

IMPUGNAÇÃO DO LAUDO PERICIAL FACE AO DESCUMPRIMENTO DO INCISO III, ART.473, DO CPC

PALAVRAS-CHAVE: - LAUDO – IMPUGNAÇÃO – DESCUMPRIMENTO DO CPC.

I - INTRODUÇÃO

A resolução de casos periciais é uma atividade que exige, antes de tudo, conhecimentos de caráter **técnico e/ou científico, hoje tratados como exigência expressa no Novo Código de Processo Civil (CPC, art. 473, inciso III)**. O legislador ao se reportar ao **laudo pericial**, entre outras exigências, inseriu como regra a aplicação de análise técnica ou científica e a indicação do método utilizado, na elaboração da prova pericial.

A impugnação do Laudo Pericial – face ao descumprimento do INCISO III, ART.473, DO CPC ainda é regra processual pouco discutida nas literaturas periciais contábeis, jurisprudências publicadas e nos eventos de educação profissional contábil, depois da entrada em vigência do NOVO CPC.

Para entendimento e aplicação da regra processual – “... a *indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pelos especialistas da área do conhecimento da qual se originou*(Grifamos)” é necessária a exploração de abordagem do que se possa intitular: “PESQUISA, METODOLOGIA CIENTÍFICA E INVESTIGAÇÃO PERICIAL”.

II - DESENVOLVIMENTO

Antes de entrar no mérito dos conceitos de - PESQUISA, METODOLOGIA CIENTÍFICA E MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO PERICIAL - apresentamos um PLANO DE REFERÊNCIA das abordagens desenvolvidas sobre ditas temáticas.

Quadro 1 – Plano de referencia dos conceitos sobre pesquisa e métodos

PESQUISA, METODOLOGIA CIENTÍFICA E MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO PERICIAL:

- O que é pesquisa.
- O que é metodologia científica.
- Quais os princípios gerais da investigação científica.

O ESTUDO DA PERÍCIA CONTÁBIL, SEU CAMPO DE INVESTIGAÇÃO E RELAÇÕES COM AS CIÊNCIAS SOCIAIS E NATURAIS:

- Campo de estudo da Perícia Contábil.
- Relações da Contabilidade com as ciências Sociais e Naturais.
- Relações da Contabilidade com a Iniciativa Privada e a Gestão Pública.

MÉTODOS QUE PODEM SER APLICADOS COMO AUXÍLIO NA PRODUÇÃO DA PROVA PERICIAL:

- Método de "Análise Comparativa" – exemplo de aplicação para determinar o Valor de Intangíveis.
- Método de "Contabilidade Comparada" – segundo "ZAPPA HOOG".
- Método de "Estudo de Caso" – compartilhado com a "Investigação de Campo".
- Método "Indutivo Axiomático" – segundo "LOPES DE SÁ".
- Os métodos "Indutivo" e "Dedutivo" – como auxílio à "Investigação Pericial".
- "Métodos de Sistemas Matemáticos".

II.1 - Pesquisa, Metodologia Científica e Métodos de Investigação Pericial

Esta abordagem introdutória explora conceitos científicos de pesquisa, de metodologia e princípios de investigação, combinados ao estudo da perícia contábil, dando ênfase aos métodos: - "Análise Comparativa"; - "Contabilidade Comparada"; - "Estudo de Caso"; - "Indutivo Axiomático"; "Indutivo e Dedutivo"; e "Métodos de Sistemas Matemáticos", todos compartilhados com "investigação documental e de campo", segundo autores de renomado conhecimento em pesquisa.

Este estudo analisa caminhos, para solucionar casos de perícias contábeis, focados em processos judiciais, fundamentados em procedimentos metodológicos publicados por autores de reconhecidos conhecimentos.

Como autor, deste ARTIGO, partimos de um contexto sócio-profissional, sobre qual foi selecionada a metodologia, foram definidos a terminologia e os níveis de conhecimento que permitiram expressar conceitos de pesquisa e definir métodos

para orientar o exercício da função pericial. Com o propósito de responder as seguintes questões:

- O que é pesquisa e como é compartilhada com a metodologia e o estudo da perícia contábil?
- Como se aplica investigação científica na atividade pericial contábil?

