido pela Norma de 2009 acrescenta “ou constatação de um fato” no objetivo da perícia contábil, passando a ser determinada para “levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato”. Constatação de um fato refere-se à confirmação ou verificação de fato ou circunstância, como no exemplo de Crepaldi (2019, p. 49): “[...] o administrador de determinada empresa contrata um perito contábil com a finalidade de averiguar uma possível fraude relacionada à contabilização do almoxarifado que a integra”.

A perícia contábil passa a ser compreendida como um conjunto de procedimentos técnico-científicos que visa não tão somente oferecer elementos que subsidiem a justa solução de um litígio, mas que constate fatos que evitem o próprio litígio, ou ainda uma fraude ou um erro, assumindo papel relevante na produção de provas e elucidação de questionamentos e prevenção de conflitos.

A NBC TP 01 de 2009 foi então alterada pela NBC TP 01 de 2015, que trouxe no item 2 o seguinte conceito:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente. (CFC, 2015).

A única modificação expressa pela Norma de 2015 é a substituição do uso da expressão “parecer pericial contábil” por “parecer técnico-contábil”. O parecer é o produto do trabalho pericial emitido pelos assistentes técnicos ou peritos assistentes que auxiliam as partes durante a execução da perícia. Com a nova redação dada à NBC TP 01, que dispõe sobre perícia contábil, a NBC TP (R1) de 2020 manteve o conceito da norma anterior e retomou o termo “parecer pericial contábil”, conforme item 2 da norma:

A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente (CFC, 2020).

A atual definição de perícia contábil apresentada pela NBC TP 01 (R1) demonstra a completude da execução de uma atividade pericial contábil, desde os seus objetivos e meios até suas conclusões. O conceito reconhece a perícia como técnica contábil, mas, além disso, reconhece-a como uma técnica-científica, isto é, a perícia envolve aspectos técnicos e procedimentais com a aplicação de procedimentos e teorias científicas que visam atender o seu fim. E, por fim, têm-se: levar à instância decisória elementos de provas que sejam úteis e necessários à justa solução de um litígio ou confirmação de um fato, na busca da verdade e elucidação do conflito. A perícia atinge seu fim por meio do laudo e do parecer pericial contábil e em conformidade com as normas e legislações que embasam a atividade pericial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho propôs resgatar, descrever e analisar a trajetória histórico-evolutiva com a qual o conceito de perícia contábil foi sendo retratado, modificado e difundido entre as normas de perícia contábil do Conselho Federal de Contabilidade e os principais doutrinadores do tema no Brasil.

Ao descrever a trajetória e desenvolvimento da perícia e da perícia contábil no mundo e no Brasil, percebe-se a evolução de uma técnica empírica, rudimentar e intuitiva para um saber científico e especializado que, tal como a contabilidade, faz-se de uma base teórica e procedimental que contribui para a resolução de conflitos na sociedade.

No resgate, descrição e análise dos conceitos atribuídos à perícia contábil pelas normas e doutrinadores analisados, percebe-se que a compreensão conceitual evoluiu junto com a compreensão da relevância da técnica para a sociedade. Outrora, tínhamos uma técnica baseada no fazer e no procedimento que buscava resolver conflitos, hoje temos uma

Leonardo dos Santos Bandeira

técnica contábil e científica aplicada ainda à constatação de fatos e busca da verdade.

Concluindo esta seção, compreendo que o trabalho se constitui de um relevante propulsor às discussões teóricas a respeito da perícia contábil no Brasil. As considerações

deste estudo sinalizam a necessidade de novos estudos discutirem a relevância e papel da técnica pericial contábil na resolução de conflito judiciais e extrajudiciais e como ela pode contribuir, ainda, com os métodos consensuais de conflitos.

REFERÊNCIAS

ANTON, Carmem Elena. The accounting expertise: a practical approach. **Bulletin of the Transylvania University of Brasov**, série 5, v. 9, n. 58, p. 215-222, 2016.

