PROVA PERICIAL CONTÁBIL NOS DEZ ANOS DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Edgard Bruno Cornacchione Junior

Controlador-Geral da Universidade de São Paulo (USP). Professor Titular de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária (FEA) da Universidade de São Paulo (USP). Contador (CRC-SP), Auditor Independente (CNAI/CFC) e Perito Contábil (CNPC/CFC).

Artigo recebido em 14.04.2025 e aprovado em 16.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução: problemas e conflitos 2 Controvérsias e soluções 3 O perito contábil 4 O elemento probante 5 A prova pericial contábil 6 Evolução da Perícia Contábil 7 Considerações finais 8 Referências.

RESUMO: Com 22 milhões de empresas, 81 milhões de processos no Judiciário, a maior litigância tributária do mundo, 1,4 milhão de advogados e 530 mil contadores, o Brasil exibe um modelo alinhado com as práticas democráticas, amparado por sua Constituição cidadã, que oferece caminhos avançados para solução de disputas, incluindo ampla possibilidade de defesa dos interesses das partes. O mundo do Direito e o mundo da Contabilidade, neste particular aspecto, apresentam conexões relevantes que tornam mais eficientes o percurso da resolução ou a prevenção de conflitos. Em particular são conceitos, modelos e técnicas da prática profissional e da ciência relevantes para as questões envolvendo entidades, riqueza e agentes com interesses nos objetos que são o foco da contabilidade. Este artigo se apresenta ao tratar da evolução da prova pericial contábil nos dez anos do Código de Processo Civil. Com base em revisão e análise histórica de literatura e fenômenos, a evolução é discutida à luz da produção científica, da legislação e de normativos atinentes à prática contábil relativa à prevenção ou à solução de disputas. Recomendações para agentes de interesse selecionados, bem como sugestões para novas pesquisas são apresentadas.

PALAVRAS-CHAVE: Código de Processo Civil. Perícia contábil. Elemento probatório. Evidências legais. Convencimento do juízo.

ACCOUNTING EXPERT EVIDENCE IN THE TEN YEARS OF THE CODE OF CIVIL PROCEDURE

CONTENTS: 1 Introduction: problems and conflicts 2 Controversies and solutions 3 The accounting expert 4 The evidentiary element 5 Accounting expert evidence 6 Evolution of Accounting Expertise 7 Final considerations 8 References.

ABSTRACT: With 22 million companies, 81 million lawsuits in the courts, the largest tax litigation in the world, 1.4 million lawyers and 530 thousand accountants, Brazil has a model aligned with democratic practices, supported by its civic constitution, which offers advanced paths for resolving disputes, including ample possibilities for defending the interests of the parties. In this particular aspect, the world of law and the world of accounting present relevant connections that make the path of resolving or preventing conflicts more efficient. In particular, they are concepts, models and techniques of professional practice and science that are relevant to issues involving entities, wealth and agents with interests in the objects that are the focus of accounting. This article presents the evolution of expert accounting evidence in the ten years of the Code of Civil Procedure. Based on a review and historical analysis of literature and phenomena, the evolution is discussed in light of scientific production, legislation and regulations pertaining to accounting practice related to the prevention or resolution of disputes. Recommendations for selected stakeholders, as well as suggestions for further research, are presented.

KEYWORDS: Code of Civil Procedure. Accounting expertise. Evidence. Legal evidence. Conviction of the Court.

1 INTRODUÇÃO: PROBLEMAS E CONFLITOS

Diversos e variados são os tipos de problemas com os quais membros da sociedade já se depararam ao longo de ciclos históricos. Problemas que ensejam soluções mais ou menos simples, que envolvem um ou mais indivíduos, uma ou mais entidades, uma ou mais nações. Áreas de conhecimento humano, como exatas, humanas, naturais e da saúde se debruçam, historicamente, sobre problemas que merecem reflexão, pesquisa, assunção de hipóteses, evidências, bem como tentativa e erro. Recentemente, talvez o de maior importância dentre problemas enfrentados pela sociedade global tenha sido a pandemia de covid-19. Esse problema mostrou claramente os efeitos e os desafios para sua superação, destacando a importância do correto equacionamento para evolução coletiva.

Diferente dos problemas de natureza ligada à expansão do bem-estar social (coletivo), os conflitos decorrem de diferenças de objetivos, interesses e perspectivas que podem evoluir para situações que envolvem os conceitos de perda, culpa, verdade ou disputa. Desde tenra idade o homem se vê diante de conflitos e confrontos, buscando alternativas de interesse para solucioná-los. Em geral, podemos associar o processo de solução de conflitos com fases

(iniciais) de diálogo e ponderação até alcançarmos fases (avançadas) com deterioração (ou rompimento) de diálogo, acusações (com ou sem fundamento) e racionalidade reduzida que, por vezes, levam à necessidade do envolvimento de um terceiro neutro.

Conflito pode ser definido como “um processo ou estado em que duas ou mais pessoas divergem em razão de metas, interesses ou objetivos individuais percebidos como mutuamente incompatíveis” (YARN, 1999, p. 113, *apud* CNJ, 2016, p. 49). Para além desse conceito, há teorias de conflito que orientam a questão, como é o caso da Teoria Geral do Conflito de Entelman (2002), em que o conflito se coloca como um processo social natural e complexo, envolvendo atores (partes), objetivos (incompatibilidade), poder (recursos de cada parte), percepção (subjativa) e terceiros (intervenientes neutros).

É conhecido que, desde tempos remotos¹, as relações entre organizações, ou delas com pessoas, originam fatos e atos de interesse da contabilidade visando à geração e à manutenção de informação específica aos gestores e usuários interessados. Ao longo do curso da história, atrelados ao ambiente da contabilidade e da auditoria², estão os fatos e atos geradores de conflitos e disputas que permeiam os empreendimentos, as organizações, as transações e, em especial, os agentes (sócios, financiadores, governos, colaboradores, clientes e fornecedores).