Ao abordarmos aspectos conceituais sobre pesquisa e metodologia científica e questionarmos o estudo da Contabilidade compartilhado com a Perícia, procuramos delimitá-los em três conceituações básicas e iniciais, a saber:

- *O que é pesquisa;*
- *O que é metodologia científica;*
- *Quais os princípios gerais de investigação científica.*

● O que é pesquisa

O significado deste termo - *ouvido com tanta frequência nas dependências das instituições de ensino de todos os níveis e em muitas outras organizações, e vezes utilizado inadequadamente* - ao que nos parece ainda não está definido. Ensinam Marconi e Lakatos (1982, p. 15) que "[...] os estudiosos ainda não chegaram a um consenso sobre o estudo". Então vejamos:

- Para Rummel, a pesquisa tem dois significados: em sentido amplo, engloba todas as investigações especializadas e completas; em sentido estrito, abrange os vários tipos de estudo e de investigações mais aprofundadas.

- No entendimento de Asti Vera, o significado da palavra pesquisa não parece ser muito claro ou pelo menos não é unívoco; problema que se deverá definir, examinar, avaliar, analisar criteriosamente para depois ser tentada uma solução.

- Ensina Ander-Egg, que a pesquisa é um procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento.

Questionam Marconi e Lakatos (1982, p. 15) "*a pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais*".

A definição publicada na obra WEBSTER'S INTERNACIONAL DICTIONARY, segundo Marconi e Lakatos (1982, p. 15) é de que "*a palavra pesquisa é uma indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de fatos e princípios; uma diligente busca para averiguar algo. Pesquisa não é apenas a procura da verdade; é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos*". **É neste conjunto de conceitos, especialmente, sem deixar de recorrer ao conhecimento de outros autores, que se pode encaixar a perícia contábil.**

Em nossa opinião, pesquisa é algo mais que a "*procura da verdade*", pois verdade nos parece algo muito relativo ao conhecimento de cada pessoa, em cada momento. Quando redigimos este texto pela primeira vez, o achamos verdadeiro, agora ao revisá-lo sentimos necessidade de ajustá-lo às novas situações de um novo período no tempo. Isto nos leva a crer que neste pouco tempo não só nosso referencial de conhecimento mudou, como também houve mudanças na conjuntura social, política, educacional e profissional, onde vivemos, e **é por isso que**

preferimos dizer que em ciências sociais toda "verdade" é relativa ao contexto com o qual cada caso investigado está inserido.

• O que é metodologia científica

Bastaria a metodologia correta para assegurar o êxito de uma pesquisa, ou outros condicionantes a influenciarão? O que é metodologia? Antes de defini-la não seria razoável questionar seus significados com relação ao estudo do método? No magistério de Asti Vera (1973, p. 8-9): "[...] esta palavra pode ser usada com dois significados, e, em ambos os casos, seu sentido tem relação com o estudo do método. Com efeito, há uma disciplina chamada metodologia, que é, na realidade, um ramo da pedagogia, pois se ocupa do estudo dos métodos adequados a transmissão do conhecimento". Neste conceito cabe reflexão: - quando o perito entrega um laudo pericial ao Juízo, ele de fato está transferindo um conhecimento.

Entretanto, reconhecida a afinidade da metodologia com a pedagogia; há uma maneira de entendê-las que nos interessa explorar. É, pois - o estudo crítico do processo de investigação e da prova.

Sobre este ponto de vista Asti Vera (1973, p. 8-9) define a metodologia como a "descrição, análise e avaliação crítica dos métodos de investigações". Afirmamos, então, que - a metodologia, mesmo não sendo a única condição para o êxito de uma pesquisa, constitui-se em condição fundamental e necessária para avaliar os recursos dos métodos aplicáveis à perícia, identificar as limitações, explicitar os pressupostos e os efeitos das suas utilizações.

A metodologia, para ser aplicada, envolve uma exploração sobre o que sejam métodos e técnicas ou pelo menos uma conceituação cujas expressões tenham significado próximo. Leciona Asti Vera (1973, p. 8-9) a existência de uma diferença semântica análoga que os distinguem: - "Pode-se definir método como um procedimento ou um conjunto de procedimentos que servem de instrumento para alcançar os fins de uma investigação"; Enquanto, - "as técnicas seriam recursos auxiliares concorrendo para a mesma finalidade".

