

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCELO ZANETTE NUNES

A PERÍCIA CONTÁBIL APLICADA EM RESOLUÇÃO DE SOCIEDADES

CRICIÚMA

2013

MARCELO ZANETTE NUNES

A PERÍCIA CONTÁBIL APLICADA EM RESOLUÇÃO DE SOCIEDADES

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

CRICIÚMA

2013

MARCELO ZANETTE NUNES

A PERÍCIA CONTÁBIL APLICADA EM RESOLUÇÃO DE SOCIEDADES

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Perícia Contábil.

Criciúma, 28 de Novembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. _____ - Orientador

Prof. Esp. Everton Perin

Prof. _____ - Examinador

Prof. Esp. Adílson Pagani Ramos

Prof. _____ - Examinador

Prof. Esp. Leonel Luiz Pereira

A vida por si só já é maravilhosa. Porém algumas pessoas tem o poder de melhorar tudo, este trabalho é para elas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me dar a oportunidade de viver, independente do que acontecer estar aqui é uma honra e privilégio.

Com toda sua sabedoria, Ele não nos larga sozinhos nesse mundo. Desde que me conheço por gente, minha família está presente em minha vida para o que der e vier. Impossível imaginar como seria se equilibrar sem este apoio.

Minha namorada, já faz quatro anos que ela me atura e é incrível como algumas coisas só melhoram com o tempo. Muita coisa está por vir, espero estarmos juntos.

Pessoas vêm e vão de nossas vidas, e com muitas o contato acaba se perdendo ou diminuindo com o tempo, mesmo assim, agradeço também a estas pessoas por ajudarem a moldar a pessoa que hoje sou.

Por último mas não menos importante, agradeço e parablenizo aos colegas que fizeram parte desta conquista e também estão encerrando com sucesso este ciclo.

“A sociedade humana requer o cientista do patrimônio, ou seja, aquele que tem capacidade para entender os informes e determinar que rumos devam ser seguidos pela empresa, pela instituição na direção da prosperidade. O contador deve ser o cérebro do cérebro da administração.”

Antônio Lopes de Sá

RESUMO

NUNES, Marcelo Zanette. **A perícia contábil aplicada em resolução de sociedades. 2013.** 52 p. Orientador: Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc. Criciúma –SC.

O objetivo do presente trabalho consiste em apresentar os principais conceitos relacionados com a prática da perícia contábil e com a figura do perito contador através de uma pesquisa descritiva com uma abordagem qualitativa, além de apresentar um estudo de caso demonstrando uma de várias possibilidades que o profissional pode encontrar em seu caminho. Nessa situação hipotética, o perito contador enfrenta um caso de resolução de sociedade, onde são necessários conhecimentos em apuração de haveres, balanço de determinação, avaliação do *goodwill*, dentre outros. Os procedimentos adotados pelo profissional estão evidenciados no estudo de caso, com ênfase na avaliação do *goodwill* através do método holístico. Atinge-se o objetivo maior do trabalho, quando o perito contador chega ao valor correspondente às cotas do sócio que deixa o empreendimento.

Palavras-chave: perícia contábil, perito contador, resolução de sociedades, balanço de determinação, *goodwill*.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quadro societário da empresa Camisas LTDA.	40
Tabela 2 – Balanço patrimonial Camisas LTDA.	41
Tabela 3 – Ajustes no contas a receber.	43
Tabela 4 – Ajustes nos estoques.	43
Tabela 5 – Ajustes no imobilizado.	43
Tabela 6 – Ajustes na conta fornecedores.	44
Tabela 7 – Ajustes na conta empréstimos e financiamentos.	45
Tabela 8 – Demonstração dos resultados da empresa Camisas LTDA.	45
Tabela 9 – Lucro normalizado e purificado.	46
Tabela 10 – Excesso de rendimentos.	46
Tabela 11 – Valor do <i>goodwill</i>	47
Tabela 12 – Balanço de determinação da empresa Camisas LTDA.	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMV	Custo da Mercadoria Vendida
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
FIPE	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
LTDA	Limitada
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PMPC	Prazo Médio de Pagamento das Compras
PMRV	Prazo Médio de Recebimento das Vendas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 PERÍCIA CONTÁBIL	14
2.1.1 Tipos de Perícia Contábil	15
2.1.1.1 Perícia Judicial	15
2.1.1.2 Semijudicial	15
2.1.1.3 Extrajudicial	16
2.1.1.4 Arbitral	16
2.1.2 Perícia x Auditoria	16
2.1.3 Procedimentos	17
2.1.4 Planejamento	18
2.1.5 Diligências	19
2.1.6 Laudo Pericial	20
2.1.6.1 Estrutura	21
2.1.6.2 Quesitos	22
2.1.6.3 Anexos	23
2.1.6.4 Prazo de Entrega	23
2.1.7 Prova Pericial	23
2.1.7.1 Meios de Prova	24
2.1.7.2 Ônus da prova	24
2.2 PERITO CONTADOR.....	24
2.2.1 Nomeação	26
2.2.2 Impedimento e Suspeição	26
2.2.3 Sigilo	29
2.2.4 Responsabilidade	29
2.2.5 Zelo Profissional	30
2.2.6 Utilização do trabalho de especialistas	31
2.2.7 Honorários	32
2.3 RESOLUÇÃO DE SOCIEDADE	33

2.3.1 Balanço de determinação	34
2.3.2 Goodwill	35
2.3.3 Cálculo do goodwill através do método holístico	37
3 MÉTODOLOGIA	39
4 ESTUDO DE CASO	40
4.1 DOS FATOS.....	40
4.2 O TRABALHO DO PERITO.....	42
4.3 AJUSTES NO BALANÇO PATRIMONIAL.....	42
4.3.1 Contas a receber	42
4.3.2 Estoques	43
4.3.3 Imobilizado	43
4.3.4 Fornecedores	44
4.3.5 Empréstimos e financiamentos	44
4.4 AVALIAÇÃO DO <i>GOODWILL</i>	45
5 CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O capítulo inicial aborda o tema e o problema dessa pesquisa, focando na perícia contábil como solução dos casos de resolução de sociedade, bem como apresentando o tema do trabalho e problema que ele se propõe a resolver. Por fim justifica-se esta peça acadêmica demonstrando a importância do tema para os interessados.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Apesar das empresas, em regra geral, basearem-se no princípio da continuidade, é comum que as mesmas não alcancem o objetivo de manter-se em operação por um longo tempo. Ocorrências internas ou externas podem levar uma sociedade ao fim e isso normalmente acarreta prejuízos tanto para os sócios quanto para a sociedade, pois na teoria, uma empresa gera postos de trabalho e movimenta a economia.

Para evitar a situação acima, o Código Civil de 2002 possibilita a retirada de um sócio sem que a sociedade encerre suas operações, e a isso se dá o nome de resolução de sociedade. Porém, para iniciar a entidade, o sócio investiu seu capital, e agora quando está de saída o mesmo tem o direito de ser ressarcido. Com o passar do tempo, o dinheiro ali investido sofre variações, podendo gerar lucros ou não, conforme o desempenho da empresa. Portanto, mesmo analisando as demonstrações contábeis de uma empresa, impossível seria determinar quanto ela vale antes de fazer um estudo mais aprofundado.

Nesse caso a matéria em dúvida envolve o patrimônio, que é o objeto de estudo da ciência contábil. Portanto o perito contador é o profissional possuidor dos conhecimentos necessários para realização da demanda. Casos de resolução de sociedade podem ocorrer de maneira não amigável, podendo adentrar nos meios judiciais, o que exige do profissional todo o conhecimento sobre as normas contábeis referentes à perícia contábil e ao perito contador.

Portanto, torna-se necessário descrever a teoria aplicada à perícia contábil, ao perito contador, e a resolução de empresas, bem como responder ao seguinte problema: De modo geral, quais os procedimentos adotados pelo perito

contador diante de um caso sobre resolução de empresas?

1.2 OBJETIVOS

Evidenciado o tema e problema da presente pesquisa, definem-se os objetivos que serão atingidos após a conclusão do trabalho. De maneira geral, pretende-se descrever os procedimentos adotados pelo perito contador em casos de resolução de empresa. A partir dessa diretriz, definem-se os seguintes objetivos específicos:

- Descrever os conceitos relacionados à perícia contábil, ao perito contador, e a resolução de sociedades.
- Demonstrar como o perito contador procede quando lida com resolução de sociedades, através de um estudo de caso.

1.3 JUSTIFICATIVA

A perícia contábil é um ramo da contabilidade que exige amplo conhecimento do perito contador em assuntos dos mais variados, pois várias causas demandam esta tarefa e todas terão suas peculiaridades, tornando-se um trabalho dinâmico e exigindo educação continuada do profissional. Diversos ramos da justiça exigem perícias contábeis para chegar a uma conclusão, casos trabalhistas, revisão de encargos, recuperação judicial, dentre outros, podem exigir o trabalho do perito contador, além das causas extrajudiciais. O trabalho do perito contador é solicitado quando se necessita a palavra de um especialista, pois somente ele tem os requisitos para resolver tal tarefa.

Resolução de sociedades está entre os casos que necessitam de perícia contábil, pois se trata de avaliar o patrimônio e um perito contador é o profissional ideal para esta demanda, pois o profissional é *expert* em contabilidade, a ciência que estuda o patrimônio.

Independente do motivo para o qual se avalia uma empresa, em grande parte haverá aspectos como o poder de barganha, que poderão influenciar no valor final. Porém em casos de resolução de sociedade este aspecto é deixado de lado, e somente o perito contador poderá mensurar o valor justo para aquele aglomerado de

bens, direitos e obrigações. Pois o perito contador não toma o lado das partes, e somente busca a verdade, definindo qual o valor daquele patrimônio após todas as mutações sofridas com o tempo.

A sociedade além dos bens corpóreos possui bens intangíveis, que são de difícil mensuração. O *goodwill* é um destes, ele representa ganhos futuros da sociedade, e trazer estes ganhos a valor presente envolve suposições, o que aumenta os riscos que o profissional está exposto.

Portanto neste tipo de perícia a qualidade do profissional é testada ao máximo, pois o perito contador realizará a avaliação de uma empresa, procedendo com ajustes no balanço patrimonial para que o mesmo reflita exatamente a situação da entidade no momento em que um sócio, por algum motivo, deixe a sociedade.