Em tempos modernos, temos um retrato atualizado, em alta definição, destas questões relacionadas aos problemas, aos conflitos, envolvendo objetos de atenção da contabilidade. As organizações, em razão da natureza múltipla de suas atividades e da rede de relacionamentos com diversos agentes (investidores, credores, clientes, fornecedores, parceiros, colaboradores, entre outros), constituem um sistema propenso à manifestação de conflitos. Não obstante possuírem estruturas próprias para o tratamento de disputas, as resoluções obtidas por vias internas revelam-se, por vezes, não definitivas, podendo ensejar novas fases de negociação ou a intensificação (escalada) do conflito, precedendo a efetiva conclusão e a consolidação dos resultados.

No Brasil, a escala dos conflitos é evidenciada pelos quantitativos de procedimentos tanto na esfera extrajudicial (arbitragem) quanto na judicial. Dados de 2022, conforme pesquisa de Lemes (2023), demonstram expansão

1. Mattessich (2000) avalia o *Arthashastra* (provavelmente escrito no século IV a.C.) como o “primeiro tratado sobre Contabilidade [...] já lidando com aspectos teóricos da Contabilidade e conceitos que [apenas] foram sistematicamente abordados no século XX”.
2. Smolinski *et al.* (1992, p. 7) descrevem a auditoria como uma das profissões mais antigas da humanidade.

na via arbitral, com 1.116 procedimentos ativos em oito câmaras e um valor envolvido nos novos casos de R\$ 39,6 bilhões. No âmbito do Judiciário, no mesmo ano, havia mais de 81 milhões de processos em tramitação, segundo o Relatório **Justiça em números** (CNJ, 2023).

2 CONTROVÉRSIAS E SOLUÇÕES

O Estado Democrático de Direito brasileiro fundamenta-se em garantias constitucionais basilares, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (BRASIL, 1988, art. 5º, LV). Embora o campo jurídico se dedique precipuamente ao estudo da justiça, dos direitos, deveres e da dogmática processual para a solução de controvérsias, sua atuação não prescinde da integração de conhecimentos oriundos de outras disciplinas. Isso se justifica na medida em que a resolução de conflitos possui natureza intrinsecamente coletiva e comportamental, demandando uma abordagem multidisciplinar que engloba dimensões educativas e corretivas.

Neste contexto, a pacificação social é meta que assume o equilíbrio dos múltiplos agentes em ambiente dinâmico, afetada direta ou indiretamente por conflitos, por vezes apoiados em controvérsias. A manutenção da pacificação social se dá pela continuada solução dos conflitos que afloram em espaços da sociedade. No caso desta pesquisa, com o foco em temas relativos aos objetos de atenção da contabilidade, a pacificação social é especificamente atrelada a tais temas.

Importa dizer que tal pacificação social, em visão aparentemente restrita (aos referidos temas), tem potencial de alcançar indiretamente pessoas e organizações para muito além das partes diretamente associadas ao conflito. Basta observar o caso de uma disputa que envolve uma empresa, que emprega uma certa quantidade de profissionais (e respectivas famílias), possui relações com um número de clientes e fornecedores, bem como financiadores das operações e sócios provedores de capital. Dependendo da solução, há potenciais afetados para além dos diretamente envolvidos.

No âmbito das organizações e temas correlatos, há modelagem própria de conflitos com abordagens específicas (LEWIN, 1993), sendo ligadas a áreas do saber ou disciplinas (as três primeiras) ou aos problemas e aplicações: (a) micro ou psicológica (conflito dentro ou entre humanos como indivíduos); (b) macro ou sociológica (foco em grupos, departamentos, divisões ou mesmo organizações como um todo); (c) racionalidade econômica (tomada de decisão ou comportamento social mais complexo); (d) relações trabalhistas (ambiente de trabalho); (e)

negociação (barganha e eficácia); e (f) solução por meio de terceiros (externos e independentes).

Encontram-se estabelecidos caminhos alternativos para solucionar conflitos, contemplando controvérsias, em formatos de mediação e conciliação (art. 3º do CPC, BRASIL, 2015a), bem como por meio de ações judiciais ou extrajudiciais (e.g., arbitragem). Amplamente promovidas, notadamente no ambiente judicial, a mediação e a conciliação são alternativas válidas para busca da solução, aquela favorecendo um ambiente próprio e oportunidade para que as partes (normalmente vinculadas) busquem, juntas, uma solução (Lei da Mediação, BRASIL, 2015b). Já a conciliação prevê a participação de um terceiro imparcial na tentativa de aproximar os interesses, visando à composição de uma solução ou acordo. Ambas previstas no art. 334 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015a) como etapa antecedente e mandatória da solução de lides.

Para além dos comandos do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015a) e da Lei da Mediação (BRASIL, 2015b), a Resolução CNJ 125 (de 29 de novembro de 2010) trata da conciliação e da mediação por meios heterocompositivos ou autocompositivos. Na dimensão autocompositiva (e.g., mediação, conciliação e negociação) a intenção é que as partes envolvidas controlem o resultado com base em seus próprios interesses e necessidades, com foco no resultado. Tal abordagem é distinta da dimensão heterocompositiva (e.g., processo judicial, arbitragem) em que um terceiro decide com base em fatos e direitos, com foco na culpa (CNJ, 2016).