O método científico se caracteriza, especialmente, pelo conjunto de variáveis identificadas, a saber: a) ser derivado das ciências físicas e naturais; b) indicar como a pesquisa deve ser conduzida, de modo a diferenciá-lo de conclusões baseadas no senso comum; c) a existência de pessoas e do ambiente tornam difícil manter variáveis constantes; d) o pesquisador deve ter em mente as limitações existentes com relação ao objeto da pesquisa.

A aplicação do método científico observa uma sequência lógica de operacionalização, tal como: a) demonstração do problema estudado; b) definições das hipóteses para serem testadas; c) coleta de dados; d) análise e avaliação; e) conclusões.

O trabalho do processo metodológico é oferecer a compreensão dos métodos e das técnicas que comprovam seu valor na prática da pesquisa, porém não se pode esperar que metodologia por si só assegure o êxito da pesquisa. É necessário entender, sem dúvida, que a metodologia ajuda ao pesquisador a vencer as dificuldades que possam obstacularizar o trabalho de investigação científica.

• Quais os princípios gerais da investigação científica

Os princípios gerais na investigação científica, no entender de *Abramo, in Marconi e Lakatos (1982, p. 16)* são dois, e podem ser assim sintetizados: **[1]** - objetividade e sistematização das informações fragmentadas; **[2]** - indica, ainda, princípios particulares: aqueles que são válidos para a pesquisa, em determinado campo do conhecimento, e os que dependem da natureza especial do objeto da ciência em pauta.

Na obtenção de soluções para problemas coletivos, a pesquisa tem fundamental importância no campo das ciências sociais. O desenvolvimento de um projeto de pesquisa, na proposta de Marconi e Lakatos, compreende os seguintes passos:

- 1º) seleção do tópico ou problema para investigação;
- 2º) definição e diferenciação do problema;
- 3º) levantamento de hipóteses de trabalho;
- 4º) coleta, sistematização e classificação dos dados;
- 5º) análise e interpretação dos dados;
- 6º) relatório do resultado da pesquisa.

Os questionamentos dessas autoras são pela confrontação com os conceitos seguintes: **[a]** - a finalidade da pesquisa, segundo Selitez, é descobrir respostas para questões mediante aplicação de métodos científicos; **[b]** - para Trijudio, o objetivo da pesquisa é tentar conhecer e explicar os fenômenos que ocorrem no mundo existencial; **[c]** - o entendimento de Bunge, é que os objetivos da pesquisa são acumulação e compreenderam os fatos levantados.

II.2 - O estudo da perícia contábil, seu campo de investigação e relações com as ciências naturais

O estudo da Perícia Contábil, como uma especialização da Contabilidade, deve ter como contexto básico: - os **cenários**: social, econômico, político e da educação profissional; - como **base fundamental, especialmente, as normas**: constitucionais, processuais e legais; - **éticas e técnicas**: combinadas às jurisprudências. Pois, é a partir dessa conjuntura e regulamentação que se fixam os seus postulados básicos.

No aspecto científico, segundo Chambers, em "**Accounting, Evaluation and Economic Behavior (1974)**", o estudo da Contabilidade desenvolve-se a partir dos seguintes pressupostos:

- a) definição do campo de estudo;
- b) suas relações com as ciências sociais e naturais;
- c) suas relações com outros campos de atividades;
- d) escolha de seus métodos de estudo.

No estudo específico da Perícia Contábil, faz-se necessário, pelo menos, uma combinação dos passos propostos por Marconi e Lakatos, combinados, aos pressupostos levantados por Chambers, focados no contexto: - social, econômico e político; - formação profissional e orientação ética; - regulamentação legal e técnica.

• Campo de estudo da Perícia Contábil

O pressuposto básico para dimensionar um campo de estudo é a identificação e a localização do objeto a ser estudado. Por exemplo, se a Química estuda a matéria é porque nela se encontra seu objeto de investigação. Da mesma forma a Contabilidade estuda o patrimônio no universo da entidade, porque é no patrimônio que está seu objeto de investigação e na entidade seu campo de estudo. **No campo específico do estudo da Perícia Contábil o objeto de estudo é a elucidação de dúvidas sobre a prova de um fato (ou de alguns fatos) que por gerar conflito de interesses transformou-se em processo judicial.**

É claro que a entidade situa sua fronteira em um espaço dimensionado pelas influências conjunturais em que se encontra. Neste caso o campo de estudo ou universo de investigação da Perícia Contábil se amplia ao nível da observação do pesquisador, o **perito**, que tem como fatores condicionantes o seu próprio quadro de referência do conhecimento.