Diante do exposto, afirma-se que este trabalho contribui no sentido de evidenciar os conhecimentos básicos necessários para a realização de uma perícia, e aprofunda-se especificamente evidenciando quais os passos tomados pelo profissional para resolver um caso de perícia em resolução de sociedades.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo conceitua a matéria necessária para entendimento do estudo de caso de acordo com a bibliografia voltada ao assunto, e em grande parte utiliza diretamente as Normas Brasileiras de Contabilidade que tratam do perito contador, e da perícia contábil. Define a perícia contábil e suas classificações, assuntos ligados a figura do perito contador e do perito assistente, inclusive passando pela prova pericial. Aborda também assuntos ligados ao laudo pericial, passando por sua estrutura, anexos, quesitos, dentre outros. Por último define os conceitos necessários para entendimento do estudo de caso, sobre resolução de sociedades.

2.1 PERÍCIA CONTÁBIL

Quando surgirem divergências em questões ligadas a um fato contábil, e de alguma forma se faça necessário esclarecimentos, uma perícia contábil poderá ser executada para esclarecer a verdade entre os fatos. Mas como defini-la? Afirma-se que a referida é uma tecnologia contábil constituída pelo conjunto de procedimentos técnicos e científicos, que irão concretizar um laudo ou parecer. Este laudo ou parecer subsidiará uma decisão, pois ele discorre sobre a veracidade ou não de determinado fato. (MAGALHÃES, 2001; ZANNA, 2007)

Como o objeto da contabilidade é o patrimônio em seus aspectos qualitativos e quantitativos, estático ou dinâmico, independente do tipo de entidade. O objeto da perícia contábil será um fato ligado a um patrimônio, e conseqüentemente, a tarefa será incumbida a um perito contábil. (ORNELAS, 2000; ALBERTO, 2002; HOOG, 2008)

Logo, Sá (2011, p. 3) afirma que “perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta”.

Necessário se faz então, explicar os aspectos relevantes dessa tecnologia contábil, como sua execução, planejamento, dentre outros. Iniciando pelos tipos de perícia contábil.

2.1.1 Tipos de Perícia Contábil

A perícia contábil pode ocorrer em diferentes situações, podendo ser distinta conforme sua finalidade e ambiente de atuação. Quatro são os tipos: judicial, semijudicial, extrajudicial e arbitral. (ALBERTO, 2002)

2.1.1.1 Perícia Judicial

Quando uma divergência estiver sendo resolvida pelo magistrado, e conhecimento contábil necessário for para resolução, a Perícia Contábil que o apoiará será judicial. Como explica Zanna (2007, p. 63), “Perícia judicial é a que acontece no âmbito do Poder Judiciário e segue as determinações do magistrado, os ditames do CPC e as NBC’s aplicáveis a cada caso”.

Magalhães (2001, p. 23) ressalta que, “a perícia judicial assume forma solene porque é determinada por um magistrado e sujeita a ritos judiciais estabelecidos por lei. Assim, o juiz faz a nomeação e o perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido.”

Sá (2011, p. 63) complementa o raciocínio, afirmando que “perícia contábil judicial é a que visa a servir de prova, esclarecendo o juiz sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio azidental ou de pessoas.” Mas nem sempre a perícia contábil ocorrerá dentro da esfera judicial.

2.1.1.2 Semijudicial

Para Zanna (2007, p. 64), as perícias semijudiciais “seguem as determinações do magistrado ou autoridade equivalente segundo os poderes da República em que acontece o trabalho pericial, os ditames do CPC e das NBCs aplicáveis a cada caso.”. O autor ainda afirma que “esta espécie de perícia contábil ocorre, por exemplo, no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas e pode acontecer, por requerimento, no âmbito de Comissões Parlamentares de Inquérito e inquéritos administrativos”. Logo, entende-se que este tipo de perícia segue toda a normatização referente à perícia contábil judicial, porém apesar de ocorrer dentro do aparato institucional do estado, não ocorre dentro do Poder Judiciário.

2.1.1.3 Extrajudicial

A perícia extrajudicial tem o mesmo objeto e objetivo da perícia judicial, porém é realizada por vontade das partes quando elas não têm interesse em utilizar os meios judiciais. Apesar disso, segue todos os procedimentos e legislações, pois se necessário, poderá ser utilizada pelo Poder Judiciário. Geralmente é utilizada para demonstrar ou não a veracidade de fatos, comprovar fraudes, desvios, e simulações. (MAGALHÃES, 2001; ZANNA, 2007)

2.1.1.4 Arbitral

Zanna (2007, p. 63), explica que: “a perícia arbitral tem a finalidade de servir ao árbitro escolhido pelas partes. É semelhante à perícia judicial e acontece em ambiente parecido ao da perícia extrajudicial.”.

Logo entende-se que essa perícia ocorre extrajudicialmente, onde um árbitro escolhido pelas partes atuará como magistrado, a fim de decidir um impasse.

2.1.2 Perícia x Auditoria

A perícia e a auditoria contábil são dois ramos distintos da contabilidade, devido suas semelhanças geram dúvidas sobre a sua função. É necessário então, destacar alguns pontos sobre esse assunto. Sá (2011, p. 17) concorda que existem procedimentos em comum, inclusive ambas as tecnologias podem se beneficiarem dos procedimentos da outra, mas só em casos especiais. Dentre os procedimentos comparados, Zanna (2007, p. 455) aponta: exame, conferência de cálculos, investigação, dentre outros.

Apesar das semelhanças, maiores são as diferenças. Sá (2011, p. 17) afirma que perícia e auditoria “variam quanto à natureza das causas e efeitos, de espaço, e de tempo”. Hoog (2008, p. 128) elucida bem as diferenças, afirmando que “a perícia é prova elucidativa dos fatos, já a auditoria é mais revisão, verificação, tende a ser necessidade constante repetindo-se de tempo em tempo, com menos rigores metodológicos, pois utiliza-se da amostragem”. As palavras de Sá (2011, p. 17) vão ao mesmo sentido:

A perícia serve a uma época, a um questionamento, a uma necessidade; a auditoria tende a ser necessidade constante, atingindo um número muito maior de interessados, sem necessidade de rigores metodológicos tão severos; basta dizer que a auditoria consagra a amostragem e a perícia a repele, como critério habitual.

A auditoria tem como objetivos normais a maior abrangência, a gestão como algo em continuidade, enquanto a perícia se prende à **Especificidade**, tem caráter de **Eventualidade**, só aceita o **Universo Completo** para produzir opinião como **Prova** e não como **Conceito**.

Pode-se afirmar então que a auditoria examina o patrimônio visando à adequada administração, emitindo opinião sobre a veracidade das demonstrações contábeis, repetindo-se de tempos em tempos. Enquanto a perícia atua num específico tempo, sendo mais específica num espaço menor, buscando os elementos que sejam importantes para apresentar a verdade.

2.1.3 Procedimentos

O perito contador utilizará procedimentos, que segundo a NBC TP 01, fundamentam as conclusões presentes no laudo pericial contábil. Alberto (2002, p. 120) as chama de técnicas, e sugere que “segundo a finalidade da perícia determinada ou solicitada, esta, para sua consecução, se valerá de técnicas específicas (uma ou outra ou a combinação de várias)”.

De acordo com a NBC TP 01 e Alberto (2002), temos os seguintes procedimentos:

- Exame: Análise dos elementos que constituem a matéria sejam eles livros, documentos, e afins;
- Vistoria: Ato de verificar e constatar situação, coisa, ou fato. De forma circunstancial;
- Indagação: Obtenção de testemunho daqueles que tem conhecimento do objeto pericial;
- Investigação: É a busca do que está oculto por qualquer motivo;
- Arbitramento: Técnica de determinar valores através de critério técnico-científico;
- Mensuração: Qualificar e quantificar fisicamente coisas, bens, direitos

e obrigações;

- Avaliação: Identificação do valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas;
- Certificação: Ato de atestar informação contida no laudo pericial, cuja autenticidade é reconhecida em função de fé pública atribuída ao profissional.

Alberto (2002, p. 121) ressalta que “as técnicas de arbitramento e avaliação não se aplicam a todas as perícias, devendo ser encaradas como técnicas de mensuração de valor, possíveis de ser usadas por contadores, economistas, ou engenheiros”.

Essas são as técnicas utilizadas pelo perito contador para chegar a suas conclusões. Cabe ressaltar, como citado anteriormente, que não necessariamente o perito contador utilizará todos os procedimentos numa mesma perícia contábil.

2.1.4 Planejamento

Ao invés de executar as tarefas de maneira desordenada, o perito deve traçar um meio de como atingir seus objetivos, isso se chama de planejamento. O planejamento da perícia contábil, de acordo com a NBC TP 01, “é a etapa do trabalho pericial, que antecede as diligências, pesquisas, cálculos, e respostas aos quesitos, na qual o perito estabelece os procedimentos gerais dos exames a serem executados”. Ressalta-se que o planejamento do trabalho pressupõe o conhecimento do objeto e objetivo da perícia, estando assim ciente de tudo o que estiver contido nos autos do processo. (ZANNA, 2007)

Estando ciente das demandas, o perito contábil deve conhecer também as questões técnicas relacionadas com a lide. Para isso, se faz necessário que o profissional pesquise em livros técnicos e na legislação os assuntos ligados ao objeto e objetivo da perícia. Ornelas (2000, p. 68) concorda com o raciocínio quando afirma que “num segundo momento, decorrente da própria leitura dos autos, surge a necessidade de a perícia valer-se de eventual consulta bibliográfica em função obviamente de questões técnicas formuladas.”

Alguns dos objetivos do planejamento são; conhecer o objeto da perícia, definir quais procedimentos serão realizados, estabelecer condições para que o

trabalho seja realizado em tempo hábil, identificar potenciais problemas e riscos, identificar pontos importantes evitando que passem despercebidos, identificar a legislação aplicável ao objeto pericial, estabelecer a divisão de tarefas quando necessário profissionais auxiliares, e facilitar a execução e revisão dos trabalhos. É no desenvolvimento do planejamento que o perito identifica a necessidade da realização de diligências, e da utilização de trabalho de terceiros. (NBC TP 01, 2009)

Sabendo como procederá, o perito contador pode agora realizar as diligências necessárias, para com o conhecimento adquirido dos fatos executar o laudo pericial contábil.