Alternativamente, em âmbito extrajudicial, quando a disputa trata de direitos patrimoniais disponíveis, há o caminho da arbitragem (Lei da Arbitragem, BRASIL, 1996) que deve estar prevista na convenção de arbitragem (cláusula compromissória). Paulatinamente, desde a entrada em vigor da Lei da Arbitragem no Brasil³, um grande volume de entidades tem incluído em seus contratos a cláusula compromissória, à luz da eficiência (objetividade, celeridade e custo), bem como passou a existir maior especialidade de tribunais arbitrais e respectivos juízes arbitrais para temas empresariais. São casos que, via de regra, contemplam os objetos de foco da contabilidade. O instituto do comitê de resolução de disputas (*dispute boards*) vem sendo fortalecido ao redor do mundo, em situações específicas, tendo no Brasil encontrado esteio na Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 14.133/2021, BRASIL, 2021).

3. Deve-se levar em conta a articulação entre os ambientes extrajudicial e judicial – vide o art. 33 da Lei de Arbitragem, que trata do pleito à declaração de nulidade da sentença arbitral, em casos específicos.

Assim, com maior ou menor intensidade, na busca por uma solução eficiente e célere, observa-se a importância do envolvimento de terceiros com o devido respaldo e notoriedade para encaminhar a solução, bem como de especialista externo neutro (LORENTE; AZCARATE, 2021). Neste caso, há clara relevância vinculada ao trabalho dos peritos contábeis, seja em ambiente judicial ou extrajudicial.

3 O PERITO CONTÁBIL

Evidências históricas sugerem que a atividade pericial remonta aos primórdios da civilização (AGUIAR; AGUIAR, 2016). Normativas como as Ordenações Afonsinas (c. 1448), Manuelinas (c. 1521) e Filipinas (c. 1540) continham disposições que influenciaram o direito na Península Ibérica e, subsequentemente, a legislação brasileira até a promulgação do Código Civil de 1916. Já em 1864, Ruiz, em obra sobre garantias constitucionais, abordou explicitamente a função do perito como auxiliar da justiça, reconhecendo, contudo, a tensão entre a necessidade de pareceres especializados e a exigência de celeridade processual: “[...] seria fácil ao poder judiciário, antes de julgar, pedir esclarecimentos e conselhos de peritos, mas muitas vezes exige a presteza das provas e uma opinião especializada levaria muito tempo” (RUIZ, 1864, p. 263-264)⁴. Observa-se, assim, uma evolução no papel do perito: inicialmente associado a avaliações e estimativas, hodiernamente sua atuação está conectada à aplicação de conhecimento técnico ou científico específico, contribuindo para a resolução de conflitos que requerem *expertise* própria.

Um aspecto distintivo da atividade pericial é que une habilidades e *expertises* da área profissional em questão (e.g., contabilidade, aeronáutica, medicina, engenharia, psicologia) com habilidades e conhecimentos que permitam transitar nos ambientes da solução de disputas, como os ambientes judicial e extrajudicial, seja nos fundamentos legais, seja no curso do devido processo. Portanto, para o pleno exercício da atividade pericial são necessárias competências nas dimensões (a) técnica (matéria) e (b) processual (rito). Esta é característica fundamental da atividade pericial, que traz em seu bojo responsabilidades de diversas naturezas, como profissional, ética, civil e criminal, por exemplo.

Ao redor do mundo nós temos exigências e requisitos diferentes para o exercício da atividade pericial (CORNACCHIONE, 2024), especialmente no âmbito do

4. “[...] al potere giudiziario sarebbe agevole, prima di giudicare, di chieder lumi e consiglio ad uomini periti, ma parecchie volte necessita la prontezza del provvedimento ed una perizia trarrebbe in lungo.”

Poder Judiciário. Nos EUA (*common law*), o *Federal Rules of Evidence* (2024), em seu art. VII, traz as regras 701, 702 e 703 (*expert witness*) e trata das diferenças entre evidências de especialistas (peritos) e comuns, enfatizando que aquelas têm a característica de conhecimento científico, técnico ou especializado. Já na Itália (*code law*), o *Codice di Procedura Civile* (1940), em seu art. 61, prevê que o magistrado pode requerer a participação de um *consulente tecnico d'ufficio* (função pública, sem vínculo empregatício, atuando como auxiliar da justiça) e que as partes podem contar com *consulente tecnico di parte* (que irá prover assistência relativamente à disputa para a parte que o contratar). Assim, nota-se que o modelo brasileiro guarda similaridades com o modelo italiano.

No caso brasileiro, com enfoque na perícia contábil, o Código Civil, o Código de Processo Civil, o Decreto 1.339/1905, o Decreto-lei 9.295/1946, bem como os normativos profissionais editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) representam esteio disciplinador e regulatório da atividade pericial. A formação profissional tem sido, também, objeto de avanços que incluem claras diretrizes com vistas à prerrogativa profissional do contador com foco na atividade pericial (Resolução CFC 1.640/2021). Nas Diretrizes Nacionais Curriculares do Curso de Ciências Contábeis observam-se registros de tal foco sobre a atuação pericial do contador, como é o caso do conteúdo da Resolução MEC/CNE 03/1992, da Resolução MEC/CNE 10/2004 (em seu art. 3º, II) e da vigente Resolução MEC/CNE 01/2024 (competências e habilidades técnicas). Assim, pudemos testemunhar, no Brasil, pelas frequentes ações do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o fortalecimento da Perícia Contábil, especialmente com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade relativas à Perícia e ao Perito.

