

**ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS**

Cap QCO MAGNUS D'OLANDA FERRANDO

**PERÍCIA CONTÁBIL EXTRAJUDICIAL ESTATAL À LUZ DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: SUA APLICAÇÃO, PLANEJAMENTO E  
EXECUÇÃO NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

**Rio de Janeiro  
2016**

**Cap QCO MAGNUS D'OLANDA FERRANDO**

**PERÍCIA CONTÁBIL EXTRAJUDICIAL ESTATAL À LUZ DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: SUA APLICAÇÃO, PLANEJAMENTO E  
EXECUÇÃO NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Escola de Formação  
Complementar do Exército / Escola de  
Aperfeiçoamento de Oficiais como  
requisito parcial para a obtenção do Grau  
Especialização em Ciências  
Militares.

**Orientador: Cap Washington Prudêncio de Jesus  
Coorientador: Maj Daniel Teixeira Camillo**

**Rio de Janeiro  
2016**

Cap QCO MAGNUS D'OLANDA FERRANDO

**PERÍCIA CONTÁBIL EXTRAJUDICIAL ESTATAL À LUZ DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: SUA APLICAÇÃO, PLANEJAMENTO E  
EXECUÇÃO NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Escola de Formação  
Complementar do Exército / Escola de  
Aperfeiçoamento de Oficiais como  
requisito parcial para a obtenção do Grau  
Especialização em Ciências  
Militares.

Aprovado em

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

---

**WASHINGTON PRUDENCIO DE JESUS** – CAP – Avaliador 1  
Escola de Formação Complementar do Exército

---

**ALAN ANDERSON BASTOS PIMENTEL** – CAP – Avaliador 2  
Escola de Formação Complementar do Exército

F372 Ferrando, Magnus D'Olanda

Perícia contábil extrajudicial estatal à luz das normas brasileiras de contabilidade: sua aplicação, planejamento e execução no âmbito do Exército Brasileiro. / Magnus D'Olanda Ferrando. – 2016.

61 p. ;

TCC (Especialização) – Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais, Rio de Janeiro, 2016.

Bibliografia: f. 59 - 61.

1. Contabilidade. 2. Perícia Contábil Extrajudicial Estatal. 3. Exército Brasileiro. I. Título.

**CDD 657**

À minha esposa e a meu filho, pois sem a compreensão e ajuda destes, este projeto não se tornaria realidade.

“A acusação é sempre um infortúnio enquanto não verificada pela prova.” (Ruy Barbosa).

## RESUMO

O presente estudo apresenta a definição e aplicabilidade da atividade de perícia contábil no âmbito do Exército Brasileiro, à luz das normas brasileiras de contabilidade, aborda as normatizações, os casos em que se aplica, do planejamento à execução e se consolida na emissão do laudo pericial contábil, contribuindo, assim, com a atividade de Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro. **Objetivo:** Descrever os procedimentos a serem observados no planejamento e execução de uma Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro, relacionando casos em que cabem a sua realização, em conformidade às Normas Brasileiras de Contabilidade. **Metodologia:** método hipotético-dedutivo, posto que se partindo da delimitação de um respectivo problema e de uma hipotética solução dada, a referida hipótese será utilizada para fazer prognóstico a ser comprovado ou não por meio de observações mais detalhadas, deduzindo-se na conclusão a adequada resposta para o problema, uma vez comprovada a hipótese. Dessa forma, o projeto teve seu início na revisão teórica do assunto, por meio da consulta bibliográfica, documentos e trabalhos científicos.

Palavras-chave: Perícia contábil. Judicial. Extrajudicial. Exército Brasileiro.

## ABSTRACT

This presents study present the definition and applicability of accounting expertise activity in the Brazilian Army, in the light of Brazilian Accounting Standards, discusses the norms, the cases in which it applies, from planning to execution and is consolidated in the issue of the expert report accounting, thus contributing to the State Extrajudicial Accounting Forensic activity in the Brazilian Army. **Objective:** To describe the procedures to be followed in the planning and execution of a State Extrajudicial Accounting Forensic in the Brazilian Army, listing cases that fit its implementation, in accordance with Brazilian Accounting Standards. **Methodology:** hypothetical-deductive method, since breaking the delimitation of their problem and a hypothetical solution given, said event will be used to forecast to be proven or not by more detailed observations, deducing the conclusion adequate answer to the problem, since the hypothesis proven. Thus, the project began in the theoretical review of the subject, through bibliographical research, documents and scientific papers.

Keywords: Forensic Accounting. Judicial. Extrajudicial. Brazilian Army.



## LISTA DE FIGURA

Figura 1	Ciclo da perícia.....	42
----------	-----------------------	----

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
1.1	PROBLEMA.....	13
1.1.1	<b>Antecedentes do Problema</b> .....	13
1.1.2	<b>Formulação do Problema</b> .....	13
1.2	QUESTÕES DE ESTUDO.....	14
1.3	OBJETIVO.....	14
1.4	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
1.5	METODOLOGIA.....	15
1.5.1	<b>Tipo e natureza da pesquisa</b> .....	15
1.5.2	<b>Delineamento da pesquisa</b> .....	16
1.5.2.1	Procedimentos para a revisão da leitura.....	16
1.6	JUSTIFICATIVA.....	17
2	<b>REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	18
2.1	A CIÊNCIA CONTÁBIL.....	18
2.2	A PERÍCIA CONTÁBIL.....	20
2.2.1	<b>Classificação das Perícias Contábeis</b> .....	21
2.2.1.1	Perícia Contábil Judicial.....	21
2.2.1.1.1	<i>Finalidade da Perícia Contábil Judicial</i> .....	22
2.2.1.1.2	<i>Procedimentos da Perícia Contábil Judicial</i> .....	22
2.2.1.2	Perícia Contábil Extrajudicial.....	24
2.2.1.2.1	<i>Finalidade da Perícia Contábil Extrajudicial</i> .....	25
2.2.1.2.2	<i>Procedimentos da Perícia Contábil Extrajudicial</i> .....	26
2.3	PERITO CONTÁBIL.....	26
2.3.1	<b>Formação Legal</b> .....	27
2.4	QUESITOS.....	29
2.4.1	<b>Quesitos Suplementares</b> .....	31
2.4.2	<b>Ausência de Quesitos</b> .....	32
2.5	LAUDO E PARECER PERICIAL CONTÁBIL.....	32
2.5.1	<b>Laudo Pericial Contábil</b> .....	33
2.5.2	<b>Parecer Pericial Contábil</b> .....	35
3	<b>PERÍCIA CONTÁBIL NO EXÉRCITO BRASILEIRO</b> .....	37

3.1	ABORDAGEM DAS NORMATIZAÇÕES NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	37
3.2	PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DA PERÍCIA CONTÁBIL.....	40
3.3	APLICAÇÕES DA PERÍCIA CONTÁBIL.....	49
4	<b>ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	54
5	<b>CONCLUSÃO</b> .....	57
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	59

## 1 INTRODUÇÃO

Conforme o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2016, p. 3), a Contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, representado pelo conjunto de bens, direitos e obrigações.

O registro, a interpretação e a análise dos atos e fatos decorrentes de operações financeiras e patrimoniais são os objetos de ação e estudo do profissional da área contábil.

A Contabilidade está presente em grande parte das atividades humanas, especialmente naquelas que envolvem operações e transações monetárias ou patrimoniais, registrando atos e fatos ocorridos no cotidiano das pessoas físicas e jurídicas.

O patrimônio de uma pessoa jurídica é demonstrado, a qualquer tempo, mediante as demonstrações contábeis e financeiras geradas por meio dos registros contábeis relacionados às transações realizadas.

Os registros geram documentos passíveis de rastreamento das inúmeras atividades realizadas.

Tais registros, que são formalmente gravados mediante técnicas e procedimentos, podem ser analisados e estudados visando à formação de provas para o deslinde de questões nas esferas judicial ou administrativa.

Diante da complexidade dos trabalhos, da evolução da ciência contábil e das demandas associadas ao deslinde de questões técnicas associadas à matéria contábil, frequentes são os processos, tanto no campo judicial quanto no administrativo, em que a adequada solução do litígio depende dos esclarecimentos trazidos por profissional com conhecimento científico e tecnológico na área contábil.

Surge assim a perícia contábil que segundo Sá (2011, p. 2) é:

é uma tecnologia porque é a aplicação dos conhecimentos científicos da contabilidade.

[...]

é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se, exames, vistorias, indagações, investigações,

avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião. (2011, p. 3)

Conforme a Norma Técnica Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01, de 27 de fevereiro de 2015 (BRASIL, 2015a), as perícias contábeis poderão ser realizadas no âmbito judicial e extrajudicial.

Ainda, segundo a norma, a perícia contábil judicial é exercida sob a tutela do Poder Judiciário e a extrajudicial é exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntária. A perícia arbitral é exercida sob o controle da lei de arbitragem, a perícia estatal executada sob o controle de órgãos de Estado e a perícia voluntária é contratada, espontaneamente, pelo interessado ou de comum acordo entre as partes.

No âmbito das atribuições da Administração Militar do Exército Brasileiro a atividade pericial pode se fazer necessária para a apuração de fatos e responsabilidades no curso de sindicância e inquérito policial militar, conforme observa-se na Portaria nº 008, da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), de 23 de dezembro de 2003, que aprova as Normas para a Apuração de Irregularidades Administrativas (BRASIL, 2003), os quais podem gerar desdobramentos como punição disciplinar, ação penal militar e Tomada de Contas Especial, por exemplo.

Nesse contexto, em consonância às NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) e ao trabalho desenvolvido pela Comissão de Estudos de Perícia Contábil do CRC-RS (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2016) as perícias contábeis realizadas no âmbito do Exército Brasileiro, como um órgão da Administração Pública Federal Direta, classificam-se como perícias contábeis extrajudiciais estatais em razão de serem realizadas fora da esfera do poder judiciário e executadas sob o controle de órgão do Estado, porém, sendo imperiosa a observação dos mesmos pressupostos aplicados à perícia judicial.

Assim, o presente trabalho tem por objetivo realizar uma revisão das orientações e normas existentes, tanto externas quanto internas ao Exército Brasileiro, acerca da atividade de perícia contábil extrajudicial estatal, tendo em vista consolidar a vasta e complexa legislação, com a finalidade de agilizar e padronizar o planejamento e a execução das atividades dos contadores encarregados de perícias contábeis extrajudiciais estatais, bem como,

corroborar com trabalhos desenvolvidos acerca do assunto no âmbito do Exército Brasileiro.

## 1.1 PROBLEMA

As complexas questões patrimoniais e financeiras têm se tornado cada vez mais frequentes e demandam atenção especial no planejamento e execução de uma perícia contábil.

Tais fatores determinam as proposições testáveis definidas neste trabalho.

### 1.1.1 Antecedentes do Problema

A atuação do Exército Brasileiro deve seguir as leis que regem o Estado e para atender às suas demandas, tanto operacionais quanto administrativas. O Exército tem o dever de agir e proceder em consonância com o ordenamento jurídico vigente.

Dentre essas demandas está a Perícia Contábil que é desempenhada, exclusivamente, por profissionais com formação em contabilidade em situação regular perante o Conselho Regional de Contabilidade.

Conforme Sá (2011, p. 1) há escassa literatura sobre o assunto, quer em livros, quer em artigos, não só no Brasil, mas também internacionalmente, para que os peritos contadores possam se manter abrangentes e atualizados com metodologias de base para planejar e executar os trabalhos.

No âmbito do Exército Brasileiro, tal fato também é visível, pois a atividade de perícia contábil demanda a cada trabalho do perito contador nomeado uma busca exaustiva da pulverizada documentação relacionada ao assunto e um gasto excessivo de tempo.

### 1.1.2 Formulação do Problema

As perícias contábeis, de acordo com as NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) podem ser classificadas em judiciais e extrajudiciais, o que traz por vezes certa

confusão para sua aplicação segura no desenvolvimento de um trabalho dentro de um órgão público.