2.1.5 Diligências

Por diligência, entende-se qualquer ato executado pelo perito contador e pelos assistentes técnicos na busca de juntar provas e argumentos, para confecção do laudo pericial. Existem então diligências realizadas antes, durante, e depois da elaboração do laudo pericial contábil. Pois desde o atendimento à intimação judicial, elaboração de planilhas de cálculos, redação do laudo, até a devolução dos autos do processo, e mesmo eventuais pedidos de esclarecimentos podem ser considerados diligências. (ZANNA, 2007)

Zanna (2007, p. 102) diagnostica que “há pessoas que preferem entender como diligência apenas o trabalho de campo, ou seja: o que ocorre fora do escritório do perito”. Ele também destaca a importância de formalizar as diligências, fazendo-o através do termo de diligência. A NBC TP 01 define termo de diligência como “instrumento por meio do qual o perito solicita documentos, coisas, bens, dados, bem como quaisquer informações necessárias a elaboração do laudo pericial contábil ou do parecer pericial contábil”.

Ainda de acordo com a NBC TP 01, o perito deve observar os prazos que está obrigado a cumprir, fazendo assim importante que determine o tempo máximo para execução da solicitação a que está obrigado o diligenciado.

Reunidos por Zanna (2007, p. 106) estão algumas das finalidades do termo de diligência:

- a) para provar que o perito oficial e, eventualmente, os assistentes técnicos, efetivamente atuaram no local (diligência externa);
- b) para provar o objeto de sua ação pontual;

- c) para provar que, de fato, foram requisitados os documentos, livros, informações e demais elementos de prova, segundo seu entendimento, quanto à relevância, oportunidade e materialidade;
- d) para provar que os documentos e livros requisitados são adequados e suficientes para responder aos quesitos;
- e) para servir de protocolo dos documentos e livros arrecadados para exame em seu escritório;
- f) para promover contato profissional entre os assistentes técnicos e destes consigo mesmo, em face dos documentos e livros exibidos, para conhecimento e exames em comum, tudo em conformidade com o que se discute no processo;
- g) para extrair cópias xérox de tudo que considerar pertinente ao seu trabalho, facultando a mesma oportunidade aos assistentes técnicos que poderão, inclusive, tirar cópias xérox dos autos do processo;
- h) para marcar data e hora de seu eventual retorno, para uma nova diligência, em futuro próximo, caso seja necessário etc.

Porém, nem sempre o perito encontrará facilmente o que procura. Sá (2011, p. 75) discorre que “a parte examinada pode criar obstáculos ao perito, sonhando informações ou procrastinando a entrega de documentos e livros”.

Caso o perito não consiga remover tais obstáculos, Sá (2011, p.75) defende que “deve imediatamente cientificar ao juiz a resistência e, conforme o caso, requerer a busca e a apreensão judicial dos elementos necessários ao trabalho”. Porém, ele ainda esclarece que “tal medida, todavia, só deve ser tomada em casos extremos e depois de esgotadas todas as formas amigáveis de convencimento da parte”.

Com o material necessário em posse do perito contador, torna-se possível a confecção do laudo pericial.

2.1.6 Laudo Pericial

Laudo pericial é o produto final da perícia contábil, é onde o perito expõe sua opinião científica sobre o assunto em pauta. Aproximando o conhecimento da verdade a quem se destina, sendo assim, esta peça subsidiará o tomador de decisão. Afirmando o raciocínio, Hoog (2008, p.145), define:

O laudo é a peça probante objetiva, clara, precisa e concisa na qual o perito contador expõe, de forma circunstanciada, as observações e estudos que fizeram e registram as conclusões fundamentadas da perícia. Devendo atender às necessidades do julgador e ao objeto da discussão, sendo defeso os elementos e/ou informações que conduzam a dúvida interpretação, para que não induza os julgadores a erro.

Zanna (2007, p. 204) afirma que:

O objetivo do laudo é dar a conhecer a opinião técnica de especialista sobre a matéria objeto das controvérsias que deram causa à investigação dos fatos, seja no âmbito da Justiça ou fora dela. É a prova que, para ser obtida, depende de conhecimentos que tem o profissional da contabilidade, em face de eventos ou fatos que são submetidos a sua apreciação.

Não tarde, Sá (2011, p. 45) concorda que “laudo pericial contábil é uma peça tecnológica que contém opiniões do perito contador, como pronunciamento, sobre questões que lhe são formuladas e que requerem seu pronunciamento”.

Algumas peculiaridades referentes ao laudo devem ser observadas, como sua estrutura, anexos, dentre outros que serão evidenciados nos próximos subitens.

2.1.6.1 Estrutura

O laudo pericial não segue uma estrutura padrão, porém algumas informações são imprescindíveis e devem seguir uma ordem lógica. (SÁ, 2000; ALBERTO, 2002)

Segundo Alberto (2002, p. 124), o laudo pode conter e obedecer a seguinte ordem:

- (a) abertura (identificação do processo e das partes);
- (b) considerações Iniciais a respeito das circunstâncias de determinação judicial ou consulta, bem como os exames preliminares da perícia contábil;
- (c) determinação e descrição do objeto e dos objetivos da perícia;
- (d) informação da necessidade ou não de diligências e, quando houver, a descrição dos atos e acontecimentos dos trabalhos de campo;
- (e) exposição dos critérios, exames e métodos empregados no trabalho;
- (f) considerações finais onde conste a síntese conclusiva do perito a respeito da matéria analisada;
- (g) transcrição e respostas aos quesitos formulados;
- (h) encerramento do laudo, com identificação e assinatura do profissional;
- (i) anexos, documentos, ou outras peças abojadas ao laudo e ilustrativas deste.

Alguns aspectos devem ser considerados para alcançar um laudo de qualidade. De acordo com Sá (2011, p. 46), para que um laudo possa classificar-se

como de boa qualidade, precisa ser objetivo, conciso, argumentativo, exato, claro e atender aos rigores tecnológicos. Os questionamentos efetuados pelas partes e pelo magistrado estão inclusos no laudo pericial, e são chamados de quesitos, conforme aborda o próximo subitem.

2.1.6.2 Quesitos

As partes envolvidas numa perícia judicial possuem dúvidas perante o objeto da perícia, quesitos nada mais são do que perguntas a serem respondidas no laudo pericial. Podem ser feitas pelo juiz ou pelas partes, e em alguns casos, não existem. Para Ornelas (2000, p. 78), quesitos:

São as perguntas de natureza técnica ou científica a serem respondidas pelo perito contábil. São, em geral, apreciadas pelo magistrado e pelas partes no sentido de se evitarem indagações impertinentes, fora do âmbito da lide proposta, bem como diligências desnecessárias ou procrastinatórias.

Zanna (2007, p. 172) colabora explicando que “quesitos são perguntas formuladas nos autos com a intenção de, pelas respostas a elas oferecidas pelo *expert*, as dúvidas, as divergências e as contas possam ser esclarecidas, se possível, de forma cabal ou taxativa”.

Conforme se aprofundam no objeto da perícia, os assistentes técnicos em conjunto com o os advogados das partes, podem perceber novas indagações sobre o assunto, ou mesmo verificarem a necessidade de ampliação do objeto da pesquisa, e assim elaborarem novos quesitos, que nesse caso serão chamados de suplementares ou complementares. Esses quesitos devem ser juntados nos autos e deferidos pelo magistrado, para assim poderem ser respondidos pelo perito. Geralmente, esses quesitos devem ser deferidos antes de protocolado o laudo pericial. (ZANNA, 2007; HOOG, 2008)

Alguns quesitos fogem do objeto da perícia, sendo assim, chamados de impertinentes. Geralmente visam confundir e retardar o trabalho pericial e a sentença. Sendo que as partes tem o direito de solicitar a impugnação do quesito pelo magistrado, caso seja impugnado, o perito não deve responder a ele, pois estará passível de ter seu laudo pericial impugnado também. Caso ninguém solicite impugnação ou o juiz indefira o pedido, em dúvida o perito deverá consultar o

magistrado. (ZANNA, 2007; HOOG, 2008)

2.1.6.3 Anexos

Vários itens podem fazer parte do laudo, pois eles são essenciais para a sustentabilidade e credibilidade dos dados ali contidos. Sá (2011, p. 52) destaca que, “os anexos de um laudo pericial são, em geral, esclarecimentos ou análises das matérias descritas nas respostas dos quesitos.” Já Ornelas (2000, p. 92) explica que “costuma-se denominar de anexo as demonstrações elaboradas pelo perito para ilustrar determinadas respostas ou para evidenciar cálculos e apuração de valores.”

Sá (2011, p. 52) apresenta uma extensa lista de possíveis anexos, dentre eles temos, extratos de contas, razões de cálculos, demonstrações de apurações, inventários, demonstrações contábeis, certidões e declarações, cópia de comprovantes, análises contábeis, escrituras, cópia de contratos, prestações de contas, avaliações de bens, levantamentos físicos diversos, análise de custos, tabelas de preços, estatísticas e dados econômicos, dentre inúmeros outros.

A inclusão de anexos e documentos ao laudo pericial só apresenta sentido mediante duas condições, quando forem planilhas demonstrativas de cálculos, pois sem elas o trabalho não seria completo e esclarecedor. A outra condição é que esses anexos e documentos estejam a fundamentar e/ou comprovar as respostas que o perito oferece no laudo. (ZANNA, 2007)

2.1.6.4 Prazo de Entrega

O prazo para entrega do laudo pericial geralmente é definido pelo juiz, quando isso não acontecer o perito deve no momento da proposta de honorários solicitar que seja definido um prazo. Quando ocorrerem imprevistos que impeçam o cumprimento do prazo, o perito pode solicitar uma prorrogação, porém deve ter o cuidado para que isso não vire uma rotina. Caso ocorra o não cumprimento do prazo, o perito estará sujeito à punição. (SÁ, 2011; HOOG, 2008)

2.1.7 Prova Pericial

Prova é a demonstração da existência, veracidade, e autenticidade de um

fato ou não. Para Milhones in Ornelas (2000, p. 24) “a prova tem por finalidade demonstrar a verdade ou não de uma afirmação”.