Cumprе destacar a existência histórica de três Códigos de Processo Civil no Brasil: o de 1939, o de 1973 e o de 2015. A previsão da prova pericial é manifesta nos três, com variações importantes, refletindo a visão do legislador sobre os conflitos e suas soluções. Sobre o Código de Processo Civil de 1939, Serrati (2016) destaca a nomeação de um perito de livre escolha do juiz, permitida a indicação de assistentes técnicos pelas partes, que poderiam acompanhar os trabalhos do perito e impugnar as conclusões trazidas em seu laudo. Já sobre o Código de Processo Civil de 1973, a autora segue abordando a figura dos assistentes técnicos, já prevista no CPC de 1939, porém não mais como Auxiliar da Parte, mas como Auxiliares do Juiz compromissados com a imparcialidade similarmente ao perito nomeado (SERRATI, 2016). Sobre o CPC atual, a autora reconhece que prestigia o perito e a perícia, exigindo maior transparência para a nomeação e reforçando a necessidade de conhecimento técnico e científico especializado (SERRATI, 2016).

Como se nota, a especialidade técnica e científica é atributo essencial na perícia. Assim, a atuação profissional como perito contador demanda um conjunto integrado de conhecimentos, habilidades e atitudes, acumulados por meio de formação formal e consolidados pela experiência prática. O Brasil, na qualidade de membro da Federação Internacional de Contadores (IFAC), alinha seus critérios de qualificação profissional às Normas Internacionais de Educação (IFAC, 2019), que englobam requisitos de ingresso (IES 1), competências técnicas (IES 2), habilidades profissionais (IES 3), valores e ética (IES 4), experiência prática (IES 5), avaliação de competências (IES 6) e desenvolvimento profissional continuado (IES 7). Tais critérios oferecem esteio à capacitação técnica mencionada e necessária à atuação pericial.

No âmbito nacional, ainda, em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC PP 01, PP 02 e TP 01), o exercício da perícia contábil requer: graduação em Ciências Contábeis; registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), condicionado à aprovação no Exame de Suficiência (Resolução CFC 1.486/2015); inscrição no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que atualmente pressupõe aprovação em Exame de Qualificação Técnica (Resolução CFC 1.502/2016); adesão ao Código de Ética Profissional do Contador (NBC PG 01 e PG 100); e observância do Programa de Educação Profissional Continuada (NBC PG 12). Adicionalmente às funções de assistente técnico das partes ou de perito em arbitragens, a nomeação como perito do juízo (auxiliar da justiça) exige, ainda, a validação de cadastro específico junto aos Tribunais de Justiça da jurisdição em que se pretende atuar.

Desde a introdução do Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis (CNPC) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2016, observa-se um movimento na formação de peritos contábeis, seja durante o curso de graduação, seja mesmo após. Nessa década mencionada, é possível observar que o tema ganhou presença em ambientes de discussão técnica e profissional (e.g., encontros, palestras, congressos) pelos fatores já aqui apresentados ligados às disputas e aos conflitos sobre temas eminentemente afetos à Contabilidade.

Tais comandos legais e normativos disciplinam a prática da perícia contábil com o objetivo de ampliar a qualidade da atividade, garantindo devido auxílio técnico ao julgador em matérias complexas que requerem participação de profissional tecnicamente capacitado e hábil para atuar nos correspondentes processos, respeitando os devidos ritos (SANTANA, 2005). Aqui, fica evidente a presença da prova técnica como elemento essencial para o convencimento do julgador, densamente previsto na legislação e normativos pertinentes.

4 O ELEMENTO PROBANTE

A prova é sempre essencial para o julgador que é, em essência, seu destinatário final. Tanto é que a própria Constituição Federal e o Código Civil trazem destaques para a prova. A Constituição Federal (art. 5º, LVI) já faz referência à prova no processo, ao mencionar sua inadmissibilidade se obtida por meios ilícitos. O Código Civil (Lei 10.406, Brasil, 2002), em seu art. 212, estabelece os tipos de prova de fatos jurídicos, quais sejam: confissão, documento, testemunha, presunção e perícia. Observa-se com frequência na literatura que a prova pericial é tida como de maior qualidade, comparativamente às demais, exatamente por seu caráter técnico (especialista com formação acadêmica específica na área), neutro e independente. Além disso, seu art. 226, ao estabelecer que “os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco” retrata o peso e a importância das informações contábeis (e.g., livros e fichas dos empresários e sociedades).

Considerando o princípio do livre convencimento do Juiz e a importância da prova, quando do indeferimento da produção da prova podem até emergir a discussão e o pleito quanto ao cerceamento de defesa, como se nota em várias cortes no País (v. Acórdãos). Aceitável encaminhamento (*jus sperniandi*) pela parte que se considera prejudicada.

Na dimensão judicial, analogamente, os arts. 464 a 480 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015a) abordam a prova pericial sempre enfatizando a necessidade de especialista com conhecimento técnico e científico que irá reagir aos pontos controversos elencados pelo magistrado, bem como orientar-se pelos quesitos técnicos apresentados pelas partes e validados pelo magistrado. Para tanto, o CPC prevê que o perito possa valer-se do exame, da vistoria ou da avaliação como procedimento para obtenção da prova pericial (art. 464). A prova pericial é consubstanciada em um laudo pericial, documento escrito, fundamentado, com relacionamento de evidências, análise técnica, método próprio, respostas aos quesitos e conclusão. O laudo é, assim, previsto formalmente no art. 473 do CPC (BRASIL, 2015a).

Menos frequente, porém prevista no art. 480 do CPC (BRASIL, 2015a), uma nova perícia é admitida quando a matéria não estiver suficientemente esclarecida pela perícia finalizada, com foco nos mesmos fatos, porém objetivando “corrigir eventual omissão ou inexatidão dos resultados a que esta conduziu”. A busca por nova perícia está diretamente ligada ao esclarecimento da controvérsia por meios técnicos e científicos, visando ao convencimento do magistrado.