A especificidade exige do trabalho pericial a perseguição plena, por meio do exame contábil, do objetivo para o qual se deseja a opinião, e o peso do resultado da atividade recai sobre a legalidade do ato, pois o agente público não deve agir segundo a sua vontade.

Diante do exposto, o problema está definido nos seguintes questionamentos: Perícia Contábil Judicial e Extrajudicial são atividades iguais? Os procedimentos de planejamento e execução são os mesmos? O Exército Brasileiro possui normativos que orientam a atividade? É possível relacionar os casos em que cabem a realização de Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro

## 1.2 QUESTÕES DE ESTUDO

Do problema apresentado podem ser formulados os seguintes questionamentos:

- a. O que é uma perícia contábil judicial e extrajudicial?
- b. Quais os procedimentos para o planejamento e execução de uma perícia contábil extrajudicial estatal no âmbito do Exército Brasileiro?
- c. É possível relacionar os casos em que cabem a realização de Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro?
- d. Quais os casos em que cabem a realização de Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro?
- e. O Exército Brasileiro possui normativos que orientam a atividade de perícia contábil?

As respostas às questões apresentadas balizarão o presente trabalho, a fim de elucidar de uma maneira mais didática o problema apresentado.

## 1.3 OBJETIVO

Descrever os procedimentos a serem observados no planejamento e execução de uma Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército

Brasileiro, relacionando casos em que cabem a sua realização, em conformidade às Normas Brasileiras de Contabilidade.

#### 1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos deste trabalho consistem em:

- a. abordar os procedimentos de planejamento e execução da Perícia Contábil Extrajudicial Estatal conforme diretrizes do Exército Brasileiro e em consonância às Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b. relacionar os casos em que cabem a realização de Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro; e
- c. contribuir com a atividade de Perícia Contábil Extrajudicial Estatal no âmbito do Exército Brasileiro.

#### 1.5 METODOLOGIA

O objeto de estudo do presente projeto permite a adoção do método hipotético-dedutivo, posto que se partindo da delimitação de um respectivo problema e de uma hipotética solução dada, a referida hipótese será utilizada para fazer prognóstico a ser comprovado ou não por meio de observações mais detalhadas, deduzindo-se na conclusão a adequada resposta para o problema, uma vez comprovada a hipótese.

Dessa forma, o projeto teve seu início na revisão teórica do assunto, por meio da consulta bibliográfica, documentos e trabalhos científicos.

##### **1.5.1 Tipo e natureza da pesquisa**

Quanto à natureza, o presente estudo caracteriza-se por ser uma pesquisa do tipo aplicada, por ter por objetivo produzir conhecimentos para aplicação prática dos resultados na solução do problema.

Trata-se de estudo bibliográfico e documental que, para sua consecução quanto ao objetivo geral, será adotada a leitura exploratória e seletiva do material de pesquisa, bem como sua revisão integrativa, contribuindo para o



processo de síntese e análise dos resultados de vários estudos, de forma a consubstanciar um corpo de literatura atualizado e compreensível.

A seleção das fontes de pesquisa será baseada em publicações de autores de reconhecida importância acerca do assunto no meio acadêmico.

### **1.5.2 Delineamento da Pesquisa**

O delineamento de pesquisa contemplará as fases de levantamento e seleção da bibliografia; coleta dos dados, crítica dos dados, leitura analítica e fichamento das fontes, argumentação e discussão dos resultados (RODRIGUES et al., 2006, apud EXÉRCITO BRASILEIRO, 2007, p. 197).

Assim, conforme já abordado e segundo Alves (2003, p. 63) o tipo de pesquisa segundo o modelo conceitual operativo, ou seja, quanto ao delineamento, será desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica.

#### **1.5.2.1 Procedimentos para a revisão da literatura**

Para a definição de termos, levantamento das informações de interesse e estruturação de um modelo teórico de análise será realizada uma revisão de literatura nos seguintes moldes:

##### **a. Fontes de busca**

- Artigos científicos das bases de dados do Scholar Google;
- Monografias e artigos veiculados em periódicos indexados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES);
- Literatura jurídica e contábil brasileira; e
- Normativos do Exército Brasileiro acerca do assunto.

##### **b. Estratégia de busca para as bases de dados eletrônicas**

A fim de realizar a busca a respeito do assunto será utilizada a localização de dados eletrônicos, por meio de sites de busca na internet.

##### **c. Critérios de inclusão:**

- Estudos publicados em português; e

- Estudos relacionados à forma de planejamento e execução de perícias contábeis para casos que tenham afinidade às atividades desenvolvidas no âmbito do Exército Brasileiro.

d. Critérios de exclusão:

- Estudos que não tenham relação com atividades desenvolvidas no âmbito da administração pública.

## 1.6 JUSTIFICATIVA

A perícia contábil sofre atualizações constantes e a cada dia ganha mais ênfase e importância tanto na esfera judicial quanto administrativa.

Ainda, o trabalho produzido pelo perito contador deve ser abrangente e estar balizado por metodologia, devidamente fundamentado, convincente e motivado.

Segundo Sá (2011, p.17) a perícia serve a uma época, a um questionamento, a uma necessidade, se prende à especificidade, tem caráter de eventualidade, só aceita o universo completo para produzir opinião com prova e não como conceito.

Para Neves (2012, p. 17) a doutrina e a legislação brasileira que trata de perícia são escassas e a perícia extrajudicial não é disciplinada pelas normas do Código de Processo Civil (CPC), deixando às partes o livre ajuste das condições para a realização da perícia.

Nesse contexto, o presente trabalho tem como principal motivo a necessidade de analisar e apresentar definições e os procedimentos de uma perícia contábil extrajudicial estatal com vistas a contribuir na consolidação de material acerca do assunto e na uniformização da atividade no âmbito do Exército Brasileiro.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 A CIÊNCIA CONTÁBIL

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2009) a ciência contábil estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade.

Segundo Ribeiro (2011, p. 4) a contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades que reúnem pessoas, patrimônio, titular, capital, ação administrativa e fim determinado, com o objetivo de estudar e controlar suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões econômicas.

O campo de aplicação da contabilidade abrange todas as entidades econômico-administrativas que são organizações que reúnem os seguintes elementos: pessoas, patrimônio, titular, capital, ação administrativa e fim determinado.

Quanto ao fim a que se destinam, Ribeiro (2011, p. 5) classifica as entidades econômico-administrativas da seguinte forma:

a) entidades com fins econômicos – denominadas empresas, visam ao lucro para preservar e/ou aumentar o patrimônio líquido. Exemplo: empresas comerciais, industriais, agrícolas, prestadoras de serviços, etc.;

b) entidades com fins socioeconômicos – intituladas instituições, visam ao superávit que reverterá em benefício de seus integrantes. Exemplo: associações de classe, clubes sociais, etc.; e

c) entidades com fins sociais – também chamadas instituições, têm por obrigação atender às necessidades da coletividade a que pertencem. Exemplo: a União, os Estados e os Municípios.

Essas últimas, que são o plano de estudo do presente trabalho, caracterizam-se como Administração Pública que na concepção de Silva (2001, apud CASTRO, 2013, p. 18):

é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas.

Representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos.

Castro (2013, p. 13) cita que a Administração Pública atual foi definida pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 2016b) no qual ficou estabelecido a contabilidade com suas normas, como instrumento de controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União.

Nesse sentido Castro (2013, p. 93) esclarece que a contabilidade, na prática, caracteriza-se por um conjunto de procedimentos ordenados e concretos aplicáveis na busca do objetivo específico que é a informação. Está fundamentada em controles apropriados dos registros efetuados, sustentada em bases sólidas de suporte documental, utilizando regras transparentes das técnicas utilizadas. Representa por tudo isso, a parte mais segura das informações produzidas na entidade, importante instrumento para subsidiar os dirigentes, dar transparência à sociedade e garantir fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo.

Castro (2013, p. 106) cita, ainda, que a contabilidade, no Brasil, sempre esteve dividida entre pública e privada com leis, formação educacional e regras específicas para cada setor e que, com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), evidenciou-se a aproximação entre as duas contabilidades.

Assim, levando-se em consideração o tema do presente trabalho, pode-se inferir que em razão da complexidade e de recentes mudanças na atividade contábil, qualquer registro, controles internos, documentos gerados ou não, quando da realização de operações monetárias ou geradores de direitos patrimoniais, tanto na área privada quanto na administração pública podem vir a ser objeto de prova a ser analisada para o esclarecimento de questões pertinentes ao exercício da contabilidade, o qual demanda o trabalho de um profissional qualificado na área contábil para a realização de uma perícia contábil.

## 2.2 A PERÍCIA CONTÁBIL

Neves (2012, p. 13) esclarece que a palavra perícia tem como origem o termo em latim *peritia*, que significa habilidade, destreza. É exame técnico, científico. É, portanto, qualidade do profissional que tem elevado nível de conhecimento técnico.

Ainda, a doutrina contábil e jurídica atribui diversos conceitos para perícia. Há conceituação com base nos fins a que se destina, sendo, desta forma conceituada como prova, evidência. Também é conceituada como técnica ou meio de busca da prova, tomando, assim, o conceito de exame, vistoria e investigação técnica.

Perícia é, portanto, mecanismo técnico especializado para busca e alcance de prova, não alcançada por pessoa ou, mesmo, por profissional comum.

Com base nesses aspectos Neves (2012, p. 13) define Perícia Contábil como:

O exame, ou prova ou ainda investigação técnica que está ligada a fatos contábeis. É, portanto, a utilização de meios técnicos para a busca de prova ligada ao patrimônio, aos registros dos atos e fatos de uma administração econômica do ponto de vista quantitativo e qualitativo.

A NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) que estabelece regras e procedimentos técnico-científicos quando da realização de perícia contábil, conceitua perícia contábil da seguinte forma:

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

O trabalho de perícia contábil é realizado por perito e é atividade exclusiva de contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade que exerce a atividade pericial de forma pessoal, com conhecimento e experiência, da matéria periciada.

Ainda, conforme a NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) e o Conselho Regional de Contabilidade (2016, p. 5) a perícia contábil pode ser classificada em judicial e extrajudicial, sendo esta última exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntária.

## **2.2.1 Classificação das Perícias Contábeis**

### 2.2.1.1 Perícia Contábil Judicial

A NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) conceitua perícia contábil judicial como àquela exercida sob a tutela do Poder Judiciário.

Segundo Sá (2011, p. 63) a perícia judicial é específica e define-se pelo texto da lei estabelecido no artigo 464, do Código do Processo Civil (BRASIL, 2016a) onde a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

É motivada no fato de o juiz depender do conhecimento técnico ou especializado de um profissional para poder decidir.

No caso da perícia contábil, o conhecimento especializado está relacionado a todos os fenômenos relativos ao patrimônio individualizado de pessoa, pessoas, empresa, instituição e grupo de empresas.

O trabalho é conferido pelo juiz a um contador, perito de sua confiança que é por ele designado, nos casos em que as partes requererem e for julgado procedente o pedido, tendo força de prova, podendo ainda, ser contestada, discutida, esclarecida e até julgada nula, insuficiente ou motivadora de nova perícia.

A perícia contábil judicial muito responsabiliza o profissional em razão de sua opinião depender o destino de pessoas.

Tais perícias cumprem um curso de rotinas fixadas pela lei e por normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Resumidamente Neves (2012, p. 60) cita os atos praticados pelo juiz, pelas partes e pelo perito para a instrução do processo:

a) Atos praticados pelo juiz

- nomeação do perito e fixação do prazo para entrega do laudo;

- notificação das partes para apresentação de quesitos e assistente técnico; e

- notificação do perito para apresentar proposta de honorários, após aceitar o encargo.

b) Atos praticados pelas partes

- apresentação de assistentes técnicos e quesitos.

c) Atos praticados pelo perito-contador

- apresentação de proposta de honorários.