Para Santos (1983, p. 2), “a prova visa, como fim último, a inculcar no espírito do julgador a convicção de existência do fato perturbador do direito a ser restaurado”. Santos (1983, p. 13) ainda explica, que “a prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo”.

Logo, a prova pericial segundo Ornelas (2000, p. 26), tem a função de “transformar os fatos relativos à lide, de natureza técnica e científica, em verdade formal, em certeza jurídica.”

Quais os meios de provar um fato, e a quem cabe provar, são conhecimentos necessários ao perito contábil.

2.1.7.1 Meios de Prova

Independente de o perito contábil trabalhar principalmente com a prova pericial é importante, que o profissional conheça os demais meios de prova aceitos pelo Direito pátrio. Pode se provar uma questão, através de confissão, atos processados em juízo, documentos públicos e particulares, testemunhas, presunções, exames e vistorias, e arbitramento. (ORNELAS, 2000)

2.1.7.2 Ônus da prova

Ônus da prova é o encargo ou compromisso de provar, que inicialmente é de quem faz a acusação. Conforme Ornelas (2000, p. 27), “o dever de provar compete a quem alega, a quem afirma ou nega determinados fatos da causa. Quem busca a proteção da justiça depara-se com a necessidade de produzir suas provas. Quem oferecer as provas mais convincentes fatalmente obterá sucesso.” Logo, cabe ao acusador o ônus da prova.

2.2 PERITO CONTADOR

Quando necessário à execução de uma perícia judicial, um profissional *expert* no objeto da perícia será o indicado a fazê-la. Esse é o perito contador, um profissional de nível superior habilitado a realizar perícias contábeis, devendo ter o

título de bacharel em Ciências Contábeis e estar registrado no CRC. Possui um compromisso com a verdade, pois auxiliará na busca dela. E deve ser profundo conhecedor no objeto da perícia, possuindo conhecimentos teóricos e práticos, experiência profissional, capacidade ética e moral, pois revelará atos e fatos entranhados em dúvidas. (SÁ, 2011; ORNELAS, 2000; HOOG, 2008)

Ainda sobre o conhecimento do perito, o profissional deve ter as seguintes capacidades: a) Legal – deve possuir o título de bacharel em Ciências Contábeis e o registro no Conselho regional de Contabilidade; b) Profissional – se caracteriza pelo conhecimento geral e teórico da contabilidade e conhecimentos afins, conhecimento prático das tecnologias contábeis, experiências em perícias, perspicácia, perseverança, sagacidade, índole criativa e intuitiva; c) Ética – cabe ao profissional obedecer ao Código de Ética Profissional do Contador, bem como às Normas do CFC; d) Moral – observa as atitudes pessoais do profissional. (SÁ, 2011)

Sobre o trabalho, Sá (2011, p. 22) explica que, “a qualidade do trabalho do perito espelha-se na própria confiança que seu relato e opinião desperta nos que vão utilizar de sua opinião”.

Existem situações em que o perito contador não será o auxiliar do juiz, ou seja, pode ser contratado por uma das partes envolvidas no processo. Nesse caso será chamado de perito assistente, ou assistente técnico. Prestará assistência ao contratado no sentido de acompanhar o trabalho do perito contador, emitindo um parecer, ou assinando em conjunto o laudo do perito contador caso concorde com este. O assistente técnico não necessita de aprovação do juiz, apenas é indicado para que seja válida a apresentação de seu parecer. Este profissional deve seguir as mesmas regras aplicadas ao perito contador, porém não sofre qualquer impedimento, visto que é de confiança da parte. (MAGALHÃES, 2001; HOOG, 2008)

Quanto à importância do assistente técnico, Ornelas (2000, p. 44) explica que este profissional “pode oferecer colaboração deveras importante aos advogados, debatendo com os mesmos as possibilidades técnicas quanto ao desenvolvimento da prova técnica contábil, culminando por sugerir quesitos ou proposições que possam solucionar os fatos controvertidos objeto da lide”.

A Norma Brasileira de Contabilidade que aborda sobre o perito contador e perito assistente é a NBC PP 01. Algumas peculiaridades do perito serão abordadas, e fundamentadas diretamente com essa norma.

2.2.1 Nomeação

O perito contador é nomeado pelo juiz, e os peritos assistentes pelas partes, para Hoog (2008, p. 74), “foi e sempre será uma grande honra, um privilégio ímpar a nomeação de um contador na função de perito judicial. Pois é uma forma de reconhecimento e valorização profissional, ser o auxiliar da mais elevada prestação de serviço, a justiça.”.

A NBC PP 01, nos seus itens 9, 10, e 12, trata sobre a nomeação do perito:

9. A nomeação, a contratação e a escolha do perito-contador para o exercício da função pericial contábil, em processo judicial, extrajudicial e arbitral devem ser consideradas como distinção e reconhecimento da capacidade e honorabilidade do contador, devendo este escusar-se do encargo sempre que reconhecer não ter competência técnica ou não dispor de estrutura profissional para desenvolvê-lo, podendo utilizar o serviço de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto da perícia assim o requerer.

10. A indicação ou a contratação para o exercício da atribuição de perito-contador assistente, em processo extrajudicial, devem ser consideradas como distinção e reconhecimento da capacidade e da honorabilidade do contador, devendo este recusar os serviços sempre que reconhecer não estar capacitado a desenvolvê-los, contemplada a utilização de serviços de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto do seu trabalho assim o requerer.

12. A indicação ou a contratação de perito-contador assistente ocorre quando a parte ou contratante desejar ser assistida por um contador, ou comprovar algo que dependa de conhecimento técnico-científico, razão pela qual o profissional só deve aceitar o encargo se reconhecer estar capacitado com conhecimento suficiente, discernimento e irrestrita independência para a realização do trabalho.

Em relação aos peritos assistentes, Sá (2011, p. 68) destaca que “os peritos das partes devem ser indicados no prazo de cinco dias, contados da intimação do despacho de nomeação do perito, e, no mesmo prazo, os quesitos são apresentados pelas partes”. Como supracitado, algumas vezes o perito contador deve se escusar da tarefa, entra-se então, nos motivos de impedimento e suspeição.

2.2.2 Impedimento e Suspeição

Algumas ocasiões impedem que o perito contador exerça seu trabalho, podem ser chamadas de impedimento ou suspeição. A transcrição de um trecho do NBC PP 01 discorre que:

16. São situações fáticas ou circunstanciais que impossibilitam o perito de exercer, regularmente, suas funções ou realizar atividade pericial em processo judicial ou extrajudicial, inclusive arbitral. Os itens previstos nesta Norma explicitam os conflitos de interesse motivadores dos impedimentos e das suspeições a que está sujeito o perito nos termos da legislação vigente e do Código de Ética Profissional do Contabilista.

17. Para que o perito possa exercer suas atividades com isenção, é fator determinante que ele se declare impedido, após, nomeado, contratado, escolhido ou indicado quando ocorrerem as situações previstas nesta Norma, nos itens abaixo.

18. Quando nomeado em juízo, o perito deve dirigir petição, no prazo legal, justificando a escusa ou o motivo do impedimento.

19. Quando indicado pela parte e não aceitando o encargo, o perito-contador assistente deve comunicar a ela sua recusa, devidamente justificada por escrito, com cópia ao juízo.

O impedimento pode ser por mais de um motivo, um deles é o impedimento legal, que ocorre quando o perito contador estiver vinculado de alguma maneira com uma das partes, conforme explica a NBC PP 01:

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

- (a) for parte do processo;
- (b) tiver atuado como perito contador contratado ou prestado depoimento como testemunha no processo;
- (c) tiver mantido, nos últimos dois anos, ou mantenha com alguma das partes ou seus procuradores, relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado;
- (d) tiver cônjuge ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau, postulando no processo ou entidades da qual esses façam parte de seu quadro societário ou de direção;
- (e) tiver interesse, direto ou indireto, mediato ou imediato, por si, por seu cônjuge ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau, no resultado do trabalho pericial;
- (f) exercer cargo ou função incompatível com a atividade de perito-contador, em função de impedimentos legais ou estatutários;
- (g) receber dádivas de interessados no processo;
- (h) subministrar meios para atender às despesas do litígio; e
- (i) receber quaisquer valores e benefícios, bens ou coisas sem autorização ou conhecimento do juiz ou árbitro.

O impedimento também pode ser de caráter técnico-científico, quando o perito contador não tiver condições de realizar seu trabalho por algum dos motivos listados na NBC PP 01:

21. O impedimento por motivos técnico-científicos a ser declarado pelo perito decorre da autonomia, estrutura profissional e da independência que

devem possuir para ter condições de desenvolver de forma isenta o seu trabalho. São motivos de impedimento técnico-científico:

- (a) a matéria em litígio não ser de sua especialidade;
- (b) a constatação de que os recursos humanos e materiais de sua estrutura profissional não permitem assumir o encargo; cumprir os prazos nos trabalhos em que o perito-contador for nomeado, contratado ou escolhido; ou em que o perito-contador assistente for indicado;
- (c) ter o perito-contador da parte atuado para a outra parte litigante na condição de consultor técnico ou contador responsável, direto ou indireto em atividade contábil ou em processo no qual o objeto de perícia seja semelhante àquele da discussão, sem previamente comunicar ao contratante.

O caso de suspeição também está definido na NBC PP 01, conforme transcrito abaixo:

22. O perito-contador nomeado ou escolhido deve declarar-se suspeito quando, após, nomeado, contratado ou escolhido verificar a ocorrência de situações que venha suscitar suspeição em função da sua imparcialidade ou independência e, desta maneira, comprometer o resultado do seu trabalho em relação à decisão.

23. Os casos de suspeição aos quais estão sujeitos o perito-contador são os seguintes:

- (a) ser amigo íntimo de qualquer das partes;
- (b) ser inimigo capital de qualquer das partes;
- (c) ser devedor ou credor em mora de qualquer das partes, dos seus cônjuges, de parentes destes em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau ou entidades das quais esses façam parte de seu quadro societário ou de direção;
- (d) ser herdeiro presuntivo ou donatário de alguma das partes ou dos seus cônjuges;
- (e) ser parceiro, empregador ou empregado de alguma das partes;
- (f) aconselhar, de alguma forma, parte envolvida no litígio acerca do objeto da discussão; e
- (g) houver qualquer interesse no julgamento da causa em favor de alguma das partes.