5 A PROVA PERICIAL CONTÁBIL

Mesmo ao herdar as características da prova pericial, conforme o que já foi aqui tratado, a prova pericial contábil também traz contornos próprios, pela natureza dos temas contábeis a que se refere, bem como pelos tipos de conflitos que busca auxiliar na solução (ORNELAS, 2003). Pautada por coleção expressiva de leis, regulamentos, resoluções ou normativos que orientam a geração dos dados básicos de interesse, como normas tributárias, trabalhistas, fiscais, notadamente as de reguladores (e.g., CVM, BACEN, SUSEP) e as Normas Brasileiras de Contabilidade (e.g., Técnicas Gerais ou NBC TG), envolvendo a própria Estrutura Conceitual Aplicável e a Estrutura do Relatório Financeiro Aplicável (ERFA), a perícia contábil é complexa por sua natureza (CREPALDI, 2019). Envolve, tipicamente, diligências diversas, obtenção, organização e manuseio de volume de documentos e dados, bem como realização de cálculos complexos, por vezes sobre dados que atravessam longos períodos históricos. Novamente, fica evidente a importância da habilidade para transitar nos caminhos do processo (rito), bem como a habilidade técnica (e experiência) sobre o tema específico.

As Normas Brasileiras de Contabilidade relacionadas com a Perícia Contábil (NBC TP 01 R2, CFC, 2025b) apresentam um elenco próprio de procedimentos periciais para fazer frente aos desafios ligados aos temas contábeis presentes em disputas, a saber: exame (análise), vistoria (verificação), indagação (entrevista), investigação (pesquisa), arbitramento (valoração), mensuração (quantificação), avaliação (valor), testabilidade (confronto), comparação (relacionar) e certificação (atestar). A qualidade das evidências, das análises e da conclusão do trabalho pericial é função direta do zelo, da diligência, honestidade e capacidade técnica do perito contábil. Todos, elementos fundamentais de sua conduta, previstos no Código de Ética Profissional do Contador (NBC PG 01, CFC, 2019).

A prova pericial contábil, essencialmente, deriva da controvérsia apresentada pelo julgador e pelos quesitos apresentados pelas partes, bem como pela capacidade técnica e experiência do próprio perito. Os fatos já apresentados nos autos somados aos obtidos a partir de reuniões técnicas e diligências próprias da perícia constituem-se nas evidências a serem tratadas pelos métodos e procedimentos periciais adotados (ORNELAS, 2003; SÁ, 2009; CREPALDI, 2019). Há previsão no próprio CPC de que todos contribuam para a elucidação da controvérsia e a solução da lide: "Ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade" (BRASIL, 2015a, art. 378). Assim, os assistentes técnicos e o perito do juízo devem buscar, por meio dos fatos e evidências, desvendar a verdade, pautados pela orientação técnica e de forma colaborativa,

respeitando-se o rito processual (OAB, 2023). Tal essência permanece válida para os ritos extrajudiciais.

Importante ressaltar que a prova pericial é consubstanciada em laudo pericial, documento escrito e endereçado ao convencimento do julgador (ORNELAS, 2003; SANTANA, 2005), que será objeto de manifestação das partes (até mesmo de impugnação), ensejando esclarecimentos por parte do perito responsável. Tudo parte de um rito assumido e vinculante, orientado pelas garantias constitucionais.

6 EVOLUÇÃO DA PERÍCIA CONTÁBIL

Muito do que se tem como válido atualmente, sobre a Perícia Contábil, já era possível de ser verificado em legislações e normas vigentes anteriormente. Porém, com o Novo Código de Processo Civil de 2015, foi possível reconhecer mudanças importantes na perícia e na prova pericial (BRASIL, 2015a; CREPALDI, 2019; JULIANO, 2019; SERRATI, 2016), sumarizadas a seguir:

Tabela 1. Destaques a partir do Novo Código de Processo Civil de 2015

Seq.	Destaques	NCPC (2015)
01	Nomeação de órgãos técnicos ou científicos	art. 156, § 1º
02	Formação de cadastro no âmbito dos Tribunais	art. 156, § 2º
03	Avaliações visando ao aprimoramento técnico dos peritos	art. 156, § 3º
04	Distribuição equitativa de nomeações	art. 157, § 2º
05	Profissional especializado no objeto da perícia	art. 465
06	Apresentação de <i>curriculum</i> e comprovação da especialização	art. 465, § 2º
07	Possibilidade de levantamento de até 50% dos honorários no início	art. 465, § 4º
08	Prevista redução de honorários, se inconclusiva ou deficiente	art. 465, § 5º
09	Previsto o direito à gratuidade da justiça em casos específicos	art. 98
10	Transparência por meio de publicidade das diligências e exames	art. 466, § 2º
11	Regras para elaboração do Laudo Pericial	art. 473

Seq.	Destaque	NCPC (2015)
12	Diretriz sobre simplificação da linguagem no laudo	art. 473, § 2º
13	Prevista a Prova Técnica Simplificada	art. 464, § 2º a 4º
14	Prevista a Perícia Consensual (perito escolhido por comum acordo)	art. 471, § 3º
15	Prevista a apresentação de esclarecimentos por escrito	art. 477, § 2º
16	Valoração da Prova Pericial na fundamentação da decisão	art. 371

Analisando-se essa coleção, não exaustiva, de destaques à luz da atuação dos profissionais de contabilidade na esfera judicial, como peritos do juízo ou assistentes técnicos, notam-se categorias relevantes, como (a) reforço à capacidade técnica e científica, inerente à atividade contábil (itens 1, 2, 3, 5, 6 e 8), (b) reconhecimento do volume de trabalho envolvido na busca pela verdade a partir de conhecimentos técnicos e científicos (itens 7 e 10), (c) preocupação com a acessibilidade e a compreensibilidade da prova pericial contábil (itens 9, 12, 13 e 15), (d) sensibilidade quanto às nomeações (itens 4 e 14), e (e) relevância da prova pericial para o convencimento do magistrado.