Cabe ressaltar que a presente classificação de perícia contábil não será objeto de maior aprofundamento em razão de desenvolver-se no âmbito do Poder Judiciário, abordando-se assim, para uma melhor aplicabilidade do tema, a perícia contábil extrajudicial, a qual será apresentada ao longo do presente trabalho.

#### *2.2.1.1.1 Finalidade da Perícia Contábil Judicial*

De acordo com Sá (2011, p. 63) a perícia contábil judicial visa servir de prova, esclarecendo o juiz sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio aziendal ou de pessoal.

Para Hoog (2016, p. 5) a perícia contábil judicial tem compromisso com a verdade e não com a defesa dos litigantes, está comprometida com a justiça, o que implica em revelar a verdade real, ainda que em detrimento da verdade formal contida nos autos, ou seja, a justiça.

A virtude de dar a cada um aquilo que é seu por direito é possível para todos, e o juiz diz o direito e a obrigação que cabe às partes. É nesse sentido que se tem o labor pericial contábil como sendo uma extensão da sentença com força científica que dará sustentação a uma decisão judicial.

#### *2.2.1.1.2 Procedimentos da Perícia Contábil Judicial*

Segundo Sá (2011, p. 64) o ciclo da perícia contábil judicial envolve em seu curso as fases preliminar, operacional e final conforme segue:

a) Fase Preliminar

1. a perícia é requerida ao juiz, pela parte interessada na mesma;
2. o juiz defere a perícia e escolhe seu perito;
3. as partes formulam quesitos e indicam seus assistentes;
4. os peritos são cientificados da indicação;
5. os peritos propõem honorários e requerem depósito;
6. o juiz estabelece prazo, local e hora para início.

b) Fase Operacional

7. início da perícia e diligências;
8. curso do trabalho;
9. elaboração do laudo;

c) Fase Final

10. assinatura do laudo;
11. entrega do laudo ou laudos;
12. levantamento dos honorários;
13. esclarecimentos (se requeridos).

Para todas as fases existem prazos e formalidades a serem cumpridas e formam o ciclo da perícia contábil judicial.

As formalidades são normatizadas pela NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) nos seguintes termos:

1. Os procedimentos periciais contábeis visam fundamentar o laudo pericial contábil e o parecer técnico contábil e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.
2. O exame é a análise de livros, registros de transações e documentos.
3. A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.
4. A indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto ou de fato relacionado à perícia.
5. A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer técnico contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.
6. O arbitramento é a determinação de valores, quantidades ou a solução de controvérsia por critério técnico-científico.



7. A mensuração é o ato de qualificação e quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações.

8. A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.

9. A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo ou ao parecer pelo perito.

10. Concluídos os trabalhos periciais, o perito do juízo apresentará laudo pericial contábil e o perito assistente oferecerá, querendo, seu parecer técnico contábil, obedecendo aos respectivos prazos.

11. O perito do juízo, depois de concluído seu trabalho, deve fornecer, quando solicitado, cópia do laudo ao perito assistente, informando-lhe com antecedência a data em que o laudo pericial contábil será protocolado em cartório.

12. O perito assistente não pode firmar o laudo pericial quando o documento tiver sido elaborado por leigo ou profissional de outra área, devendo, neste caso, oferecer um parecer técnico contábil sobre a matéria periciada.

13. O perito assistente, ao apor a assinatura, em conjunto com o perito do juízo, em laudo pericial contábil, não pode emitir parecer técnico contábil contrário a esse laudo.

14. O perito assistente pode entregar cópia do seu parecer, planilhas e documentos ao perito do juízo antes do término da perícia, expondo as suas convicções, fundamentações legais, doutrinárias, técnicas e científicas sem que isto implique indução do perito do juízo a erro, por tratar-se da livre e necessária manifestação científica sobre os pontos controvertidos.

### 2.2.1.2 Perícia Contábil Extrajudicial

Na NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) a perícia contábil extrajudicial está assim delimitada:

A perícia extrajudicial é exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntária. A perícia arbitral é exercida sob o controle da lei de arbitragem. Perícias oficial e estatal são executadas sob o controle de órgãos de Estado. Perícia voluntária é contratada, espontaneamente, pelo interessado ou de comum acordo entre as partes.

Segundo Neves (2012, p. 85) ocorre fora da instância judiciária, ou seja, não determinado em juízo. Portanto não está subordinada aos preceitos do Código de Processo Civil (CPC) embora possa ser utilizado como fonte subsidiária e norteadora.

Pode ser requerida por qualquer pessoa física e jurídica, de direito privado, bem como, órgãos da administração pública e tem por finalidade levar ao processo informações e dados técnicos para subsidiar decisões em litígio.

A perícia contábil extrajudicial objetiva, ainda, informar a situação e resultado de determinado fato, no concernente à verdade e regularidade, para a tomada de decisão da parte interessada.

Pode, de acordo com o fato motivador, servir para a tomada de decisão administrativa ou servir como prova em processo judicial, não lhe tirando o caráter extrajudicial, como também, em demandas administrativas de interesse de órgão como Ministério Público, Poder Legislativo e outros similares.

Auxilia, ainda, as decisões administrativas, em que as partes necessitam conhecer a realidade dos fatos, como verificar a situação patrimonial, erros e fraudes.

Conforme observado na definição constante da NBC TP 01 (BRASIL, 2015a), dependendo da execução, a perícia contábil extrajudicial poderá ser arbitral, estatal ou voluntária.

#### *2.2.1.2.1 Finalidade da Perícia Contábil Extrajudicial*

Com base nos estudos de Santana (1999, p. 50) observa-se que a perícia contábil extrajudicial pode envolver todos os setores de uma entidade econômica para certificar a realidade de suas contas, ou mesmo a eficiência da administração do patrimônio dessa entidade ou pessoa. Nesses casos, a perícia procede a uma verdadeira medição da dinâmica patrimonial e dos seus resultados no período de uma administração, ou seja, busca-se, além de regularidade e consistências das contas e dos relatórios, analisar e tomar conhecimento da forma como todo o potencial que o patrimônio dispunha naquele período fora utilizado.

Nos casos de exames específicos, a finalidade precípua é a análise de fenômenos isolados ocorridos durante a evolução dinâmica de um patrimônio, cujos resultados servirão para sanear as lesões ou mesmo para a tomada de decisões que, dependendo, ainda, poderão mudar o perfil desses resultados.

Nesse sentido, a perícia contábil extrajudicial objeto da análise será àquela definida como estatal, em razão do presente trabalho abordar o tema no âmbito do Exército Brasileiro, ou seja, sob o controle do Estado.

#### 2.2.1.2.2 Procedimentos da Perícia Contábil Extrajudicial

No entendimento de Neves (2012, p. 86) as condições de execução de uma perícia contábil extrajudicial são livres, atendendo, entretanto, ao que dispõe as Normas Brasileiras de Contabilidade, ressaltando que o perito, no exercício da perícia extrajudicial, deve adotar, no que for aplicável, os mesmos fatores e procedimentos utilizados para a perícia judicial.

Contudo a atividade do perito na perícia contábil extrajudicial deverá atender ao que prescreve a NBC PP 01 – Perito Contábil, de 27 de fevereiro de 2015 (BRASIL, 2015b), conforme constante no objetivo da norma transcrito abaixo:

##### **Objetivo**

1. Esta Norma estabelece regras e procedimentos técnico-científicos a serem observados pelo perito, quando da realização de perícia contábil, no âmbito judicial, extrajudicial, mediante o esclarecimento dos aspectos e dos fatos do litígio por meio de exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.

Ainda, em razão do presente trabalho ter por objeto a perícia contábil extrajudicial exercida no âmbito estatal, somam-se aos procedimentos abordados anteriormente àqueles normatizados pelo órgão público no qual a perícia é realizada, os quais serão abordados no decorrer da presente atividade.

### 2.3 PERITO CONTÁBIL

O artigo 156, do Código do Processo Civil (BRASIL, 2016a) prescreve que o juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico.

Segundo o Dicionário Aurélio Buarque de Hollanda (FERREIRA, 2010) perito significa o que é sabedor ou especialista em determinado assunto. O que é nomeado judicialmente para exame ou vistoria.

Segundo Alberto (1996, p. 32) o perito é o indivíduo que utiliza seus conhecimentos específicos e experiência prática para verificar, demonstrar e provar a verdades dos fatos relacionados a sua especialidade.

Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PP 01 – Perito Contábil, de 27 de fevereiro de 2015 (BRASIL, 2015b), estabeleceu critérios inerentes à atuação do contador na condição de perito.

### 2.3.1 Formação Legal

O Código do Processo Civil (BRASIL, 2016a), em seu artigo 156, dispõe que os peritos serão nomeados entre os profissionais legalmente habilitados devidamente inscritos em cadastro mantido pelo tribunal ao qual o juiz está vinculado.

Acolhendo o preceito citado, os artigos 25 e 26 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 (BRASIL, 2016c), regulam o seguinte:

Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

**c) perícias judiciais ou extrajudiciais**, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Art. 26. Salvo direitos adquiridos *ex-vi* do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8 de Fevereiro de 1932, **as atribuições definidas na alínea c do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.** (BRASIL, 2016c)

O Código do Processo Civil (BRASIL, 2016a), dispõe ainda, em seus artigos 156 e 157, para os casos de perícias judiciais, que os tribunais terão cadastro de profissionais legalmente habilitados e deverão realizar avaliações e reavaliações periódicas para manutenção do cadastro, considerando a formação profissional, a atualização do conhecimento e a experiência dos peritos interessados:

## Seção II

### Do Perito

Art. 156. O juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico.

§ 1º Os peritos serão nomeados entre os profissionais legalmente habilitados e os órgãos técnicos ou científicos devidamente inscritos em cadastro mantido pelo tribunal ao qual o juiz está vinculado.

§ 2º Para formação do cadastro, os tribunais devem realizar consulta pública, por meio de divulgação na rede mundial de computadores ou em jornais de grande circulação, além de consulta direta a universidades, a conselhos de classe, ao Ministério Público, à Defensoria Pública e à Ordem dos Advogados do Brasil, para a indicação de profissionais ou de órgãos técnicos interessados.

§ 3º Os tribunais realizarão avaliações e reavaliações periódicas para manutenção do cadastro, considerando a formação profissional, a atualização do conhecimento e a experiência dos peritos interessados.

§ 4º Para verificação de eventual impedimento ou motivo de suspeição, nos termos dos arts. 148 e 467, o órgão técnico ou científico nomeado para realização da perícia informará ao juiz os nomes e os dados de qualificação dos profissionais que participarão da atividade.

§ 5º Na localidade onde não houver inscrito no cadastro disponibilizado pelo tribunal, a nomeação do perito é de livre escolha pelo juiz e deverá recair sobre profissional ou órgão técnico ou científico comprovadamente detentor do conhecimento necessário à realização da perícia.

Art. 157. O perito tem o dever de cumprir o ofício no prazo que lhe designar o juiz, empregando toda sua diligência, podendo escusar-se do encargo alegando motivo legítimo.

§ 1º A escusa será apresentada no prazo de 15 (quinze) dias, contado da intimação, da suspeição ou do impedimento supervenientes, sob pena de renúncia ao direito a alegá-la.

§ 2º Será organizada lista de peritos na vara ou na secretaria, com disponibilização dos documentos exigidos para habilitação à consulta de interessados, para que a nomeação seja distribuída de modo equitativo, observadas a capacidade técnica e a área de conhecimento.(BRASIL, 2016a)

Disciplinando a matéria, o Conselho Federal de Contabilidade define o perito na área contábil da seguinte forma:

#### Conceito

2. **Perito** é o contador, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma

pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada.

3. **Perito oficial** é o investido na função por lei e pertencente a órgão especial do Estado destinado, exclusivamente, a produzir perícias e que exerce a atividade por profissão.