AQUINO, Aline Aparecida de; IMONIANA, Joshua Onome. Contabilidade forense e perícia contábil: um estudo fenomenológico. **Organizações em Contexto**, v. 13, n. 26, p. 101-126, 2017.

BRAGA, Fabiano Vítor. Perícia contábil: compreensão do modelo e seu uso. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 2, n. 10, p. 33-35, 2003.

BRASIL. Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. **Coleção de Leis do Brasil - 1931**, p. 465, v. 2 Disponível em: < <https://bit.ly/2JZBZGM>>. Acesso em: 13 abr. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-Livros, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, 28 maio 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm>. Acesso em: 13 abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, 17 mar. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CRAIN, Michael A.; HOPWOOD, William S.; GENDLER, Richard S.; YOUNG, George R.; PACINI, Carl. **Essentials of Forensic Accounting** – 2. ed. – Durham: AICPA & CIMA, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 731, de 22 de outubro de 1992**. Aprova a NBC T 13 – Da Perícia Contábil. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_731.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 858, de 21 de outubro de 1999**. Reformula a NBC T 13 – Da Perícia Contábil. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_858.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.243, de 10 de dezembro de 2009**. Aprova a NBC TP 01 – Perícia Contábil. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1243.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.328, de 22 de março de 2011**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: < http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TP 01, de 27 de fevereiro de 2015**. Dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TP 01 (R1), de 19 de março de 2020**. Dá nova redação à NBC TP 01, que dispõe sobre perícia contábil. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01(R1).pdf)>. Acesso em: 13 abr. 2020.

COSTA, João Carlos Dias da. **Perícia contábil: aplicação prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Manual de perícia contábil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- D' ÁUREA, Francisco. **Revisão e perícia contábil**. 3ª edição. São Paulo. Nacional, 1962.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Perícia contábil**: em uma abordagem racional científica. – 4. ed. – Curitiba: Juruá Editora, 2019.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil**: teoria e prática. – 15. ed. – Curitiba: Juruá Editora, 2018.
- IMONIANA, Joshua Onome. **Auditoria**: planejamento, execução e reporte. São Paulo: Atlas, 2019.
- MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias. **Perícia contábil**. – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.
- ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**: diretrizes e procedimentos. – 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.
- PELEIAS, Ivam Ricardo; ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de; HENRIQUE, Marcelo Rabelo; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Perícia contábil: análise das condições de ensino em cursos de Ciências Contábeis da região metropolitana de São Paulo. **Educação em Revista**, v. 27, n. 03, p. 79-108, 2011.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia contábil**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.
- SALLES, Geovanna Lopes; MACHADO, Michele Rilany Rodrigues; ZANOLLA, Ercílio; MACHADO, Lúcio de Souza. Perícia Contábil: análise bibliométrica em periódicos brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 1, p. 102-124, 2016.
- SANTOS, Cláudia Regina Giuntini. Perícia contábil: um estudo bibliográfico exploratório da evolução do tema por meio de pesquisas acadêmicas a partir de 2003. **Universitas**, ano 13, n. 24, p. 39-60, 2019.
- SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de perícia contábil**. Coleção resumos de contabilidade, v. 18. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade forense**: princípios e fundamentos. São Paulo: Atlas, 2012.
- SOUSA, Francisco Junior Vieira de. Perícia contábil: a atividade pericial no Código de Processo Civil e no Código de Processo penal – aproximações e distanciamentos. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 76, p. 10-14, 2019.
- TAVEIRA, Lis Daiana Bessa; MEDEIROS, Ayrton Wanderley; CAMARA, Renata Paes de Barros; MARTINS, Joana Darc Medeiros. Uma análise bibliométrica dos artigos científicos em perícia contábil publicados entre os anos de 1999 a 2012. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UFRJ**, v. 18, n. 2, p. 49-64, 2018.