A capacidade técnica e científica vem sendo fortalecida nesta última década, de forma a ampliar o capital humano ligado à perícia contábil. Observa-se o crescimento de disciplinas específicas em cursos de graduação de Ciências Contábeis, a partir dos estímulos explícitos nas Diretrizes Curriculares. Com o maior reconhecimento da iniciativa do CFC pela manutenção do CNPC (Cadastro Nacional de Peritos Contábeis), também são crescentes nestes últimos anos os cursos (inclusive livres) voltados à preparação para o Exame de Qualificação Técnica (NBC PP 02, CFC, 2016). Analogamente, para manutenção de seu CNPC, o perito contábil deve manter-se atualizado, obedecendo às regras de Educação Profissional Continuada (NBC PG 12 R4, CFC, 2023), que tem gerado crescente presença de provedores e cursos credenciados para tal finalidade.

Sobre o reconhecimento do volume de trabalho envolvido na atividade pericial, destacam-se tanto o número quanto a complexidade dos casos que demandam perícia contábil. Algumas matérias ou assuntos, a título de exemplo, são recorrentes e explicam a complexidade e o volume de trabalho envolvido em perícias contábeis (CRC-BA, 2023; FERREIRA *et al.*, 2024): (a) tributária, (b) financeira⁵ (empréstimos, mútuos, financiamentos), (c) empresarial (avaliação de empresas, recuperação judicial e falências, dissolução de sociedades), (d) apura-

5. Ver recente alteração do Código Civil (pela Lei 14.905/2024) sobre atualização monetária e juros, bem como seus impactos em atividades periciais.

ção de haveres (empresarial e familiar), (e) prestação de contas, (f) apuração de danos (lucros cessantes, dano emergente), (g) trabalhista, (h) eleitoral, (i) atuarial (planos de saúde, seguros, previdência social, plano de capitalização, resseguro), e (j) contratos bancários. Assim, a possibilidade de levantamento parcial de honorários no início da perícia é ponto relevante para a sustentabilidade da atividade, uma vez que a homologação do laudo pericial pode levar tempo muito além do calendário de dispêndios incorridos para a realização do trabalho pericial. De igual modo, a maior transparência no curso dos trabalhos periciais, com maior envolvimento das partes, patronos e assistentes técnicos, apoia a eficiência da atividade pericial.

Por tratar essencialmente de temas complexos, a maior acessibilidade e compreensibilidade da prova pericial se relaciona com uso de linguagem simples e possibilidade de esclarecimentos (por escrito ou oralmente) de pontos seletos do laudo pericial, envolvendo método adotado, evidências coletadas, análises realizadas, bem como conclusões obtidas. Tanto o Código de Processo Civil, quanto o CFC, por meio de normativos próprios de perícia, oferecem comandos e orientações nesse sentido.

A nomeação de um perito (seja por um árbitro ou por um magistrado) é etapa crucial na solução de lides, sendo prevista a manifestação das partes (e do próprio perito) quanto à sua suspeição ou ao seu impedimento. A previsão de perícia realizada por perito de comum acordo entre as partes é avanço relevante, orientado pela eficiência do processo. O tema é por demais sensível e conecta-se com os atributos do perito ligados à sua imparcialidade e ao distanciamento das partes e da causa em si, elevando os componentes técnicos e científicos que disponibiliza ao solucionamento da disputa.

Por fim, nota-se a essencial orientação da perícia contábil e de seu produto principal, o laudo pericial contábil, ao convencimento do julgador, contribuindo para a solução da disputa em tela. Este ponto relaciona-se com a responsabilidade do perito em contribuir com visão técnica e científica sobre as evidências colecionadas em linguagem acessível. A Ciência Contábil, a partir de seus conceitos, teorias, modelos, taxonomia, estruturas de relatórios, processos de identificação, reconhecimento, mensuração, registro, controle e evidenciação, bem como de técnicas próprias possui condições especiais de tratar de temas complexos, contribuindo para o aumento da confiança nas informações contábeis aos seus usuários. Atributo indispensável ao convencimento do julgador.

Com o que foi exposto podemos notar a evolução da Perícia Contábil no Brasil, tanto na esfera judicial quanto na esfera extrajudicial, uma vez que, no mundo dos negócios, dimensões como a patrimonial, econômica, financeira,

trabalhista, tributária e societária guardam relação direta com a dimensão contábil, conhecida como a "linguagem dos negócios." A dinâmica dos negócios (evolução das relações e transações envolvidas), apenas reforça a importância da perícia contábil e do perito contador na solução de disputas. Importante relacionar a disputa com riscos. Nesse caso, é oportuno avaliar a evolução havida em termos de prevenção de litígios e o papel do perito contador nessa perspectiva.