4. **Perito do juízo** é nomeado pelo juiz, árbitro, autoridade pública ou privada para exercício da perícia contábil.

5. **Perito assistente** é o contratado e indicado pela parte em perícias contábeis. (BRASIL, 2015b, grifo nosso)

Portanto, de acordo com o disposto no Código de Processo Civil, artigos 156 e 157, com base no Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e ainda na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PP 01 – Perito Contábil, de 27 de fevereiro de 2015 (BRASIL, 2015b), deve ser o perito bacharel em Ciências Contábeis, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

## 2.4 QUESITOS

Segundo Zanna (2005, p. 131) a necessidade da prova pericial decorre de dúvidas a respeito da verdade que as partes desejam mostrar ao magistrado, ou, no caso de perícia extrajudicial, sobre divergências a respeito de direitos e obrigações contraídos em contratos, sobre a prestação de contas e assuntos correlatos. Então, nestes casos, requer-se a contribuição do perito contador. Espera-se que as dúvidas e as divergências, apresentadas na forma de quesitos para resposta do *expert*, venham a ser esclarecidas com o seu trabalho.

O completo esclarecimento das dúvidas relacionadas com as controvérsias suscitadas nos autos do processo é de fundamental importância para a conclusão da fase de instrução e somente após a conclusão desta fase a parte interessada sentir-se-á preparada para reestudar o processo e passar à conclusão.

Nesse sentido os quesitos são perguntas formuladas nos autos com a intenção de, pelas respostas a elas oferecidas pelo *expert*, esclarecer as dúvidas, as divergências e as contas, se possível, de forma cabal ou taxativa.

Os quesitos têm por objetivo esclarecer os pontos que cada parte envolvida considera relevante dentro do processo, orientam os trabalhos e traçam o rumo da prova pericial, são formulados tendo em vista esclarecer os pontos conflitantes e divergentes e, nessa linha, cuidam para que o trabalho do perito sejam, unicamente, sobre o objeto da causa.

Nos casos em que o perito observe que os quesitos formulados não se coadunam com o objeto da perícia, deverá valer-se de sua experiência e argúcia para contornar qualquer imperfeição.

Ao responder aos quesitos, o perito cumpre a missão para a qual foi nomeado formulando respostas taxativamente esclarecedoras.

O perito, na formulação das respostas aos quesitos, tem por base atender o Código de Ética Profissional, as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios de Contabilidade apresentado críticas e complementações para que a verdade seja conhecida segundo o ponto de vista que defendem.

Segundo Sá (1997, apud ZANNA, 2005, p. 133) um laudo exige respostas que esgotem os assuntos dos quesitos e que não necessitem mais de esclarecimentos.

Ainda, Medeiros Júnior (1996, apud ZANNA, 2005, p. 133) cita que na redação das respostas aos quesitos o perito deve tomar cautelas especiais observando que devem ser:

**Claros** – evitar palavras de duplo sentido ou linguagem intrincada e obscura que possa prejudicar a compreensão da matéria envolvida.

**Objetivas** – atender exclusivamente aquilo que foi perguntado, sem expor opiniões pessoais não alicerçadas em fatos ou sem o competente fundamento técnico.

**Pertinentes** – ater-se à matéria envolvida na causa, sem tecer considerações sobre fatos estranhos ao assunto, tais como ocorrências passadas ou cogitações futuras não alicerçadas tecnicamente.

**Concisas** – evitar a prolixidade, ou seja, a narração extensa de fatores que podem ser resumidos em poucas palavras, sem perder seu conteúdo. A concisão dá mais força aos vocábulos cujo emprego criterioso torna a leitura do laudo menos cansativa e evita a dispersão do raciocínio.

### 2.4.1 Quesitos Suplementares

O termo “quesitos suplementares” consta na NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) como sendo um fato a ser observado pelo perito no momento do planejamento da perícia contábil.

Zanna (2005, p. 138) discorre que no curso do trabalho pericial pode ocorrer a necessidade e a conveniência processual das partes envolvidas apresentarem mais outros quesitos que não haviam sido formulados precedentemente. A estes itens apresentados após a primeira série dá-se o nome de quesitos suplementares.

Em se tratando de perícias contábeis judiciais, os quesitos suplementares surgem no curso das diligências, quando há a necessidade de se ampliar o objeto da perícia.

Os quesitos suplementares produzidos são juntados aos autos mediante petição e precisam ser deferidos pelo magistrado ainda no curso dos trabalhos periciais, sendo respondidos somente após seu deferimento.

Para que os quesitos suplementares sejam pertinentes tanto no curso de uma perícia contábil judicial quanto extrajudicial, objeto do presente trabalho, Zanna (2005, p. 138) ressalta que devem ser atendidas duas condições básicas, quais sejam:

- a) circunscreverem-se aos pontos fixados pelo objeto da perícia, podendo, todavia, ampliar o campo inicialmente previsto no planejamento dos trabalhos periciais;
- b) serem requeridos, nos autos, depois de deferida a perícia e antes da consignação do laudo, ou seja; antes do término do trabalho pericial.

Para Sá (2011, p. 81) quando da realização de trabalhos que envolvam quesitos suplementares, o perito, na prática, gera um novo laudo, o qual deve estar identificado que possui vínculo com o trabalho anterior observando a coerência entre eles, pois esse visa a complementar, a ajudar àquele anterior, ou seja, adiciona argumentos dentro de uma mesma linha de raciocínio.



### 2.4.2 Ausência de quesitos

Ressalta-se que, conforme entendimento de Zanna (2005, p. 139), na eventual ausência de quesitos, o perito oferecerá respostas aos assuntos controvertidos formulando, ele mesmo, autoquesitos que o ajudarão desfiar o tema objeto da ação.

O perito terá como guia o fulcro da discórdia, delimitando o campo de investigação e circunscrevendo o ponto que necessita ser aclarado para que sejam produzidas as informações suficientes, precisas e pontuais sobre as controvérsias mencionadas nos autos.

É sempre necessário que o perito entenda muito bem o que está sendo pleiteado na ação e, no caso de falta de quesitos, este entendimento assume importância ainda maior.

## 2.5 LAUDO E PARECER PERICIAL CONTÁBIL

Na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) que estabelece regras e procedimentos técnico-científicos a serem observados pelo perito, quando da realização de perícia contábil, define laudo e parecer, bem como, observa-se que o laudo pericial contábil é orientado e conduzido pelo perito do juízo, enquanto que o parecer técnico contábil é conduzido pelo perito assistente conforme destaca-se do texto da norma:

Procedimentos

[...]

25. Concluídos os trabalhos periciais, o perito do juízo apresentará laudo pericial contábil e o perito assistente oferecerá, querendo, seu parecer técnico contábil, obedecendo aos respectivos prazos.

[...]

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

Apresentação do laudo pericial contábil e oferta do parecer técnico-contábil

50. O laudo e o parecer são, respectivamente, orientados e conduzidos pelo perito do juízo e pelo perito-assistente, que adotarão padrão próprio, respeitada a estrutura prevista nesta Norma, devendo ser redigidos de forma circunstanciada, clara, objetiva, sequencial e lógica.

### 2.5.1 Laudo Pericial Contábil

Sá (2011, p. 42) ensina que laudo é uma palavra que provém da expressão verbal latina substantivada *laudare*, no sentido de “pronunciar”.

Segundo Hoog (2016, p. 449):

O laudo é a peça probante escrita objetiva, clara, precisa e concisa na qual o perito-contador expõe, de forma circunstanciada, as observações e estudos que fizer e registra as conclusões fundamentadas da perícia. Deve atender às necessidades do julgador e ao objeto da discussão, são defesos os elementos e/ou informações que conduzam à dúvida interpretação, para que não induzam os julgadores a erro.

Na definição do Conselho Regional de Contabilidade (2016, p. 5):

O Laudo de Instrução é a peça processual realizada na fase de instrução ou conhecimento, também chamada formação de provas, sendo constituída de dados, informações, verificações, cálculos preliminares, diligências, juntada de documentos suportes do trabalho realizado.

Para Neves (2012, p. 84) é a peça através da qual o perito contador ou perito do juiz expõe de forma objetiva e sequenciada o resultado do estudo, evidenciando o fato litigioso, com esclarecimentos e opiniões técnicas, dirimindo dúvidas e levando informações aos usuários, ou seja, às partes interessadas.

O laudo é confeccionado pelo perito-contador, muito embora possa haver a colaboração e participação direta dos assistentes técnicos ou peritos-contadores assistentes.

Para Sá (2011, p. 44) não existe um padrão de laudo, mas existem formalidades que compõem a estrutura dos mesmos.

Em geral, no mínimo, um laudo deve ter em sua estrutura os seguintes elementos:

I – Prólogo de encaminhamento

II – Quesitos

III – Respostas

IV – Assinatura do perito

V – Anexos

VI – Pareceres (se houver)

O prólogo de encaminhamento é a identificação e o pedido de anexação aos autos.

Nas perícias judiciais é dirigido ao Juiz, identificada a Vara, a comarca, o número do processo, os autores e os réus, a natureza da ação, bem como o perito.

Nos casos de perícias extrajudiciais será encaminhada a quem o requereu e identificada a razão, sendo os quesitos identificados pelas áreas de interesse que foram objeto de indagação.

Nos termos da NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) o laudo deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

a) identificação do processo e das partes;

b) síntese do objeto da perícia;

c) resumo dos autos;

d) metodologia adotada para os trabalhos periciais e esclarecimentos;

e) relato das diligências realizadas;

f) transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas para o laudo pericial contábil;

g) transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas para o parecer técnico contábil, onde houver divergência das respostas formuladas pelo perito do juízo;

h) conclusão;

i) termo de encerramento, constando a relação de anexos e apêndices;

j) assinatura do perito: deve constar sua categoria profissional de contador, seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, comprovado mediante Certidão de Regularidade Profissional (CRP) e sua

função: se laudo, perito do juízo e se parecer, perito assistente da parte. É permitida a utilização da certificação digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras - ICP-Brasil;

Hoog (2016, p. 450) relata que a preparação e a redação do laudo são de exclusiva responsabilidade do perito contábil.

O laudo deve expor, de forma clara e objetiva, a síntese do objeto da perícia, os critérios adotados e as conclusões do perito contábil.

Os quesitos serão transcritos e respondidos na sequência em que foram formulados, mencionando, quando houver, a juntada de quadros demonstrativos, documentos e outros anexos.

As respostas aos quesitos serão circunstanciadas, não sendo aceitas as do tipo “sim” ou “não”. Havendo quesitos, em decorrência do uso e costumes dominantes, devem as respostas evidenciar as razões e fundamentos do sim ou do não, pela tecnologia da categoria contábil, sempre que cabível.

Ainda, Hoog (2016, p. 450) reforça a necessidade do uso prioritário da doutrina contábil para se firmar um melhor entendimento científico sobre o ponto questionado, por ser de vital importância, dado os aspectos científico e tecnológico da prova que se pretende produzir pelo laudo e, conseqüentemente, o uso de conceitos consagrados por professores doutrinadores ou cientistas contábeis.

### **2.5.2 Parecer Pericial Contábil**

Para abordar o presente item cabe, primeiramente, esclarecer a definição de perito assistente, pois é este que, conforme a NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) já abordada, orienta e conduz o parecer.

Para Neves (2012, p. 55) o assistente técnico ou perito-contador assistente é tratado na perícia judicial, indicado pelas partes conforme estabelece o artigo 465, do Código de Processo Civil.

Conforme Hoog (2016, p. 102) o assistente técnico, do ponto de vista processual, é indicado pelos litigantes, sendo um profissional de confiança da parte e tendo como atribuição a apresentação de parecer técnico divergente da

opinião do perito oficial. É imprescindível, ainda, o seu registro no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador para que seja legítimo o seu parecer.