24. O perito pode ainda declarar-se suspeito por motivo íntimo.

Fica claro então que o perito contador não está em condições de realizar o trabalho quando sua imparcialidade estiver comprometida, ou quando não possuir capacidade técnico-científica para realizar tão nobre tarefa. Deve então o profissional recusar a tarefa alegando impedimento ou suspeição, isso deve ser feito por escrito e no prazo máximo de cinco dias após sua intimação. Outros fatores também podem gerar essa recusa, como o estado de saúde do perito, indisponibilidade de tempo, ou falta de recursos humanos para execução do trabalho. Se o perito não recusar o trabalho, é previsto em lei sua substituição, isso pode ocorrer por pedido do próprio auxiliar da justiça, ou por pedido da parte alegando suspeição ou impedimento, a pedido da parte quando alega que o perito

não dispõe de conhecimento técnico-científico, caso o perito venha a falecer, ou sem motivo legítimo deixa de cumprir o encargo no prazo que lhe for assinado. (HOOG, 2008)

Mesmo o perito não finalizando o trabalho, independente de ser por algum motivo acima, o mesmo deve manter sigilo sobre as informações, como informa o próximo item.

2.2.3 Sigilo

Sobre o sigilo profissional, a NBC PP 01 discorre que:

25. O perito, em obediência ao Código de Ética Profissional do Contabilista, deve respeitar e assegurar o sigilo das informações a que teve acesso, proibida a sua divulgação, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

26. O dever de sigilo subsiste mesmo na hipótese de o profissional se desligar do trabalho antes de tê-lo concluído.

27. Os empregados designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, para efetuarem a fiscalização do exercício profissional devem ter competência legal similar à requerida do perito para o trabalho por ele realizado, e assumem compromisso de sigilo profissional semelhante.

Logo, a norma trata de que as informações obtidas pelo perito contador para a realização do laudo pericial devem ser divulgadas apenas quando o perito tiver a obrigação de fazê-la.

2.2.4 Responsabilidade

Os itens 28 e 29 da NBC PP 01 discorrem sobre a responsabilidade do perito contábil:

28. O perito deve conhecer as responsabilidades sociais, éticas, profissionais e legais, às quais está sujeito no momento em que aceita o encargo para a execução de perícias contábeis judiciais e extrajudiciais, inclusive arbitral.

29. O termo “responsabilidade” refere-se à obrigação do perito em respeitar os princípios da moral, da ética e do direito, atuando com lealdade, idoneidade e honestidade no desempenho de suas atividades, sob pena de responder civil, criminal, ética e profissionalmente por seus atos.

De acordo com Sá (2011, p. 89), “muito grande é a responsabilidade do perito contábil, e os erros por dolo ou má-fé em seu trabalho podem resultar em

serias sanções de natureza civil, criminal e ética, como graves consequências materiais e de naturezas moral e ética profissional.”

A NBC PP 01 em seu item 35 informa que a legislação civil determina multa, indenização, e inabilitação como possíveis penalidades para o perito contador. Enquanto o item 36 esclarece que a legislação penal estabelece multas, detenção, e reclusão como penalidades ao perito que não obedecer as normas legais

Portanto, o perito contador deve conhecer suas responsabilidades no atendimento as demandas, para evitar penalidades, deve sempre atuar com zelo profissional, descrito no próximo item.

2.2.5 Zelo Profissional

Em se tratando do zelo profissional, a NBC PP 01 explica que o termo refere-se ao cuidado que o mesmo deve dispensar na execução de suas tarefas, em relação à sua conduta, documentos, prazos, tratamento dispensado às autoridades, aos integrantes da lide e aos demais profissionais. A supracitada norma, diz que o zelo na realização dos trabalhos inclui:

- (a) cumprir os prazos fixados pelo juiz em perícia judicial e nos termos contratados em perícia extrajudicial, inclusive arbitral;
- (b) assumir a responsabilidade pessoal por todas as informações prestadas, quesitos respondidos, procedimentos adotados, diligências realizadas, valores apurados e conclusões apresentadas no Laudo Pericial Contábil e no Parecer Pericial Contábil;
- (c) prestar os esclarecimentos determinados pelo juiz ou pelo árbitro, respeitados os prazos legais ou contratuais;
- (d) propugnar pela celeridade processual, valendo-se dos meios que garantam eficiência, segurança, publicidade dos atos periciais, economicidade, o contraditório e a ampla defesa;
- (e) ser prudente, no limite dos aspectos técnico-científicos, e atento às consequências advindas dos seus atos;
- (f) ser receptivo aos argumentos e críticas, podendo ratificar ou retificar o posicionamento anterior.

A NBC PP 01 ainda discorre que o perito contador é o responsável pelos trabalhos realizados por sua equipe técnica, dentre eles profissionais de outras áreas, que devem estar em situação regular junto a seus respectivos conselhos profissionais. A norma ainda apresenta alguns laudos interprofissionais que podem subsidiar a perícia contábil:

- (a) avaliação de engenharia;
- (b) de medicina para subsidiar a perícia contábil em cálculo de indenização de perdas e danos, para apuração de danos emergentes ou lucros cessantes;
- (c) de perito criminal em documentos, cópia e grafotecnia para reconhecer a autenticidade ou a falsidade de documentos.

Ainda segundo a NBC PP 01, o perito deve requerer a prorrogação do prazo de entrega do laudo quando não terminá-lo a tempo, e que diligências necessárias para a execução do laudo são de responsabilidade do perito.

2.2.6 Utilização do trabalho de especialistas

Determinados assuntos, mesmo fazendo parte do objeto da perícia contábil, fogem da alçada do perito contador. Nesse caso o profissional pode recorrer a laudos interprofissionais. Apesar de alguns pontos desse assunto, serem tratados no item Zelo Profissional, cabe destacar que a NBC PP 01 destaca um item exclusivo sobre o trabalho de especialistas. É o item 46 e diz o seguinte:

O perito pode valer-se de especialistas de outras áreas para a realização do trabalho, desde que parte da matéria-objeto da perícia assim o requeira. Tal obrigação assumida pelo perito perante o julgador ou contratante não exime o especialista contratado da responsabilidade pelo trabalho executado. São exemplos de trabalho de especialista: analista de sistema, atuário, tecnólogo, geólogo, especialista em obras de artes e outros avaliadores. Neste caso, o especialista nomeado pelo juiz deve protocolizar o seu laudo em juízo e o perito-contador, ou perito-contador assistente, pode valer-se das apurações e conclusões ali constantes.

O perito responde integralmente por sua opinião, logo deve certificar-se da capacidade do trabalho de especialistas. Devido a essa delegação de tarefas acarretarem risco ao trabalho do perito, é preferível não opinar a fazer sem um grau satisfatório de convencimento da qualidade dos profissionais auxiliares. (SÁ, 2011)

Logo, fica explícito que o perito contador é o único responsável pelo conteúdo no laudo pericial, independente de utilizar do trabalho de especialistas.

2.2.7 Honorários

A remuneração do perito contador e dos assistentes técnicos é chamada de honorário. Estes são estabelecidos de acordo com alguns fatores, dentre eles segundo Hoog (2008, p. 181), estão:

- a) a relevância, o vulto e a complexidade dos serviços a executar;
- b) as horas que serão consumidas em cada fase da realização do trabalho;
- c) a qualificação do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços;
- d) o prazo fixado, quando indicado ou escolhido, ou o prazo médio habitual da liquidação, se nomeação judicial;
- e) a forma de reajuste se houver;
- f) o lugar em que os serviços serão prestados e conseqüentemente, custos de viagens, estadias e locomoções, se for o caso.

A sequência de elaboração e levantamento dos honorários conforme Sá (2011, p. 72), seriam: “1. faz-se proposta e pede-se depósito em conta e à disposição do Juiz; 2. executa-se a perícia e produz-se o laudo; 3. entrega-se o laudo e faz-se petição para liberação do depósito feito em conta e que ficou a disposição da Justiça.”

Caso ocorra um aumento da carga de trabalho, como quando ocorrem quesitos suplementares, o perito pode pedir reajuste dos honorários. (SÁ, 2011)

As situações supracitadas referem-se aos honorários do perito contador em perícia contábil judicial. No caso dos assistentes técnicos, ou na realização de perícia extrajudicial, ou arbitral, a remuneração do perito e a forma de pagamento são acordadas entre as partes. Ornelas (2000, p. 111) confirma o pensamento, afirmando que “a remuneração e o pagamento dos serviços profissionais do perito quando na função de assistente técnico não se vinculam aos autos do processo. Trata-se de uma relação particular entre aquele profissional e a parte que o indicou para a função”. Em casos de perícia extrajudicial o mesmo autor afirma que “o perito, quando em função extrajudicial, ou seja, contratado privadamente por interesse em seus serviços, negocia livremente seus honorários e forma de pagamento”. Portanto, afirma-se que a remuneração do perito é feita de maneira diferente de acordo com sua função, e o âmbito de atuação.

2.3 RESOLUÇÃO DE SOCIEDADE

O estudo de caso desse trabalho é sobre resolução de sociedade, com apuração de haveres devidos ao sócio. Logo, é necessário fundamentar alguns conceitos antes de ir adiante.

Por diversos motivos uma sociedade pode se dissolver, tendo como consequência a liquidação da entidade, o Artigo 1.033 da Lei 10.406/02 descreve quando isso pode ocorrer:

- I – o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;
- II – o consenso unânime dos sócios;
- III – a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;
- IV – a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;
- V – a extinção, na forma de lei, de autorização para funcionar.

O Artigo 1.034 da referida lei, ainda regula que um sócio pode requerer judicialmente pelo fim da sociedade, quando a constituição for anulada ou quando o fim social terminar. Dentre outras hipóteses que podem estar previstas no contrato social da empresa. Então, diversos são os motivos que podem levar a extinção de uma sociedade, porém, é possível que ela continue em operação mesmo com a saída de algum sócio. Essa ocasião chama-se resolução da sociedade em relação a um sócio, Hoog (2007, p. 34) afirma que “a resolução em relação a um sócio, [...], é um mecanismo diferente da dissolução, pois assegura a função social da empresa”.