Por fim, podemos considerar que mitigar riscos, por meio de controles e monitoramento de fatos e atos, é da essência da contabilidade (e da auditoria), portanto do profissional da contabilidade. Notam-se, assim, avanços importantes na linha da prevenção (*forward-looking*), com os *dispute boards*, ou comitês de resolução de conflitos (SILVA NETO, 2019), inclusive, como já mencionado, instituto previsto na Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 14.133/2021, BRASIL, 2021). Tal instituto ocupa espaço relevante na linha da prevenção de litígios, não podendo abrir mão de contar com o apoio do perito contábil para contribuir, a partir de sua capacidade técnica e científica, com a elucidação da controvérsia, bem como o encaminhamento da solução pautada em evidências. Observa-se, nesse instituto moderno, um enorme potencial para a atividade da perícia contábil na perspectiva preventiva, construindo um mapa de riscos e avaliando caminhos seguros para minimizar ou evitar disputas onerosas e longas.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do conselho de Pacioli⁶ (1494, *apud* GEIJSBEEK, 1914, p. 67) "contabilidade frequente garante longa amizade," a importância da contabilidade em prevenção e solução de disputas e conflitos envolvendo organizações e pessoas é reconhecida globalmente ao longo da história. Neste artigo foi possível, a partir dos conceitos de problemas e conflitos e dos números do ambiente brasileiro mais conectado à atividade pericial (e.g., empresas, judiciário, processos, arbitragens, advogados e contadores) explorar sua evolução especialmente com o Novo Código de Processo Civil. Avaliando o respaldo legal e normativo, mecanismos de solução de disputas (judiciais e extrajudiciais) foram tratados, inclusive modelos modernos como os *dispute boards* (ou comitês de resolução de disputas).

Fica evidente o imprescindível trabalho prestado pelo perito contábil, apoiado em sua capacidade técnica e científica, além de outros atributos profissionais, trazendo a prova pericial contábil ao seu principal destinatário, o julgador. O convencimento do julgador é objetivo preponderante e notável na legislação

6. "Books should be closed each year, especially in partnership because frequent accounting makes for long friendship" (Ch. 29).

e em normativos próprios da atividade pericial. Avanços tanto no processo (rito) quanto no objeto (laudo) são notados nos últimos anos, em parte, em virtude do maior impulsionamento do capital humano pericial. São muitas evidências aqui colecionadas que apontam para o forte movimento de capacitação profissional para a atuação como perito contábil (notadamente as promovidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e Instituições de Ensino Superior).

O papel do elemento probante foi especialmente analisado aqui, com destaque para seu valor presente na Constituição Federal, no Código Civil e no Código de Processo Civil, bem como nos normativos profissionais emanados pelo CFC. A prova, na perspectiva contábil, é objeto complexo, dada a complexidade inerente à evidência contábil-financeira e aos métodos e procedimentos, bem como relativa aos regramentos setoriais, tributários, trabalhistas, societários, fiscais, financeiros e de reguladores específicos. Complexidade que não pode ser vencida sem a presença de um perito contábil, adequadamente preparado, experiente e apto a colocar em prática sua capacidade técnica e científica. Isso até o ponto em que o eventual indeferimento (ou dispensa) da perícia contábil (prevista no CPC) pode agregar riscos relevantes ao solucionamento da disputa, riscos estes que o julgador pretende evitar.

Foi possível também avaliar a evolução da perícia contábil para a dimensão preventiva, oferecendo suporte ao mapeamento e mitigação de riscos, *ex ante*, contribuindo não só para a solução de conflitos, como para sua prevenção. É o caso dos *dispute boards*, que podem contar com peritos contadores para reforçar o mapeamento, monitoramento e a mitigação de riscos, agregando a perspectiva contábil-financeira, ou seja, a avaliação monetária de tais riscos potenciais, favorecendo a avaliação de cursos de ação.

Identificam-se, aqui, como agentes de interesse neste tema, contadores, advogados, organizações, administradores de programas de graduação e pós-graduação, provedores de cursos livres na área, bem como peritos atuantes. Aos contadores recomenda-se que avaliem seu perfil e vocação para atuação como peritos contábeis, e em caso favorável, que busquem capacitação e credenciamento para atuação como peritos contábeis, isso pelo volume de demanda e complexidade das disputas. Aos advogados recomenda-se atuação mais próxima dos peritos contadores, como assistentes técnicos, em fases distintas da solução da disputa, explorando métodos e procedimentos mais avançados para fazer frente à complexidade das questões tratadas. Adicionalmente, recomenda-se maior envolvimento de peritos contábeis na elaboração da inicial, bem como na fase de quesitação, visando à melhor compreensibilidade do laudo contábil. Às organizações, em função do setor de atuação e histórico de

disputas, recomenda-se a configuração de um comitê de resolução de disputas, visando ao aumento de sinergias e gestão do conhecimento acumulado em torno de riscos potenciais e conflitos iminentes. A estabilidade de uma equipe multidisciplinar, incluídos aqui peritos contábeis, pode trazer esteio importante para minimizar os ônus e otimizar os benefícios de prevenção e solução de conflitos, seja na esfera judicial ou na extrajudicial.

Já aos administradores de programas de graduação fica a recomendação para inserção de cursos ligados à perícia contábil, bem como atividades extracurriculares que possam ilustrar a atividade pericial nessas áreas. No caso de pós-graduação, a recomendação é para estímulo às pesquisas conectadas à prova pericial contábil, por assunto, canal de resolução, ou mesmo inovação em termos de métodos e procedimentos em função do objeto pericial. Aos provedores de cursos livres, fica a recomendação para a ampliação de temas e maior presença de aprendizado experiencial. Neste caso, registra-se como importante o ensino personalizado, em que a experiência do estudante seja crítica para construção de um caminho de aprendizagem particular. Por fim, aos peritos atuantes, recomenda-se disponibilização para atividades de mentoria e formação da nova geração de peritos contábeis.

Portanto, com base nesta pesquisa, registra-se sugestão para que novas pesquisas neste tema (prova pericial contábil) sejam realizadas, especialmente contemplando outros métodos de coleta e de análise de dados, como, por exemplo, apoiados em técnicas de jurimetria e fundamentados por sentenças arbitrais e judiciais. Além disso, estudo bibliométrico mais extenso (temporalidade) sobre a prova pericial contábil pode cobrir importante lacuna acadêmica.

8 REFERÊNCIAS

AGUIAR, J. L.; AGUIAR, A. G. **A evolução da perícia contábil judicial e o Novo Código de Processo Civil**. Goiânia: Editora Kelps, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 2016.