Dessa forma Hoog (2016, p. 463) apresenta o conceito de parecer:

O parecer técnico, que a bem da verdade deveria ser chamado de tecnológico, tem como limite o objetivo da perícia, quando se trata de opinião sobre o laudo do perito nomeado ou elemento inicial de contestação, art. 472 do CPC/2015, quando juntado no início da demanda. Pode ser uma manifestação científica sobre o laudo do perito do juiz, nos termos do parágrafo único do art. 477 do CPC/2015.

As normas de planejamento, execução e procedimentos seguem os procedimentos consuetudinários da perícia contábil.

É no parecer pericial contábil que o perito-contador assistente revela de forma clara e objetiva o resultado de seu trabalho, certificando se o laudo do perito oficial está correto ou não. No caso de incorreção do laudo do perito oficial, o assistente deve demonstrar, precisamente, qual o equívoco do perito do juiz e qual é a resposta correta.

O parecer serve de subsídio à parte contratante, como opinião técnica científica contábil. Sua preparação é de exclusiva responsabilidade do perito-contador assistente, onde deverão constar somente os aspectos científico contábeis, pois a defesa não cabe ao assistente e sim ao advogado da parte.

Essa peça contábil pode ser de concordância com o laudo pericial contábil ou divergente.

Nesse sentido, observa-se que o parecer pericial contábil trata-se de uma peça relacionada à atividade do perito assistente com maiores aplicações na perícia judicial, a qual, no presente trabalho, não será objeto de maiores aprofundamentos.

### **3 PERÍCIA CONTÁBIL NO EXÉRCITO BRASILEIRO**

No âmbito do Exército Brasileiro, por ser integrante da Administração Pública Federal e conforme orientações internas (BRASIL, 2008), a atividade pericial pode se fazer necessária para apuração de fatos e/ou responsabilidades no curso de sindicância e inquérito policial militar, os quais podem gerar desdobramentos como punição disciplinar, ação penal militar e tomada de contas especial, por exemplo.

#### **3.1 ABORDAGEM DAS NORMATIZAÇÕES NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO**

Por meio de consultas e procedimentos para a revisão da literatura acerca de normatizações do assunto perícia contábil no âmbito do Exército Brasileiro pode-se observar que não há uma regulamentação restrita à Força que trate do assunto especificamente.

A regulamentação do assunto já foi objeto de abordagem em trabalhos realizados no âmbito do Exército Brasileiro nos seguintes termos:

Buscando um manual, um livro ou qualquer outro material produzido pelo Exército que pudesse orientar esses profissionais na realização de perícias, percebeu-se a carência de orientações sobre este assunto. Há uma necessidade premente de parâmetros e protocolos que balizem a atuação do perito quando incumbido de realizar uma perícia. (PROPOSTA, 2005)

As orientações dos normativos relacionados ao assunto abordam a atividade de forma subsidiária, ou seja, citando a perícia como ferramenta na busca de solução do litígio, seja como parte integrante de uma sindicância, Inquérito Policial Militar, Tomada de Contas Especial, Auditoria etc. conforme pode-se observar nos textos transcritos das normas abaixo:

#### **CAPÍTULO VII DA EQUIPE ENCARREGADA DA TCE**

Art. 11. A TCE será realizada por uma equipe contendo, no mínimo, 2 (dois) oficiais ou auditores, designados por ato do Comandante do Exército, sendo que ao menos um membro da equipe deverá possuir registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

§ 1º A equipe poderá ser composta por militares e servidores civis da ICFEx ou de outras organizações militares, mediante determinação do Comandante do Exército, desde que sejam detentores de habilitação específica para o caso em apuração.

§ 2º Nos trabalhos que envolverem áreas que exijam conhecimentos específicos, o Comandante do Exército poderá adotar providências para a designação de profissional qualificado objetivando a realização de perícia técnica na área em questão.

§ 3º A equipe encarregada da TCE ficará vinculada tecnicamente à ICFEx.

§ 4º Os documentos contábeis da TCE deverão ser assinados por integrante da equipe que possua registro no CRC. (BRASIL, 2012)

### CAPÍTULO III

#### DA SINDICÂNCIA, DO IPM E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Art. 3º Na ocorrência de fatos de qualquer natureza que contenham indícios de prejuízo à Fazenda Nacional, os procedimentos para a apuração e ressarcimento serão desenvolvidos mediante instauração de Sindicância, de Inquérito Policial Militar (IPM), de Processo Administrativo ou de TCE, de acordo com a respectiva legislação e o previsto nestas Normas.

**§ 1º As auditorias e as perícias contábeis podem ser utilizadas como instrumentos para a apuração e levantamento de informações.** (BRASIL, 2003)

Conforme Portaria nº 015, de 16 de janeiro de 2004, que aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) (BRASIL, 2004a), tais orientações são definidas pela Secretaria de Economia e Finanças (SEF) que é órgão de direção setorial e Unidade Orçamentária (UO) do Comando do Exército (Cmdo Ex), e tem por finalidade superintender e realizar as atividades de execução orçamentária, administração financeira, contabilidade e controle interno, relativas aos recursos de qualquer natureza alocados ao Comando do Exército, propondo normas e procedimentos para a execução das atividades de administração financeira, contabilidade e controle interno.

Ainda, acerca de procedimentos a serem adotados na atividade de perícia contábil, a SEF reconhece a necessidade do trabalho ser executado por profissional com formação contábil, devidamente registrado no conselho regional de contabilidade, bem como, menciona o fato do efetivo reduzido de contadores disponíveis para a execução dos trabalhos, conforme mensagem transmitida por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (BRASIL, 2004b):

DO SUBSECRETÁRIO DE ECONOMIA E FINANÇAS  
A TODOS CMT, CH, DIR E OD

1. VERSA O PRESENTE EXPEDIENTE SOBRE SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA CONTÁBIL AS ICFeX DE VINCULAÇÃO PARA APURAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO, QUANDO DA OCORRÊNCIA DE IRREGULARIDADE APONTADAS NAS SINDICÂNCIAS E NOS IPM.

2. INFORMO A TODOS CMT, CH, DIR E OD QUE, DEVIDO AO EXÍGUO EFETIVO DE CONTADORES DAS INSPETORIAS DE CONTABILIDADE E FINANÇAS DO EXERCITO-ICFeX EM FACE DO RECRUDESCIMENTO DAS AÇÕES A CARGO DO CONTROLE INTERNO, ESTA SECRETARIA TEM TIDO DIFICULDADE DE ATENDER, MESMO PARCIALMENTE, AOS PEDIDOS DE APOIO EM PERITOS CONTÁBEIS, O QUE MOTIVOU O SR SECRETARIO DE ECONOMIA E FINANÇAS A DETERMINAR A REMESSA DESTA MENSAGEM AOS CMT, CH, DIR E OD.

3. ISTO POSTO, INCUMBIU-ME O SR SECRETARIO DE ECONOMIA E FINANÇAS DE SOLICITAR A TODOS CMT, CH, DIR E OD QUE OS PEDIDOS DE PERÍCIAS CONTÁBEIS SEJAM EFETUADAS DIRETAMENTE A REGIÃO MILITAR DE VINCULAÇÃO DA UG, COM VISTAS A POSSIBILITAR TAMBÉM A UTILIZAÇÃO DOS CONTADORES EXISTENTES NA ÁREA DA RESPECTIVA REGIÃO, DESDE QUE POSSUIDORES DE REGISTRO NO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE.

Diante da limitada existência de normas específicas acerca da matéria, deu-se ênfase à bibliografia específica com a finalidade de apresentar propostas doutrinárias atualizadas balizando a atividade do contador no âmbito do Exército Brasileiro quando no desempenho de trabalhos de perícias contábeis.

Conforme já abordado, a perícia contábil é atribuição do bacharel em Ciências Contábeis, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

No âmbito do Exército Brasileiro a atividade é desempenhada pelo profissional de contabilidade ingresso por meio de concurso público, sendo matriculado na Escola de Formação Complementar do Exército (EsFCEEx).

Na EsFCEEx o profissional com formação em contabilidade realiza o curso que o habilita a integrar, como militar, o Quadro Complementar de Oficiais (QCO) do Exército, ocupando cargos e exercendo funções pertinentes aos postos de tenente e capitão não aperfeiçoado, conforme estabelecido no Quadro de Cargos Previstos (QCP) das Organizações Militares.

Segundo o Perfil Profissiográfico do concludente do Curso de Formação de Oficiais de Ciência Contábeis, em relação à atividade específica do Oficial do QCO de Ciências Contábeis, destaca-se na atuação do profissional a atividade de perícia contábil (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2016):



No desempenho das atividades específicas do Oficial do QCO de Ciências Contábeis, evidencia conhecimento profissional que deve ser amplo, compreendendo as normas nacionais e internacionais de contabilidade, legislação fiscal, comercial e correlatas. Além destes requisitos precisa ser ético, ter capacidade de inovar e criar, desenvolvendo também sua capacidade de adaptação.

Este Oficial, considerado um “Gestor de Informações”, assessora o comandante de sua OM ou o chefe imediato no exercício da tomada de decisão.

A área de atuação do Oficial do QCO de Ciências Contábeis é bastante ampla, dentre algumas áreas, além da tradicional atuação na prática de escrituração contábil, destacam-se:

Perícia Contábil – apuração de haveres, lucros cessantes, impugnações fiscais e avaliação de patrimônio líquido.

Gestão Pública – atuação em áreas de planejamento, finanças, administração e contabilidade pública.

Ensino – Contabilidade de Custos ou Orçamento Público.

Auditoria – exame e emissão de pareceres sobre demonstrações financeiras, controles internos e gestão.

### 3.2 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DA PERÍCIA CONTÁBIL

Corroborando com as informações já apresentadas no presente trabalho, cabe reforçar que, por meio das fontes de busca propostas na pesquisa, observa-se que não há um regramento no âmbito do Comando do Exército específico acerca do assunto perícia contábil, citando-se aqui, ainda, mais uma observação apresentada em trabalho realizado por alunos do Curso de Formação de Oficiais da Escola de Formação Complementar do Exército publicado na Revista Científica da Escola de Formação Complementar do Exército e Colégio Militar de Salvador (PROPOSTA, 2005):

Em visita ao Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e à 11ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (11ª ICFEx), ambas sediadas em Brasília, verificou-se (informação verbal) que realmente não há orientação de como realizar uma perícia. O que vem preocupando esses dois órgãos é a falta de experiência e vivência profissional por parte de alguns militares que realizam o trabalho.

Nesse contexto, o presente item do trabalho alinhará as orientações emanadas no âmbito do Exército Brasileiro às normas brasileiras de contabilidade e à doutrina contábil abordada por renomados autores do assunto em tela.

Na definição da NBC TP 01 (BRASIL, 2015a):

#### Planejamento

30. O planejamento da perícia é a etapa do trabalho pericial que antecede as diligências, pesquisas, cálculos e respostas aos quesitos, na qual o perito do juízo estabelece a metodologia dos procedimentos periciais a serem aplicados, elaborando-o a partir do conhecimento do objeto da perícia.

No que se refere a execução destacam-se as seguintes disposições da NBC TP 01 (BRASIL, 2015a):

#### Execução

[...]

9. Para a execução da perícia contábil, o perito deve ater-se ao objeto e ao lapso temporal da perícia a ser realizada.

[...]

10. Mediante termo de diligência, o perito deve solicitar por escrito todos os documentos e informações relacionadas ao objeto da perícia, fixando o prazo para entrega.

[...]

12. O perito deve utilizar os meios que lhe são facultados pela legislação e normas concernentes ao exercício de sua função, com vistas a instruir o laudo pericial contábil ou parecer técnico-contábil com as peças que julgarem necessárias.

[...]