Pode ocorrer a resolução por vontade unilateral de um dos sócios, quando o mesmo decide deixar a sociedade, vendendo suas quotas. Também pode ocorrer o falecimento de um dos sócios, onde um herdeiro pode assumir o posto, ou solicitar o ressarcimento equivalente à sua quota e deixar a sociedade. Já quando o sócio for pessoa jurídica, a falência é um motivo para resolução da sociedade. Um sócio também pode ser excluído da sociedade, seja por inadimplência ou não integralização de quotas subscritas no prazo estipulado, ou por justa causa baseando-se em abuso de poder, atos contra a ordem econômica e financeira, violação ou não cumprimento do disposto em contrato social. (HOOG, 2007)

Quando entra na sociedade, o empresário investe seu recurso na empresa, perdendo a posse do mesmo, porém ainda mantém o direito sobre o

montante investido. Logo, na sua saída, é direito do empresário ser ressarcido de acordo com a proporção que seu investimento representa no capital social realizado da entidade. Com a operação da empresa, o valor investido varia de acordo com o desempenho da mesma, sendo que na época da saída do empresário, o valor que representa suas quotas deverá ser calculado através de método técnico-científico por um perito contador, que avaliará o real valor da empresa e emitirá um laudo contábil com a apuração dos haveres ao sócio que deixa a organização. (SÁ, 2008; HOOG, 2007)

Na apuração dos haveres, o perito indicará a quantia devida ao sócio que deixa a sociedade. Sendo que a justiça nesse caso não aceita o balanço patrimonial como determinante de valor, pois essa peça contábil não mostra o verdadeiro valor da sociedade, como motivos da inutilidade têm-se fatos como a não mensuração do *goodwill*, apresentação de valores presentes, passados, e futuros na mesma data, e não apresenta também a mais ou menos valia ambiental e social. O perito utiliza-se das peças contábeis como ponto de partida para seu trabalho, ajustando-as para que cheguem ao valor efetivo da sociedade, considerando inclusive o *goodwill*. (HOOG, 2008)

Esse balanço ajustado, é determinado pelo Código Civil no artigo 1.031, chama-se de balanço especial ou balanço de determinação que é explanado no próximo item.

2.3.1 Balanço de determinação

Como já citado, o balanço patrimonial não reflete o real valor de uma sociedade, portanto são necessários ajustes para chegar ao balanço de determinação. Hoog (2007, p. 169) ensina que o balanço de determinação demonstra a real situação de uma entidade em determinado momento - chama-se data base e é determinado pelo juiz -, sendo utilizado especificamente em apuração dos haveres do sócio ou acionista que esteja se desligando da sociedade. Lopes (2009, p. 146) complementa o raciocínio afirmando que o balanço de exercício tem a finalidade de apurar os resultados da gestão social, portanto deve-se elaborar o balanço de determinação, que tem como finalidade a mensuração do patrimônio. O autor também defende que as partes podem estabelecer já no contrato social, qual método será utilizado em caso de apuração de haveres.

Os ativos serão avaliados a valor de mercado em condições normais de operação, considerando seu potencial de realização e desconsiderando os ativos fictícios. O *goodwill* também será considerado, pois é um ativo intangível que apesar de oculto, é elemento integrante do patrimônio de uma empresa. No passivo, as contingências fazem parte do balanço de determinação, sendo avaliadas pelos riscos conhecidos e calculáveis sendo evidenciados nas notas explicativas. Os valores futuros, tanto ativos quanto passivos, serão ajustados a valor presente. Enfim, o patrimônio líquido será a diferença entre o ativo ajustado e o passivo ajustado. (HOOG, 2007)

Após apurado quanto se deve ao sócio excluído, a empresa deverá pagar em dinheiro a quantia devida, ou em outro meio, caso assim combinado entre as partes. Lopes (2009, p. 146) concorda, quando afirma que “o pagamento, a princípio, deverá ser realizado em dinheiro, mas também poderá ser negociado entre as partes para que seja em bens”. O autor ainda explica que “o legislador, preocupado com a manutenção da empresa, estabeleceu que o pagamento do valor devido ao sócio excluído deverá dar-se no prazo de noventa dias, caso não haja disposição em contrário no contrato social”. Fica implícita, a importância que tem um contrato social bem elaborado para a sociedade.

2.3.2 Goodwill

O *goodwill* como já citado anteriormente deve ser mensurado para efeitos de apuração de haveres, pois é parte do patrimônio de uma empresa, apesar de não constar nas demonstrações contábeis. Entende-se como um ativo oculto que, por ser uma sinergia entre diversos ativos, principalmente intangíveis, não se pode identificar e reconhecer separadamente caso a sociedade venha à liquidação, representa o valor de benefícios econômicos futuros acima do normal. Sá (2011, p. 154) afirma que grande parte dos doutrinadores aceita o fundo de comércio como um sobrevalor que se paga para adquirir um negócio, dentre estes está a União Europeia de Contadores, Economistas, e Financistas. O autor ainda explica que é justa a mensuração do *goodwill*, pois quando o sócio sai da empresa, ele deixa de lucrar, e que parte dos lucros que a empresa continuará gerando deve-se a sua parte do capital que lá estava.

É necessário registrar o entendimento dado pelo autor que emprestará o

conhecimento para a mensuração, portanto, para Hoog (2007, p.118), *goodwill* é:

Um bem praticamente de substância intangível, o qual não se confunde com ágio, que pode ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos. Existente somente nas células sociais, que possuem o elemento de empresa, independente de ser uma pessoa jurídica, pois o empresário, assim como a sociedade empresária, também tem fundo de comércio – *goodwill*. Este bem com características dominantes de intangível pode conter uma ou mais partes corpóreas, e está caracterizado como um bem de propriedade desta célula social, e é dotado de valor econômico, podendo esse valor ser nulo ou positivo, mas não negativo; traz benefícios presentes e futuro. Funciona como um provimento de recursos para atender a um fim específico, o objeto social, auxilia no alcance dos objetivos sociais, por ser uma garantia econômica por um excesso de lucros, que deve ser superior a uma remuneração segura, 6% ao ano, do valor investido no ativo operacional.

Analisando a explicação de Hoog, pode-se afirmar que *goodwill* é diferente de ágio, pois a quantia acima do patrimônio líquido de uma sociedade paga em uma eventual negociação, pode ser resultante de diversos fatores, como habilidade de negociação das partes envolvidas, poder de barganha, enfim, não se caracteriza como *goodwill*. Esse entendimento não é universal, pois diverge com o de outras fontes, como a utilizada no início deste tópico. O autor ainda complementa que dentre os itens que o compõe estão as marcas e patentes, clientela, tradição, símbolos publicitários, enfim, ativos que não estão registrados nas demonstrações contábeis mas são patrimônio da empresa e auxiliam na geração de lucro.

Se existem divergências na conceituação do *goodwill*, a mensuração não fica para trás, diversos são os métodos existentes e todos envolvem hipóteses, o que faz esse trabalho ser de alta dificuldade para o perito contador. Sá (2011, p. 156-157) frisa isso diversas vezes, quando diz que: “Poucos trabalhos periciais são tão delicados e complexos porque visam produzir provas onde tudo repousa no capo da prospecção.”, “Determinar-se o aviamento não é impossível, mas é tarefa que exige muita pesquisa e capacidade científica.”, “Peritos de alta qualidade devem ser convocados para a tarefa dos cálculos de fundo de comércio.”, “Tal tarefa é de ordem superior e demanda conhecimentos amplos, além dos específicos.”.

Dentre os diversos meios existentes para mensuração do *goodwill*, destacam-se os métodos de: M. Leake, Schmalenbach, Auler, Gref, Retail, Ferrero, Triedlander, Schonwandt, Gustav Muller, Manfred Berliner, dentre outros autores que propõe soluções para essa tarefa. Também é possível a avaliação com base no fluxo de dividendos futuros, no orçamento de capital, no preço de mercado das

ações de empresas similares, nos lucros passados e futuros, no fluxo de caixa descontado, dentre outros. (HOOG, 2008; SÁ, 2011)

Os métodos de avaliação do *goodwill* acima citados possuem peculiaridades e semelhanças, o que os favorecem ou não para casos específicos, cabendo ao perito contador definir qual método e critério utilizará evidenciando-os nas notas explicativas do balanço de determinação. Cada método pode propiciar diferentes pesquisas acadêmicas, inclusive comparações entre eles, o que fica de sugestão para outras pesquisas, porém, para alcance dos objetivos propostos nesse trabalho, o método utilizado para avaliar o *goodwill* no estudo de caso será o holístico, criado por Hoog.

2.3.3 Cálculo do *goodwill* através do método holístico

O método holístico de avaliação do *goodwill* foi criado por Wilson Alberto Zappa Hoog, que é bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Ciência Jurídica, perito contador, auditor, palestrante, especialista em avaliação de sociedades empresárias, escritor e pesquisador de matéria contábil, professor doutrinador de perícia contábil, sendo que já escreveu mais dez livros. O autor, Hoog (2008, p. 163), explica que:

O método holístico por nós desenvolvido e apresentado na obra demonstra uma capacidade de predizer, se existir, o excesso de resultados positivos, logo o fundo de comércio, pois repetimos o experimento muitas vezes e confirmamos vários desfechos possíveis dentro das probabilidades previstas pelo método. Portanto, defendemos a aplicabilidade do método holístico como critério de valorimetria do fundo de comércio/aviamento pelas leis científicas contábeis. Pois a maioria dos peritos contábeis com quem discutimos o método, se mostraram dispostos a aceitá-lo, precisamente porque coincide perfeitamente com os experimentos.

O elemento de entrada é o lucro ou prejuízo líquido médio dos últimos três anos, corrigido monetariamente. Esse lucro será chamado de lucro normalizado e deverá ser ajustado, através da inclusão ou exclusão dos resultados não operacionais, despesas e receitas financeiras, juros pagos a sócios acionistas, e ajustes decorrentes de provisões eventualmente não contabilizadas. Após isso, é necessário encontrar também a média do ativo operacional dos três últimos anos e corrigi-la monetariamente. O mínimo de retorno aceitável para um investimento seria o valor pago pela poupança, modalidade de investimento que paga 6% ao ano.