BRASIL. Lei 1.339/1905 (Academia de Commercio do Rio de Janeiro). Rio de Janeiro, RJ.

BRASIL. Decreto-Lei 9.295/1946 (Cria o Conselho Federal de Contabilidade). Rio de Janeiro, RJ.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. Resolução CFE 03, de 14 de outubro de 1992. Fixa os conteúdos mínimos do curso de graduação em Ciências Contábeis. Conselho Federal de Educação. Brasília, DF, 1992.

BRASIL. Lei 9.307/1996 (Lei da Arbitragem). Brasília, DF: Senado Federal, 1996.

BRASIL. Lei 10.406/2002 (Código Civil). Brasília, DF: Senado Federal, 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. Resolução CNE/CES 06/2004, de 10 de março de 2004. Fixa as diretrizes curriculares nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis. Brasília, DF, 2004.

BRASIL. Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil). Brasília, DF: Senado Federal, 2015.

BRASIL. Lei 13.140/2015 (Lei da Mediação). Brasília, DF: Senado Federal, 2015.

BRASIL. Lei 14.133/2021 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos). Brasília, DF: Senado Federal, 2021.

BRASIL. Lei 14.905/2024 (Alteração do Código Civil – Atualização Monetária e Juros). Brasília, DF: Senado Federal, 2024.

ITALIA. **Codice di Procedura Civile** (Regio Decreto 28 ottobre 1940, n. 1443).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PP 01 (R2), Perito Contábil, de 20 fev. 2025. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PP 02, Exame de Qualificação Técnica para Perito Contábil, de 28 out. 2016. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TP 01 (R2), Perícia Contábil, de 20 fev. 2025. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PG 01, Código de Ética Profissional do Contador, de 7 fev. 2019. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PG 12 (R4), Educação Profissional Continuada, de 7 dez. 2023. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PG 100, (R1), Cumprimento do Código, dos Princípios Fundamentais e da Estrutura Conceitual, de 21 nov. 2019. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução 1.486/2015, Regulamenta o Exame de Suficiência para Obtenção de Registro Profissional em CRC, de 22 maio 2015. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução 1.502/2016, Cadastro Nacional de Peritos Contábeis, de 19 fev. 2016. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução 1.640/2021, Dispõe sobre as Prerrogativas do Profissional da Contabilidade, de 15 dez. 2021. Brasília, DF.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA [CNJ]. **Manual de mediação judicial**. 6. ed. Brasília: CNJ, 2016. (Organização de A. G. Azevedo).

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA [CNJ]. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DA BAHIA [CRC-BA]. **Manual de Orientações para profissionais e estudantes interessados na atividade pericial contábil**. Salvador: CRC-BA, 2023.

CORNACCHIONE JR., E. B. Atuação nacional e internacional em perícia contábil. *In*: PELEIAS, I. R.; ALONSO, A. Z.; SANTOS, J. V. M. (ed.). **Vivências e evolução da perícia contábil**. São Paulo: Academia Paulista de Contabilidade, 2024. p. 119-126.

CREPALDI, S. A. **Manual de perícia contábil**. São Paulo: Saraiva, 2019.

ENTELMAN, R. F. **Teoría de conflictos**: hacia un nuevo paradigma. Barcelona: Gedisa, 2002.

EUA. **Federal Rules of Evidence**. Rules 701, 702 & 703, 2024.

FERREIRA, L. C. D.; CORNACCHIONE, E.; AFONSO, L. E. Perícia judicial atuarial no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. In: 14º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, Florianópolis, SC, 2024.

GEIJSBEEK, J. B. **Ancient double-entry bookkeeping**: Luca Pacioli's treatise (A.D. 1494). Denver: Geijsbeek, 1914.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS [IFAC]. **Handbook of International Education Pronouncements**: International Education Standards (IES). New York: IFAC, 2019.

JULIANO, R. **Manual de perícias**. 8. ed. Rio Grande: Rui Juliano, 2019.

LEMES, S. **Arbitragem em números 2021/2022**. São Paulo: Canal Arbitragem, 2023.

LEWIN, D. Conflict resolution and management in contemporary work organizations: Theoretical perspectives and empirical evidence. **Research in the Sociology of Organizations**, n. 12, p. 167-209, 1993.

LORENTE, J. R.; AZCARATE, C. How to analyse conflicts better: A new theoretical approach. **Eirene Estudios de Paz y Conflictos**, v. 4, n. 7, p. 11-38, 2021. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/6759/675975876001/html/>

MATTESSICH, R. **The beginnings of accounting and accounting thought**. New York: Garland, 2000.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL [OAB] (2023). Comissão Especial de Perícias, Núcleo de Perícia Contábil. Nota Técnica OAB-SP/CEP/NPC 01. **Emissão de Parecer Prévio pelos Assistentes Técnicos**, 2023.

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

RUIZ, G. A. **Delle guarentigie costituzionali**. Napoli: Editore Luigi Pierro, 1886.

SÁ, A. L. **Perícia contábil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTANA, C. M. S. **A perícia contábil e sua contribuição na sentença judicial**: um estudo exploratório. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

SERRATI, S. G. B. Histórico da evolução da prova pericial no Código de Processo Civil. In: 20º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, Conselho Federal de Contabilidade, Fortaleza, CE, 2016.

SILVA NETO, A. B. F. Os *dispute boards* no Brasil: evolução histórica, a prática e perspectivas futuras. **Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution**, v. 1, n. 2, p. 69-95, 2019.

SMOLINSKI, H. C.; CHUMLEY, D. W.; BENNETT, D. E. In search of ancient auditors. **Accounting Historians Notebook**, v. 15, n. 2, p. 7-28, 1992.