15. O perito deve documentar os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer técnico-contábil, quando não juntados aos autos, visando fundamentar o laudo ou parecer e comprovar que a perícia foi executada de acordo com os despachos e decisões judiciais e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Nesse sentido, o trabalho pericial desenvolve-se em um ciclo de serviço em cada vez que a perícia contábil é solicitada, o qual, adaptado de Santana (1999, p. 89) pode ser observado na figura a seguir, que expressa as etapas principais da atividade:

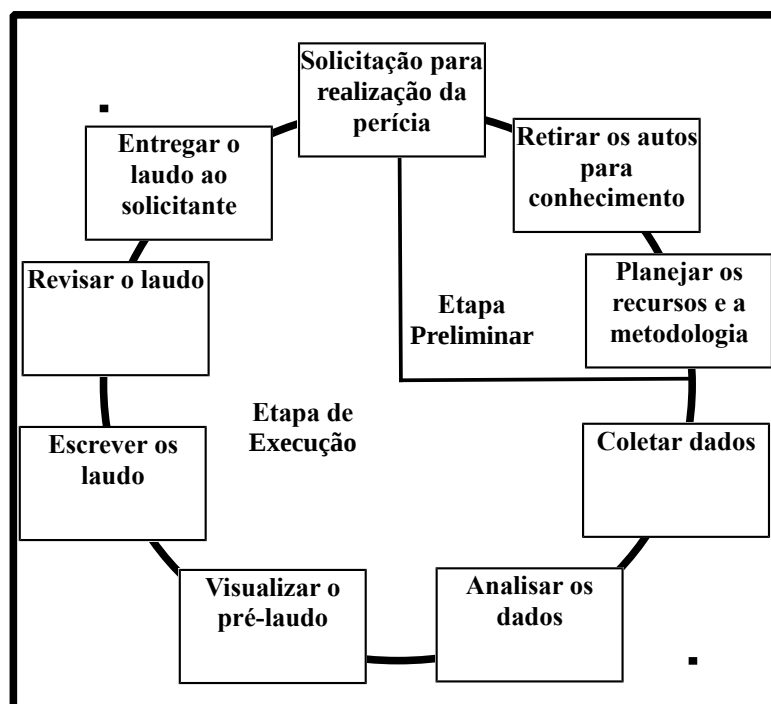


Figura 01 – Ciclo da perícia  
 Fonte: Adaptado de Santana (1999, p. 89).

Para a materialização do planejamento dos trabalhos de perícia contábil no âmbito do Exército Brasileiro, a regra básica a ser observado é o atendimento à NBC TP 01 (BRASIL, 2015a), ou seja, fazer constar nesta etapa um registro que facilite o entendimento dos procedimentos a serem aplicados e sirva de orientação adequada à execução do trabalho.

Considerando isso, Neves (2012, p. 87) orienta que para a realização do trabalho, o perito deverá elaborar um plano para operacionalização, definindo os procedimentos e etapas a serem implementados, estabelecendo métodos de exames e pesquisas e outras modalidades aplicadas.

Sá (2011, p. 32) comenta que conhecido o trabalho que deve executar e a opinião que deve emitir, em cada quesito formulado, o perito traça, com antecedência, a maneira de executar as tarefas e os pontos que deve tanger.

Essa previsão de tarefas constitui o plano de trabalho que deve ser racionalmente organizado, para a execução da atividade, no sentido de garantir a qualidade dos serviços, pela redução dos riscos sobre a opinião ou resposta.

Segundo Sá (2011, p. 32) ainda, para conseguir tal plano é preciso seguir etapas:

- a) pleno conhecimento da questão (se for judicial, pleno conhecimento do processo);
- b) pleno conhecimento de todos os fatos que motivam a tarefa;
- c) levantamentos prévios dos recursos disponíveis para exame;
- d) prazo ou tempo para a execução das tarefas e entrega do laudo ou parecer;
- e) acessibilidade aos dados (se depende de muitos locais, com deslocamentos, burocracias etc.);
- f) pleno conhecimento dos sistemas contábeis adotados e confiabilidade de documentação; e
- g) natureza de apoios, se necessários.

O plano pericial que Sá (2011, p. 39) enfatiza é um guia a ser seguido, de forma organizada e harmônica, com as reflexões necessárias e as medidas que devem ser tomadas em cada quesito ou questão.

Tais planos periciais possuem o conteúdo suficiente para que a opinião seja transmitida pelo perito, tal como possa vir a satisfazer aos que requerem a verificação e opinião.

Sá (2011, p. 39) ressalta ainda, que não há como padronizar, pois muitos são os casos que ocorrem, o importante é que os planos sigam os itens que compõem o objeto de indagação.

Assim, por exemplo, admitamos, uma perícia administrativa em que se examina a atuação de um chefe de almoxarifado.

O objetivo é saber se ele desviou materiais do estoque.

Há uma acusação de que tem o mesmo vendido materiais a atravessadores, tirando proveito próprio e que o último inventário feito não conseguiu apurar diferenças.

Percebe-se, no caso, que a possibilidade é a da manipulação dos registros de movimentação.

Podem ocorrer duas hipóteses básicas: compras registradas com entradas “a menor” ou saídas “a maior”.

O plano deve girar em torno de tais verificações.

O conteúdo seria verificar as “entradas” contra as notas de compras e as “saídas” contra as requisições e estas contra as ordens de produção.

Isto porque, partindo-se das notas fiscais de compras, se o registro de entrada foi “a menor”, logo isto será acusado; partindo-se das ordens de fabricação contra as notas de requisições de estoque, deve-se,

também, se houver, detectar a diferença. Isto porque os “saldos” de cada item do estoque conferem com os “levantamentos físicos” que foram realizados.

O programa de trabalho do perito, pois, giraria em torno dessas ocorrências.

Nesse sentido Hoog (2016, p. 331) considera importante a distinção entre lei contábil e norma tecnológica contábil, pois a lei contábil, logo, a ciência da contabilidade, representa a verdade científica, demonstrando o conhecimento de natureza geral, evidencia os atos e fatos que se repetem em todo o mundo sob as mesmas condições.

Assim, a lei tem como cerne o resultado de experiências científicas, a causa primeira dos fenômenos patrimoniais. A norma contábil, logo, política contábil surge das comissões de profissionais designados como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), etc., que expedem normas e princípios que são frutos de consenso da comissão que os instituiu.

Dessa forma, existe uma nítida linha divisória entre a lei, esta entendida como ciência contábil, e a norma, pois a lei é o resultado científico universal e a norma procedimento regional imposto por um órgão normalizador.

Na dúvida, a ciência contábil sempre deve prevalecer sobre a política contábil.

A presente distinção se faz necessária para que os profissionais voltados à perícia contábil, além de cumprirem as normas, por questões éticas, não esqueçam que a perícia contábil, por ser um procedimento científico que busca elucidar determinado conflito, leva em conta o robusto fato de que a essência se sobrepõe à forma. Isso quer dizer que o julgamento contábil imprime a certeza de que, quando existir conflito entre uma norma e uma lei científica, a lei deve prevalecer, pelo simples fato de que a matéria objeto de estudo é eminentemente científica e tecnológica.

Planejados os trabalhos e materializados por meio de registros físicos, o perito passará para a execução propriamente dita, a qual pode-se destacar as seguintes disposições extraídas da NBC TP 01 (BRASIL, 2015a):

Execução

[...]

8. O perito, enquanto estiver de posse do processo ou de documentos, deve zelar por sua guarda e segurança e ser diligente.

9. Para a execução da perícia contábil, o perito deve ater-se ao objeto e ao lapso temporal da perícia a ser realizada.

10. Mediante termo de diligência, o perito deve solicitar por escrito todos os documentos e informações relacionadas ao objeto da perícia, fixando o prazo para entrega.

11. A eventual recusa no atendimento a diligências solicitadas ou qualquer dificuldade na execução do trabalho pericial deve ser comunicada, com a devida comprovação ou justificativa, ao juízo, em se tratando de perícia judicial; ou à parte contratante, no caso de perícia extrajudicial.

12. O perito deve utilizar os meios que lhe são facultados pela legislação e normas concernentes ao exercício de sua função, com vistas a instruir o laudo pericial contábil ou parecer técnico-contábil com as peças que julgarem necessárias.

13. O perito deve manter registro dos locais e datas das diligências, nome das pessoas que o atender, livros e documentos ou coisas vistoriadas, examinadas ou arrecadadas, dados e particularidades de interesse da perícia, rubricando a documentação examinada, quando julgar necessário e possível, juntando o elemento de prova original, cópia ou certidão.

[...]

15. O perito deve documentar os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer técnico-contábil, quando não juntados aos autos, visando fundamentar o laudo ou parecer e comprovar que a perícia foi executada de acordo com os despachos e decisões judiciais e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Nesta etapa o perito valer-se-á, segundo a complexidade da matéria, dos procedimentos periciais contábeis, já abordados, como exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação, com a finalidade de fundamentar o laudo pericial contábil.

A etapa de execução corresponde àquela em que, após nomeado, o perito retira os autos e realiza seu trabalho. Essa etapa engloba a aplicação dos procedimentos para a coleta de dados necessários à composição do laudo, à sua elaboração e a sua entrega.

Os procedimentos para a coleta de dados objetivam examinar de forma crítica os fatos, aplicando o conhecimento técnico do perito, organizando-os de

maneira coerente e, por fim, narrando apenas os que tenham relevância para o alcance do objetivo.

Hoog (2016, p. 333) contribui nessa etapa com algumas dicas para que as conclusões do trabalho do perito sejam fundamentadas e tenham validade, confiabilidade e eficiência, das quais podemos destacar as seguintes:

a) o simples registro contábil sem outras comprovações não constitui elemento comprobatório, o elemento eficaz de suporte do registro são os documentos contábeis de apoio, sendo estritamente aqueles que comprovam o fato ou ato em que teve origem a escrituração contábil;

b) a ausência de elementos de comprovação idôneos gera pesquisa extracontabilidade. Tal fato emerge da certeza de que a essência deve se sobrepor à forma, portanto, a ausência do elemento de comprovação por si só não é motivo para opinião negativa sobre o fato ou ato escriturado, necessário se fazer pesquisa extracontábil. Os caminhos dessa pesquisa podem ter como ponto de partida o fluxo interno de informações, sistemas e métodos administrativos, o qual vai até documentos externos como registros de imóveis, cartórios e repartições públicas;

c) a verificação física é vital e recomendada;

d) a perícia contábil pode e deve valer-se de uma técnica de auditoria chamada de circularização, que é a confirmação dos saldos por terceiros;

e) provas obtidas diretamente na fonte externa proporcionam maior grau de confiança;

f) as provas ou constatações internas devem ser obtidas com total rigor e exame detalhado da documentação e da escrituração contábil, e, quando cabível, com cópia apensada ao laudo pericial; e

g) todo o cuidado e zelo são imprescindíveis na realização dos trabalhos periciais e na emissão do laudo. Ao opinar, deve ser imparcial, além de tomar cuidados com quesitos fora de sua especialização. O perito contador deve limitar-se à matéria fisco contábil, e não confundi-la com a perícia de engenharia, grafotécnica etc.

Planejados os trabalhos, coletados e analisados os dados, o perito passará para a etapa de elaboração do laudo pericial contábil que é a peça

tecnológica com sua manifestação sobre fatos patrimoniais devidamente circunstanciados.

A própria NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) já deixa claro que o laudo é orientado e conduzido pelo perito, que adotará padrão próprio, respeitada a estrutura prevista na norma, devendo ser redigido de forma circunstanciada, clara, objetiva, sequencial e lógica.