Logo, o lucro mínimo aceitável seria o ativo operacional multiplicado por 6%, o montante, além disso, é chamado de excesso de rendimento, logo o *goodwill*. Nota-se então, que o excesso de rendimento é igual à diferença entre o lucro normalizado e o retorno de 6% sobre o ativo operacional. (HOOG, 2008)

No entendimento de Hoog (2008, p. 166), o ativo operacional é “o ativo total ajustado pela inclusão de ativos ocultos tais como reavaliações de bens registrados no ativo permanente, leasing não contabilizado no ativo e pela exclusão de bens não ligados ao objetivo social/comercial”.

O excesso de rendimento deve ser multiplicado por apenas três anos, devido a alta volatilidade da economia brasileira. Para a Europa, a União dos Peritos Contadores Europeus – UEC recomenda cinco anos. Esses valores futuros devem ser ajustados a valor presente à data da apuração de haveres a uma taxa de 12%, o dobro da remuneração do ativo operacional. Hoog (2008, p. 168) explica que o ajuste a valor presente é necessário devido “o sócio/acionista que se retira, tem estes valores futuros incluídos no balanço de determinação, logo estará recebendo no presente o valor futuro”. Sobre a taxa de desconto utilizada, Hoog (2008, p.170) informa que é justificada pela incerteza do negócio em uma economia instável, e que o perito poderia utilizar uma taxa menor caso tratasse de um país com economia mais equilibrada. Hoog (2008, p. 168) finaliza afirmando que se chega assim, ao valor do *goodwill*, este será incluso no valor da empresa, e reconhecido no ativo não circulante e no patrimônio líquido.

A seguir explica-se a metodologia deste trabalho e apresenta-se o estudo de caso, onde serão executados os conhecimentos adquiridos, em uma situação de perícia judicial onde ocorreu a resolução de um sócio minoritário de uma sociedade limitada.

3 METODOLOGIA

O delineamento de pesquisas divide-se em três categorias que são: quanto aos objetivos, procedimentos, e abordagem do problema. O primeiro caso se subdivide em exploratória, descritiva ou explicativa. Quanto aos procedimentos temos o estudo de caso, levantamento de dados, pesquisa bibliográfica, experimental, dentre outras. Já a abordagem do problema pode ser qualitativa e/ou quantitativa. (BEUREN, 2006)

Neste trabalho, quanto ao objetivo, será uma pesquisa descritiva, pois conforme Andrade (2005, p. 62) “a pesquisa descritiva objetiva descrever as características de determinado fenômeno ou população, correlacionar fatos, ou fenômenos sem, entretanto, manipulá-los.”.

Quanto à abordagem do problema, será de forma qualitativa, que é explicada por Diehl e Tatim (2004, p. 52) da seguinte forma:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Serão adotados aqui dois procedimentos, a pesquisa bibliográfica e no final um estudo de caso. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54), pesquisa bibliográfica “procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites etc.”. Já o estudo de caso é definido por Gil (1999, p. 73) como “um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.”.

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso apresenta o trabalho do perito contador em um caso de perícia contábil extrajudicial, que trata da resolução de uma sociedade, onde o perito aponta o valor das cotas executando um balanço de determinação e apurando o valor do *goodwill* através do método holístico criado por Hoog. Este capítulo caracteriza a empresa, informa os fatos, e demonstra os procedimentos adotados pelo profissional na realização do encargo exigido.

4.1 DOS FATOS

A empresa Camisas LTDA localizada em Criciúma-SC, teve início em 2003, quando os quatro sócios identificaram um nicho e resolveram comercializar camisas jeans. Todo o processo de produção se dava através de terceirização, e cada sócio desempenhava uma diferente função. José Silva era responsável pelas compras, Joaquim Menezes tratava das vendas, Adamastor Pitaco gerenciava a produção, e Nestor Mezenga cuidava do setor administrativo. Em conjunto, os sócios decidiam as diretrizes e tomavam as decisões relevantes para o futuro do empreendimento. Cada um deles possuía a mesma representatividade nas decisões, pois as cotas eram divididas em quatro partes iguais conforme mostra a tabela abaixo:

Tabela 1 – Quadro societário da empresa Camisas LTDA.

Sócio	Cotas em %
Adamastor Pitaco	25
Joaquim Menezes	25
José Silva	25
Nestor Mezenga	25

Fonte: Adaptado pelo autor.

Em janeiro de 2008, surgiu à oportunidade de comprar uma facção têxtil, três dos sócios eram favoráveis, pois pensavam em diminuir os custos utilizando da facção própria ao invés da terceirização. Porém, Adamastor Pitaco era contra esse investimento alegando que seria necessário mais capital de terceiros, e também elevaria o grau de imobilização da empresa. O Sr. Pitaco propõe então, que os

outros três sócios comprem suas cotas, e as oferece pelo valor de R\$ 55.000,00. Para fins de negociação, os sócios decidiram verificar as demonstrações contábeis, e identificaram que o patrimônio líquido era de R\$ 109.462,24 conforme o balanço patrimonial apresentado abaixo:

Tabela 2 – Balanço patrimonial Camisas LTDA.

Camisas LTDA	
Balanço Patrimonial 31/12/2007 em R\$	
Ativo Circulante	53.246,94
Caixa e equivalentes de caixa	20.889,54
Contas a Receber	17.629,59
Estoques	14.727,82
Ativo Não Circulante	172.969,33
Imobilizado	172.969,33
Total do Ativo	226.216,27
Passivo Circulante	44.754,03
Fornecedores	26.754,03
Empréstimos e Financiamentos	18.000,00
Passivo Não Circulante	72.000,00
Empréstimos e Financiamentos	72.000,00
Patrimônio Líquido	109.462,24
Capital Social Realizado	100.000,00
Reservas	9.462,24
Total do Passivo	226.216,27

Fonte: Adaptado pelo autor.

Segundo o balanço patrimonial, o sócio que se retirava teria direito a receber da empresa, R\$ 27.365,56. O contador que prestava serviço a Camisas LTDA notou tal impasse e explicou que o balanço patrimonial não demonstrava o valor real da empresa. Logo, sugeriu a contratação de um perito contador para mensurar o real patrimônio da entidade, incluindo a avaliação dos ativos intangíveis não contabilizados. Os sócios, com interesse de resolver logo a situação, contrataram o perito contador para realizar a avaliação da empresa.

4.2 O TRABALHO DO PERITO

A tarefa do profissional consistiu em elaborar o balanço de determinação para apurar os haveres do sócio que está saindo, dando valor de mercado aos itens do balanço e trazendo a valor presente as obrigações e direitos expressos em valores futuros. Também foi necessário avaliar o *goodwill* que também é patrimônio da entidade. Para avaliação do *goodwill* existem diversas metodologias, porém o perito decidiu utilizar o método holístico. O perito verificou que o balanço patrimonial da entidade seguia as normas contábeis e procedeu com os ajustes pertinentes.

4.3 AJUSTES NO BALANÇO PATRIMONIAL

Para chegar ao balanço de determinação o perito ajustou os saldos contidos no balanço patrimonial conforme os próximos subitens.

4.3.1 Contas a receber

O contas a receber da Camisas LTDA se resume às vendas realizadas a prazo, sendo que o perito contador ajustou o saldo desta conta a valor presente utilizando 6% a.a. como taxa de desconto. Para definir o prazo médio de recebimento o profissional utilizou a seguinte fórmula:

$$\text{PMRV} = 365 / \frac{\text{Vendas}}{\text{Duplicatas a receber}}$$

Logo, a fórmula foi preenchida com os valores provenientes do balanço patrimonial e da demonstração dos resultados, conforme abaixo:

$$\text{PMRV} = 365 / \frac{60.262,47}{17.629,59}$$

O profissional chegou à conclusão que a empresa levava em média 107 dias (0,2925 anos) para receber a quantia referente suas vendas e então ajustou o saldo do contas a receber a valor presente, conforme a seguinte tabela:

Tabela 3 – Ajustes no contas a receber.

Contas a receber (Valor futuro)	17.629,59
Taxa de desconto (i)	6%
Tempo (n)	0,2925
Contas a receber (Valor presente)	17.331,66

Fonte: Adaptado pelo autor.

A diferença entre o valor futuro e o valor presente é o montante do ajuste que o profissional realizou na conta contas a receber.

4.3.2 Estoques

Durante avaliação do estoque, o perito verificou que existem peças obsoletas e deu baixa nas mesmas, além de ajustar o restante do estoque a valor de mercado, conforme tabela abaixo:

Tabela 4 – Ajustes nos estoques.

Estoques	14.727,82
(-) Peças obsoletas	- 500,00
(+) Ajuste a valor de mercado	1.105,00
Valor ajustado do estoque	15.332,82

Fonte: Adaptado pelo autor.

4.3.3 Imobilizado

O imobilizado teve seu valor histórico atualizado para valor de mercado, através de pesquisa com corretores para avaliar a edificação, e análise dos valores divulgados na tabela FIPE para avaliar os veículos, conforme mostra tabela abaixo:

Tabela 5 – Ajustes no imobilizado.

Edificações	130.345,21
(+) Ajuste das edificações	12.315,00
Veículos	42.624,12
(-) Ajuste dos veículos	- 5.000,00
Valor do Imobilizado ajustado	180.284,33

Fonte: Adaptado pelo autor.

4.3.4 Fornecedores

O perito contador utilizou a mesma lógica do contas a receber, atualizou os fornecedores a valor presente através da taxa de 6% a.a. e definiu o prazo médio de pagamentos através da seguinte fórmula:

$$\text{PMPC} = 365 / \frac{\text{Fornecedores}}{\text{CMV}}$$

Logo, a fórmula foi preenchida com os valores provenientes do balanço patrimonial e da demonstração dos resultados, conforme abaixo:

$$\text{PMPC} = 365 / \frac{26.754,03}{19.055,13}$$

O perito contador concluiu então que o prazo médio de pagamento das compras é de 260 dias (0,7122 anos), com esses valores o profissional ajustou o saldo da conta a valor presente conforme a tabela abaixo:

Tabela 6 – Ajustes na conta fornecedores.

Fornecedores (Valor futuro)	26.754,03
Taxa de desconto (i)	6%
Tempo (n)	0,7122
Fornecedores (Valor presente)	25.666,48

Fonte: Adaptado pelo autor.

A diferença entre o valor futuro e o valor presente é o montante do ajuste que o profissional realizou no saldo da conta fornecedores.