Diante disso, destacam-se alguns pontos da NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) que devem ser observados por qualquer perito contador quando da estruturação do laudo pericial contábil:

a) sejam elaborados por contador, devidamente registrado e habilitado em Conselho Regional de Contabilidade;

b) deve ser um documento escrito constando registros, de forma abrangente, do conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do trabalho;

c) a linguagem adotada deve ser clara, concisa, evitando o prolixo e a tergiversação;

d) as respostas devem ser objetivas, completas e não lacônicas;

e) tratando-se de termos técnicos atinentes à profissão contábil, devem, quando necessário, ser acrescidos de esclarecimentos adicionais e recomendada a utilização daqueles consagrados pela doutrina contábil;

f) deve conter, no mínimo, os seguintes itens: identificação do processo e das partes; síntese do objeto da perícia; resumo dos autos; metodologia adotada para os trabalhos periciais e esclarecimentos; relato das diligências realizadas; transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas para o laudo pericial contábil; conclusão; termo de encerramento, constando a relação de anexos e apêndices e assinatura do perito com sua categoria profissional de contador, seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, comprovado mediante Certidão de Regularidade Profissional e sua função.

Oportuno aqui destacar as orientações de Sá (2011, p. 53) no sentido de que o perito, todas as vezes que necessitar dar mais força aos seus argumentos, deve valer-se dos anexos ao laudo.



Cada perícia indicará a necessidade de determinado anexo, prevalecendo sempre o bom senso, ou seja, devem-se evitar anexos sobre o óbvio ou sobre matéria que já conste do processo.

Para melhor entendimento transcreve-se aqui os ensinamentos de Sá (2011, p. 54):

Os anexos devem ser numerados e a referência aos mesmos, no texto dos quesitos, será sempre por seu número.

Pode-se, também, listar os anexos.

Exemplificando:

Anexo nº 1: Cópia do contrato de compra e venda de quotas da sociedade....

Anexo nº 2: Inventário de mercadorias na data....

Anexo nº 3: Demonstração do valor de quota

etc.

Isso não dispensa a referência, no texto que é o de resposta ao quesito, ao número do anexo. (Cada anexo deve ter o seu número próprio.)

Os anexos devem ser pertinentes ao assunto de cada quesito, ou seja, devem referir-se à matéria objetivamente.

Na resposta deve constar: “conforme anexo nº...” ou, então, “veja-se anexo nº....”

Preferivelmente, o número dos anexos deve seguir a sequência dos quesitos, ou seja, deve ser em numeração crescente; pode-se também classificar: “Quesito nº 1, Anexo nº...” Quesito nº....” etc. É possível, ainda, convencionar um prefixo com o número do anexo; por exemplo: 1/1, 1/2, 1/3, significando o 1º número do quesito e o outro número aquele do anexo; para o quesito 2, ter-se-ia 2/1, 2/2, 2/3 etc.

Nesse caso, no texto da resposta ao quesito constaria : “ conforme anexo 1/3; ou “conforme anexo nº 3/5 etc

Como tal, os anexos evitam longos textos de respostas e em muito facilitam a leitura do laudo

A quantidade de anexos depende de cada caso; não são elementos obrigatórios de um laudo, mas enriquecem o mesmo e ajudam os esclarecimentos.

Se o processo, todavia, já tem as comprovações anexadas, basta que o perito se refira, em sua resposta, à página em que o documento se acha, evitando novamente anexar o que já está apenso

Como o perito deve guardar cópia de seu trabalho (Para seu controle), os anexos ao laudo também devem fazer parte de seu arquivo (Nesse caso necessitando de duas vias).

A elaboração do laudo pericial observará a redação de forma clara, objetiva e coerente e a revisão para corrigir eventuais pontos conflitantes ou falhos, culminando com a sua entrega. Cabe ressaltar que esse momento ainda não significa o encerramento do trabalho pericial, visto que o resultado da perícia será colocado à disposição dos litigantes, para manifestação das informações colhidas e fornecidas a quem solicitou a perícia.

Dessa maneira, verifica-se que a operacionalização da perícia contábil no âmbito do Exército Brasileiro, assim como as demais classificações de perícias, deve atender o que dispõe a NBC TP 01-Perícia Contábil (BRASIL, 2015a) e a NBC PP 01-Perito Contábil (BRASIL, 2015b) ajustando-as, no que for possível, às orientações emanadas pelos órgãos de controle da Força.

### 3.3 APLICAÇÕES DA PERÍCIA CONTÁBIL

De acordo com Neves (2012, p. 25) diversos são os fatores que influenciam a necessidade de aplicação da perícia contábil, quais sejam, a instabilidade econômica do País, refletida nos sucessivos planos econômicos com medidas inovadoras, quase sempre com mecanismos paliativos e certamente frágeis, na maioria das vezes modificando situações e expurgando direitos adquiridos.

Ressalta, ainda, que há também uma conscientização dos que fazem o direito e a justiça, de que tão importante quanto o direito é a quantificação do que representa este direito – demonstrado por método técnico e eficaz.

Sá (2011, p. 16) explica que a perícia contábil é uma tarefa requerida, destinada a suprir uma eventualidade com objetivo determinado, para colher opinião como prova para decisão.

O autor relata, ainda, que muitos são os casos de ações para as quais se requer a perícia contábil, como força de prova, alicerçada em outros elementos que provam, como a escrita contábil, os documentos, tudo aliado a um acervo científico e tecnológico, a perícia é algo de especial e específico, por vezes decisiva em julgamentos, ressaltando que onde se envolvem fatos patrimoniais de pessoas, empresas, instituições, onde esteja o diretor patrimonial está a perícia como auxiliar de primeira linha nos julgamentos.

Logo, grande é o campo de aplicação da perícia contábil, Sá (2011, p. 94) e Hoog (2016, p. 557) citam, sem a pretensão de limitá-los, vários casos em que a atividade pode se solicitada.

Isto posto, destacam-se alguns casos citados pelos autores que, devidamente ajustados para aplicação no âmbito do Exército Brasileiro, servem para nortear o trabalho do perito contador:

a) indenização por danos – é lícito a quem sofre danos, por ação de terceiros, reclamar indenização pertinente. A avaliação do dano, quando atinge o patrimônio, o resultado, a segurança etc. de uma empresa, deve, em sua escrita, nos seus arquivos, fornecer meios para a determinação da lesão sofrida, traduzida monetariamente.

b) prestação de contas – quando alguém tem o dever de prestar contas a outrem e tal pretensão não ocorre, ou ocorre com defeitos, simulações, pode o interessado propor a ação de prestação de contas.

c) ações rescisórias – casos complexos e delicados podem ocorrer neste campo. Mais comuns são as rescisórias de contratos. A perícia demonstra as perdas por meio dos cálculos específicos e partindo dos dados da escrita contábil.

d) ações trabalhistas – giram em torno de registros de controle do empregado, dos normativos de sua atividade na empresa ou instituição, levantamento e apuração de férias, 13º salário, garantias asseguradas por legislação específica, bem como, questões ligadas à política remuneratória.

Contribuindo, ainda, com as possibilidades de aplicação da perícia contábil, Magalhães (2001, p. 24) ensina-nos que a necessidade de se fazer perícia contábil manifesta-se nas imperfeições e inadequações que o autor classifica como irregularidades administrativas e contábeis:

### **2.2.1 Irregularidades administrativas**

[...]

Acontece que, por deficiências técnicas, estados psíquicos ou falhas morais, as atitudes da administração não se apresentam com a necessária perfeição material, ou infringem os preceitos legais, as normas profissionais e os ensinamentos éticos. Daí, as imperfeições, as negligências na execução de trabalhos, os erros, as simulações, adulterações e fraudes. Tudo caracterizado como irregularidades administrativas causadoras de danos aos interesses próprios ou de terceiros.

[...]

Pela função de revisão ou perícia, são descobertas e evidenciadas irregularidades administrativas, fundamentando-se medidas acauteladoras ou sanções, e estabelecendo-se a verdade dos fatos,

com definições de responsabilidades e justa atribuição de direitos e obrigações pecuniárias.

### **Imperfeições**

[...]

As falhas na aquisição, guarda, conservação e alienação dos bens materiais, sua danificação, extravio ou desvio são imperfeições administrativas que atingem a integridade patrimonial própria e de terceiros, bem assim na realização dos negócios, sob base contratual, em que os efeitos podem causar prejuízos às partes interessadas.

[...]

### **Negligências**

[...]

As falhas físicas e psíquicas do homem enfraquecem a eficiência da ação e a vontade de fazer, decorrendo daí a imperfeição e a omissão que desprotegem a integridade patrimonial.

**Erros** – são expressões generalizadas de irregularidades. Em tese, o que não é certo, real, verdadeiro está errado.

[...]

Objetivamente, os erros traduzem-se em omissão, imprevisão, incompreensão, cálculos inexatos, técnica mal aplicada, decisões inconvenientes, interpretações irreais, falsas situações de direito etc.

[...]

A revisão contábil permite descobrir os erros, corrigi-los ou indicar sua correção. A Perícia Contábil intervem, quando a parte ou partes interessadas indicam o erro e pedem sua elucidação, investigação das causas ou avaliação dos efeitos.

### **Infrações**

[...]

A infração pode ser a violação do estatuto de uma entidade no que diz respeito à posição jurídica dos sócios/acionistas/associados; pode ser a inobservância de instruções ou ordens emanadas do órgão executor, pode ser a burla ou desobediência às leis em relação à matéria administrada ou às pessoas interessadas e inclusive ao poder público.

[...]

**Simulações** – o interesse pecuniários, a ambição e avidez pela conquista de riquezas, na esfera dos negócios, fazem com que se lance mão de ardis, de astúcia e malícia para ludibriar outrem em proveito próprio. A simulação consiste em aparentar regularidade em

determinado ato ou negócio, quando, em realidade, atos ou negócios simulados contrariam as normas jurídicas e a ética.

Os autores de simulações usam artifícios para encobrir irregularidades, invocando as próprias normas para justificação de seus atos irregulares.

[...]

**Adultrações** – consistem na alteração de coisas e fatos, com o fim preconcebido de enganar a outrem em proveito próprio. Adultraem-se mercadorias, com a adição de ingredientes ou elementos que lhes diminuem o teor de qualidade; adultraem-se pesos e medidas, enganando os compradores; adultraem-se títulos de crédito, contratos e documentos, alterando-lhes os valores ou as condições.

[...]

**Fraudes** – fraudar é enganar ou burlar. Engana-se a outrem para proveito próprio; burla-se a lei em benefício próprio. A fraude não se presume, deve ser provada por quem acusa, embora se admita a “prova por indícios ou circunstâncias”. Variantes da fraude são: furto, roubo, lesão, desfalque, alcance, estelionato, falsificação.

[...]

### **2.2.2 Irregularidades contábeis**

Generalidades – irregularidades contábeis concorrem para as falhas de administração e podem causar prejuízos, desde os de menor importância até os que comprometem a estabilidade patrimonial ou a própria reputação do administrador. A organização contábil e respectivas escritas devem assegurar e confirmar a regularidade administrativa. Entretanto, falha administrativa, por sua vez, pode ser causa de irregularidade contábil. (MAGALHÃES, 2001)

Cabe aqui citar uma orientação no âmbito do controle interno do Exército Brasileiro constante do Boletim Informativo Nº 09, de setembro de 2012, da 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (BRASIL, 2016d) que nos casos de simples cálculo para atualização de valores e cobrança de juros pode ser realizado por Agente da Administração da própria Unidade Gestora, uma vez que envolve conhecimentos básicos de juros simples e composto, assim, sem a necessidade de indicação de perito contador.

Somando ao exposto, cita-se Ornelas (2003, p. 33), onde conclui que, se o objeto da ciência contábil é o patrimônio, logicamente a perícia será de

natureza contábil sempre que versar sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas.

Assim, considerando-se que a contabilidade, como ciência social, tem como elemento principal de estudo o patrimônio, torna-se evidente que a perícia contábil, dentre os diversos gêneros de prova pericial, é destinada exclusivamente ao desvendamento de controvérsia onde o objeto, no caso concreto do Exército Brasileiro, é o patrimônio público.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

A necessidade de se conhecer a opinião de um especialista em contabilidade sobre a realidade patrimonial, em qualquer tempo, em qualquer espaço, qualitativa e quantitativamente, em causas e efeitos, por meio de exames, levantamentos, vistorias, indagações, investigações, avaliações, em suma, o necessário para ter segurança sobre o que se vai opinar, caracteriza a perícia contábil.