4.3.5 Empréstimos e financiamentos

A empresa Camisas LTDA possuía um saldo devedor de R\$ 90.000,00 referente a um empréstimo, sendo que R\$ 18.000,00 estava classificado como passivo circulante, e o restante (R\$ 72.000,00) como passivo não circulante. A taxa de juros efetiva contratada era de 1% a.m. e os pagamentos mensais eram de R\$ 1.500,00. O perito ajustou a valor presente o saldo devedor conforme tabela abaixo:

Tabela 7 – Ajustes na conta empréstimos e financiamentos.

Prestações (PMT)	1.500,00
Taca de desconto (i)	1%
Tempo (n)	60
Empréstimos (Valor presente total)	67.432,56

Fonte: Adaptado pelo autor.

4.4 AVALIAÇÃO DO GOODWILL

Após os ajustes no balanço patrimonial, o perito contador iniciou o cálculo do *goodwill*. Para isso também é necessário analisar as demonstrações do resultado da sociedade, pois alguns dados que lá estão presentes são necessários, nos últimos anos a Camisas LTDA apresentou os seguintes resultados:

Tabela 8 – Demonstração dos resultados da empresa Camisas LTDA.

Camisas LTDA			
Demonstração dos resultados - em R\$	2007	2006	2005
Receita Líquida de Venda de Bens e/ou Serviços	60.262,47	56.340,90	51.623,37
(-) Custo dos Bens e/ou Serviços Vendidos	- 19.055,13	- 15.483,01	- 14.683,01
Resultado Bruto	41.207,34	40.857,89	36.940,36
<u>(-/+)Despesas/Receitas Operacionais</u>	<u>- 8.530,58</u>	<u>- 10.349,89</u>	<u>- 8.785,55</u>
(-)Despesas com Vendas	- 2.403,48	- 3.604,09	- 2.283,95
(-)Despesas Gerais/Administrativas	- 5.602,93	- 6.082,18	- 5.995,02
Outras Receitas	-	-	-
(-) Outras Despesas Operacionais	- 524,17	- 663,62	- 506,58
Resultado Antes do Resultado Financeiro e dos Tributos	32.676,76	30.508,00	28.154,81
<u>(-/+)Resultado Financeiro</u>	<u>- 1.542,03</u>	<u>- 1.660,34</u>	<u>- 1.647,12</u>
Receitas Financeiras	-	-	-
(-)Despesas Financeiras	- 1.542,03	- 1.660,34	- 1.647,12
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	31.134,73	28.847,66	26.507,69
(-) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	- 7.472,34	- 6.923,44	- 6.361,85
Resultado Líquido das Operações	23.662,40	21.924,22	20.145,85

Fonte: Adaptado pelo autor.

O ponto de partida para o cálculo do *goodwill* é normalizar o lucro, encontrando a média atualizada dos últimos três anos e incluindo e/ou excluindo desse lucro os saldos que não se referem ao objeto da empresa para chegar ao

lucro normalizado e purificado. E assim o profissional procedeu conforme mostra a tabela abaixo:

Tabela 9 – Lucro normalizado e purificado.

Lucro Normalizado		
LL	Lucro Líquido (Média aritmética dos últimos 3 balanços, atualizada pelo IPCA)	24.010,71
Inclusões		
	Resultado financeiro	1.542,03
	Total	1.542,03
Exclusões		
	Depreciação de bens não ligados ao objeto social	- 3.000,00
	Estoques obsoletos	- 500,00
	Total	- 3.500,00
Lucro Normalizado e Purificado (LN + Inclusões - Exclusões)		
	Total	22.052,74

Fonte: Adaptado pelo autor.

Após a determinação do lucro normalizado, o perito apurou a média atualizada do ativo operacional, bem como o retorno que a empresa teve sobre este valor. Assim, foi possível identificar o excesso de rendimento, que é a diferença entre o lucro normalizado e purificado, e o retorno do ativo operacional. A tabela 10 demonstra esse processo:

Tabela 10 – Excesso de rendimentos.

Retorno do Ativo Operacional (RAO)		
AO	Ativo Operacional (Média aritmética dos últimos 3 anos atualizada pelo IPCA)	219.922,78
i	Taxa de Juros	6%
RAO	$AO * i$	13.195,37
Excesso de Rendimento (ER) - Base para Projeção		
LN	Lucro Normalizado	22.052,74
RAO	Retorno s/Ativo Operacional	13.195,37
ER	Excesso de Rendimento (LN - RAO)	8.857,38

Fonte: Adaptado pelo autor.

O profissional determinou o excesso de rendimento, esse valor foi projetado para os próximos três exercícios e ajustado a valor presente, conforme a tabela 11 apresenta:

Tabela 11 – Valor do *goodwill*.

Goodwill - Projetado para os próximos três anos		
ER	Excesso de Rendimento	8.857,38
2008	ER em Valor Presente a 12% a.a	7.908,37
2009	ER em Valor Presente a 12% a.a	7.061,05
2010	ER em Valor Presente a 12% a.a	6.304,51
08 + 09 + 10	Goodwill pelo método holístico	21.273,93

Fonte: Adaptado pelo autor.

Nota-se que a soma dos três próximos exercícios representa o valor do *goodwill* encontrado através do método holístico. Sendo assim, o perito contador chegou ao seguinte balanço de determinação:

Tabela 12 – Balanço de determinação da empresa Camisas LTDA.

Camisas LTDA	
Balanço de determinação 31/12/2007 em R\$	
Ativo Circulante	53.554,02
Caixa e equivalentes de caixa	20.889,54
Contas a Receber	17.331,66
Estoques	15.332,82
Ativo Não Circulante	201.558,25
Imobilizado	180.284,33
Goodwill	21.273,93
Total do Ativo	255.112,27
Passivo Circulante	93.099,04
Fornecedores	25.666,48
Empréstimos e Financiamentos	67.432,56
Patrimônio Líquido	162.013,23
Capital Social Realizado	100.000,00
Reservas	9.462,24
Total dos ajustes	52.550,99
Total do Passivo	255.112,27

Fonte: Adaptado pelo autor.

Conforme o balanço de determinação, a sociedade possuía um patrimônio líquido R\$ 52.550,99 maior que o expresso no balanço patrimonial, representava um valor total de R\$ 162.013,25. Portanto, o sócio que estava liquidando suas cotas teve direito a receber 25% desse valor, um total de R\$ 40.503,31.

4.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTUDO DE CASO

Ficou evidenciado no estudo de caso que a atuação do perito contador não está limitada ao meio judicial, e que oportunidades podem ser encontradas extrajudicialmente. Bem como, implicitamente, demonstra a vasta gama de conhecimentos que o perito contador necessita adquirir para realizar seu trabalho.

Demonstrou-se como o perito contador partindo das demonstrações contábeis realiza ajustes pertinentes e enfim, elabora o balanço de determinação. Apesar de o caso exemplificado não abordar todas as variáveis possíveis de ocorrerem em resolução de empresas; como despesas antecipadas, resultados de exercícios futuros, carteira de clientes, provisões, dentre outros, ele consegue transmitir a lógica utilizada pelo perito contador no atendimento da demanda.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa demonstrou a importância que o perito contador possui na solução de casos que envolvem resolução de sociedade. O conhecimento do profissional é indispensável para uma avaliação justa do patrimônio de uma entidade.

Os conhecimentos sobre a legislação aplicados a perícia contábil e ao perito contador são de grande importância para o exercício da função, independente da atuação ser em ambiente judicial ou extrajudicial, pois as normas se aplicam em ambos os casos. Sem o conhecimento delas o profissional pode executar algum ato indevido e prejudicar as partes e a si próprio.

Somente nesse estudo foram abordados assuntos distintos, como a doutrina sobre resolução de sociedades, as normas sobre a perícia contábil e o perito contador, apurações de haveres, além do *goodwill* e sua mensuração que são assuntos não rotineiros na vida do contador. Em se tratando da resolução de sociedade, foram apresentados os conceitos necessários para aplicação do estudo de caso, portanto se fez necessário demonstrar a teoria sobre balanço de determinação, *goodwill* e também sua avaliação. Evidencia-se aqui que se tratando do *goodwill* podem ocorrer divergências entre os conceitos e o presente trabalho explanou isso.

Com a teoria demonstrada, o estudo de caso apresentou então como o perito contador chegou ao valor final do patrimônio da sociedade. Mostrando o processo adotado no ajuste de cada conta, e adiante o mesmo aconteceu no cálculo do *goodwill* para então com os novos saldos, finalizar o balanço de determinação.

Os conhecimentos adquiridos com essa pesquisa contribuem para a academia e para a contabilidade, pois apresenta conceitos relevantes para o exercício da perícia contábil. A leitura dessa peça acadêmica proporcionará o conhecimento sobre diversos assuntos. Logo, várias pesquisas podem aqui serem sugeridas, porém, evidencia-se que um trabalho específico sobre as diferentes formas de avaliação do *goodwill*, apresentando comparações de cálculos entre estes diferentes métodos, muito valor poderia agregar aos acadêmicos e profissionais contábeis.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE, Maria margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BEUREN, Maria Margarida. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas Sa. 2006.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. São Paulo, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PP 01 – Perito Contábil**. Brasília, 2009.

DIEHL, Astor Antonio. TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Person Prentice Hall, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Resolução de sociedade & avaliação do patrimônio na apuração de haveres: de acordo com o novo código civil lei 10.406/02**. 3ª ed. Curitiba, PR: Juruá, 2007.

_____. **Balço especial para apuração de haveres e reembolso de ações**. Curitiba: Juruá, 2008.

_____. **Fundo de comércio goodwill em: apuração de haveres, balanço patrimonial, dano emergente, lucro cessante, locação não residencial**. Curitiba, PR: Juruá, 2008.

_____. **Prova Pericial Contábil: Aspectos Práticos e Fundamentais**. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2008.

LOPES, Idevan César. . **Empresa & exclusão do sócio**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias et al. **Perícia Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade e THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SÁ, A. Lopes de. . **Fundo de comércio: avaliação de capital e ativo intangível: doutrina e prática.** Curitiba: Juruá, 2008.

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

SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e comercial.** São Paulo: Saraiva, 1983.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de perícia contábil.** São Paulo: IOB Thomson, 2007.