Tais propriedades tornam a perícia contábil uma importante ferramenta na tomada de decisões, tendo em vista, a solução do litígio.

Para tanto, a perícia contábil, como parte da contabilidade, uma ciência social aplicada, está em constante transformação para acompanhar as mudanças que ocorrem na sociedade e na própria ciência contábil.

Conforme já abordado e constante no Ofício da Secretaria de Economia e Finanças (BRASIL, 2008), no âmbito das atribuições da Administração Militar, a atividade pericial pode se fazer necessária para apuração de fatos e/ou responsabilidades no curso de sindicância e inquérito policial militar, os quais podem gerar desdobramentos como punição disciplinar, ação penal militar e tomada de contas especial.

Laudos resultantes de perícias realizadas no curso de inquéritos e sindicâncias são utilizados na fase de instrução probatória da ação penal militar por razões de economia processual, ou seja, para evitar a repetição de diligências com finalidade e resultados já atingidos.

Nesse sentido, Hoog (2016, p. 1019) observa que o Código Civil, o Código de Processo Civil, o Código Penal etc., são de grande importância para a perícia contábil e devem ser levados em consideração no momento da execução da atividade pericial contábil.

No entanto, o presente trabalho buscou abordar a perícia contábil realizada no âmbito do Exército Brasileiro, à luz das normas brasileiras de contabilidade, sem desconsiderar que sempre deve-se observá-las juntas com os demais ordenamentos jurídicos nacionais.

Dessa maneira as NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) e NBC PP 01 (BRASIL, 2015b) trazem definições e regras pormenorizadas com a finalidade de guiar o

perito contador na atividade de perícia contábil, independentemente, do âmbito de sua realização.

De acordo com as normas a perícia contábil poderá ser classificada em judicial ou extrajudicial, sendo que esta última ainda poderá subdividir-se em arbitral, estatal ou voluntária.

Percebe-se que, pelas particularidades dos trabalhos executados no âmbito do Exército Brasileiro, quando o assunto envolve a execução de uma perícia contábil, esta enquadra-se como perícia contábil extrajudicial, em razão de, num primeiro momento, não encontrar-se sob a tutela do Poder Judiciário.

Verifica-se, ainda, que poder-se-ia delimitar a perícia, classificando-a como perícia contábil extrajudicial estatal, em razão de ser executada no âmbito do Exército Brasileiro, órgão da Administração Pública Federal Direta. No entanto, a literatura disponível sobre perícia, especialmente no que se refere àquela relacionada a perícia contábil extrajudicial estatal, ainda é escassa, possivelmente provocada pelas recentes normas contábeis brasileiras - NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) e NBC PP 01 (BRASIL, 2015b) - de fevereiro de 2015.

Nesse sentido, observou-se que os autores abordam o assunto limitando-se à classificação da perícia contábil em judicial e extrajudicial, havendo pouco aprofundamento quanto às definições de arbitral, estatal e voluntária, bem como, a ênfase é dada a perícia judicial.

Por meio das pesquisas nas fontes propostas no presente estudo, não identificou-se, no âmbito da administração pública direta, tampouco, na Administração Militar do Exército Brasileiro uma normatização clara quanto a aplicação da perícia contábil. As orientações emanadas no âmbito do Exército Brasileiro limitam-se a subsidiar a atividade.

Pode-se constatar que o planejamento deve ser um documento escrito constando registros, de forma abrangente, do conteúdo da perícia, particularizando-se os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do trabalho, adequando-o às regras de formalização e padronização de documentos de natureza apuratória produzidos pelo Exército Brasileiro.



Diante disso depreende-se que para o planejamento e a execução dos trabalhos de uma perícia contábil no âmbito do Exército Brasileiro é primordial o atendimento às NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) e NBC PP 01 (BRASIL, 2015b), observando que o trabalho deve ser realizado por bacharel em Ciências Contábeis, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, que no caso da Força, está representado pelo militar, do Quadro Complementar de Oficiais, com formação em Ciências Contábeis, que segundo o Perfil Profissiográfico do Concludente do Curso de Formação de Oficiais de Ciência Contábeis tem por atuação, dentre algumas áreas, além da tradicional atuação na prática de escrituração contábil a área da perícia contábil.

O laudo, que é a materialização da opinião embasada do perito contador, deverá atender a estrutura recomendada pela NBC TP 01 (BRASIL, 2015a), adequando-o, quando possível, às particularidades da Força.

Quanto a possibilidade de se relacionar de forma objetiva os casos em que se aplica a realização de uma perícia contábil extrajudicial estatal no âmbito do Exército Brasileiro verifica-se, conforme já abordado, que a caracterização da necessidade da perícia origina-se da discriminação e definição de interesses e de controvérsia entre litigantes, sendo requisitada pelas partes ou autoridades.

Será aplicada naqueles casos que a controvérsia versar sobre o patrimônio que, no caso concreto do Exército Brasileiro, envolvem recursos públicos.

No entanto, é diversificada a natureza, a área ou o tema que gera litígio, cuja verdade e convicção foge ao conhecimento das partes, culminando com a necessidade de realização da perícia contábil.

Para tanto, são perícias contábeis, porém de natureza diversa, àquelas ocorridas na área fiscal, econômica, tributária, trabalhista, previdenciária etc., que, por se tratarem de direitos e obrigações com apuração de haveres, causam repercussão no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas.

## 5 CONCLUSÃO

Assim, das análises realizadas nos materiais encontrados da presente pesquisa verifica-se que a atividade de perícia contábil realizada no âmbito do Exército Brasileiro caracteriza-se como perícia contábil extrajudicial, de natureza estatal, pois, em conformidade como a NBC TP 01 (BRASIL, 2015a), é realizada sob o controle de órgão de Estado.

Deve ser um trabalho atribuído a militar, do Quadro Complementar de Oficiais de Ciências Contábeis, com registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade e que detenha conhecimento, em matéria profissional para exercer a tarefa de modo eficaz.

Verificou-se, ainda, que as orientações existentes, no âmbito do Exército Brasileiro, estão resumidas à possibilidade do uso da perícia como instrumento para a apuração e levantamento de informações, conforme observa-se na Portaria nº 008, da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), de 23 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003), que aprova as Normas para a Apuração de Irregularidades Administrativas, e àquelas relacionadas à utilização de pessoal com formação adequada.

Entende-se, ainda, que não há normativos expedidos pelo Exército Brasileiro, com a finalidade de regular o exercício da perícia contábil, percebendo-se, assim, que o encarregado da atividade deve atender as NBC TP 01 (BRASIL, 2015a) e NBC PP 01 (BRASIL, 2015b), adequando-as, desde que observada a possibilidade, às orientações e padronizações de documentos no âmbito do Exército Brasileiro.

Ainda, do estudo realizado depreende-se que muitos são os casos de ações que requerem a perícia contábil, porém, identificar cada caso é uma tarefa que demanda enquadrar o litígio conforme suas características.

Não há hesitação em concluir que objeto da ciência contábil é o patrimônio e logicamente, qualquer demanda que busque esclarecer fatos desta natureza, a perícia será caracterizada como contábil.

Nesse sentido, sugere-se observar as orientações de Magalhães (2001, p. 24), anteriormente abordadas, visando identificar a irregularidade, seja ela

administrativa ou contábil que demande a execução de uma perícia contábil para esclarecimento dos fatos.

Por fim, percebe-se que há uma lacuna, no âmbito do Exército Brasileiro, acerca de uma normatização que busque instruir a atividade de perícia contábil extrajudicial estatal, não somente para facilitar e agilizar os procedimentos, mas também para padronizar o planejamento e a execução dos trabalhos.

## REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

BRASIL. Código de Processo Civil (2015). **Código de Processo Civil: promulgado em 16 de março de 2015**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)> Acesso em: 14 Jul 2016. (a)

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC-TP-01-Perícia Contábil, de 27 de fevereiro de 2015**. Brasília: 2015 (a).

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC-PP-01-Perito Contábil, de 27 de fevereiro de 2015**. Brasília: 2015 (b).

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.161, de 13 fevereiro de 2009**, Brasília: CFC, 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jul. 1967. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)> Acesso em: 02 set 2016. (b)

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)> Acesso em: 02 set 2016. (c)

\_\_\_\_\_. Exército Brasileiro. 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (1ª ICFEx). **Boletim Informativo nº 09**. Rio de Janeiro, RJ, 2012. Disponível em: <<http://www.1icfex.eb.mil.br/binfo/binfo2012/binfoset12.pdf>>. Acesso em: 01 set 2016. (d)

\_\_\_\_\_. Exército Brasileiro. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria nº 008, de 23 de dezembro de 2003.** Aprova as Normas para a Apuração de Irregularidades Administrativas. Boletim do Exército nº 40, Brasília, DF, 26 dez 2003.

\_\_\_\_\_. Exército Brasileiro. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria nº 815, de 28 de setembro 2012.** Aprova as Normas para a Realização de Tomada de Contas Especial. Boletim do Exército nº 52, Brasília, DF, 5 out 2012.

\_\_\_\_\_. Exército Brasileiro. Secretaria de Economia e Finanças. **Portaria nº 015, de 16 de janeiro de 2004.** Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças – R-25. Boletim do Exército nº 05, Brasília, DF, 30 jan 2004. (a)

\_\_\_\_\_. Exército Brasileiro. Secretaria de Economia e Finanças (SEF). **Of nº 160 – Asse Jur – 04 (A1/SEF), Assunto: atividade pericial contábil.** Brasília, DF, 2008.

\_\_\_\_\_. Exército Brasileiro. Secretaria de Economia e Finanças (SEF). **Mensagem no Sistema Integrado de Administração Financeira nº 2004/596178-SEF, Assunto: Solicitação de Perícia Contábil às Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército.** Brasília, DF, 29 jul 2004. (b)

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Comissão de Estudos de Perícia Contábil do CRC-RS (2015). **Perícia contábil: A prova a serviço do judiciário.** Porto Alegre: 2015. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_cartilha\\_pericia\\_contabil.pdf?3e9f43](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cartilha_pericia_contabil.pdf?3e9f43)>. Acesso em: 14 julho 2016.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Centro de Estudos de Pessoal. **Manual de metodologia da pesquisa científica.** Rio de Janeiro: EB/CEP, 2007.

\_\_\_\_\_. **Perfil Profissiográfico do Concludente do Curso de Formação de Oficiais de Ciências Contábeis.** 2007. Disponível em: <[http://www.esfcex.ensino.eb.br/images/site/04\\_colunaesq/curso/perfilprofissio grafico.pdf](http://www.esfcex.ensino.eb.br/images/site/04_colunaesq/curso/perfilprofissio grafico.pdf)>. Acesso em: 01 set 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio: o dicionário da língua portuguesa.** 8 ed. Curitiba: Positivo, 2010.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil: teoria e prática.** 13 ed. Curitiba: Juruá, 2016.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias et al. **Perícia contábil. Uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, Antônio Gomes das. **Curso básico de perícia contábil.** 3 ed. São Paulo: LTr, 2012.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia Contábil. São Paulo: Atlas, 2003.**

PROPOSTA de procedimentos gerais para realização das perícias contábil, farmacêutica, ambiental e veterinária no âmbito do Exército Brasileiro. **Revista Científica da Escola de Formação Complementar do Exército e Colégio Militar de Salvador.** Salvador, n. 1, p. 52-82, semestral. 2005.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil.** 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia contábil.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTANA, Creusa Maria dos Santos. **A PERÍCIA CONTÁBIL E SUA CONTRIBUIÇÃO NA SENTENÇA JUDICIAL: um estudo exploratório.** 1999. 163 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de perícia contábil.** 1 ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.