A interdisciplinariedade entre as diversas ciências não elimina a possibilidade das classificações científicas, especialmente no caso das Ciências Sociais Aplicadas, como é o caso da Contabilidade. Um mesmo campo de estudo pode ser utilizado por várias ciências. A Contabilidade tem seu campo de estudo que é a entidade, porém, **na Perícia Contábil o campo de investigação nasce no interesse do Sistema Judiciário ou em outros sistemas organizacionais.**

• Relações da Contabilidade com as ciências “Sociais” e “Naturais”

A Contabilidade, como conjunto de conhecimentos do homem, alcança relação com as demais ciências sociais, vejamos: os seus postulados básicos se originam e se modificam a partir das mudanças dos meios: - social, - econômico, - jurídico, - educacional, - cultural e político, daí a sua estreita relação com a Sociologia, com a Economia, com o Direito, com a Educação Profissional e também com a Gestão Empresarial e Governamental.

A teoria contábil, como as teorias das demais ciências, foi gerada a partir da ruptura de pensamentos sedimentados. Partiu do estudo do objeto "em si", passou pelo "objeto real", dimensionado pela ótica de uma determinada época e rompeu com as doutrinas antigas da escola europeia, provocando corte epistemológico pelo surgimento dos desenvolvimentos teóricos que vieram predizer suas práticas.

Esse rompimento se deu a partir de mudanças comportamentais, geradas pela necessidade de informações aos investidores. Na Contabilidade até o século XIX era adotada a Teoria do Proprietário. **Desde o início deste século, alguns pesquisadores do pensamento contábil começaram a pensar a Contabilidade de maneira totalmente diferente, em que passaram a desenvolver estudos no sentido de trazer a luz da ciência social, uma teoria contábil baseada na entidade, ou seja, um empreendimento com personalidade jurídica, econômica e social própria.**

A prática contábil se exerce através princípios básicos, buscando auxílio na gramática quando a escreve, na matemática quando quantifica, na estatística quando a analisa ou programa, na economia quando avalia o bem econômico, e, no direito quando aplica a norma jurídica. O fato da Contabilidade operacionalizar-se com auxílio

de outras ciências, nada impede que seus estudos a façam teorizada, procure e encontre o desenvolvimento de seu próprio campo de conhecimento.

Uma contribuição que se pode dizer moderna, relevante, e atualizadíssima é o enfoque de Chambers, na introdução do livro "**Accounting, Evaluation and Economic Behavior, (1974)**" no qual aborda dois métodos aos quais dá as seguintes denominações: "**Método da Crítica**" e "**Método da Construção**".

Ao reportar-se ao campo do conhecimento especializado defende ser conquista da classificação e divisão das ciências, quando afirma: "[...] *contribui para a especialização da pesquisa (do inquérito) e assim, grandemente para o conhecimento específico*". Chambers (1974, p. 6).

Nesta exploratória Chambers (1974, p. 7-8) questiona: "*Por que estudar contabilidade? Não estamos preocupados aqui com as razões por que pessoas podem estudar para ser proficientes no desempenho das tarefas de contabilidade geral. Estamos preocupados com as razões por que estas tarefas existem e o por que das operações específicas: - quais são ou podem ser transferidas; - o que são e quais poderiam ou não poderia ser suplantadas para outros. Por que deveria a contabilidade ser estudada por estes caminhos? As razões são ou não de origem diferente das quais podem ser dadas para o estudo de algumas partes do ambiente ou comportamento do homem*". Eis, então, uma síntese de cada método, apresentado por Chambers.

Esses métodos nos parecem recomendáveis ao estudo da Contabilidade, com **foco adequado à Perícia, porque questionam, especialmente, seus aspectos normativos e pragmáticos**, a partir de pontos de vista críticos sobre a teoria e as normas jurídicas e técnicas.

Método da Crítica – Quanto a este método, recomenda-se seu uso para proporcionar maior grau de confiança ou desconfiança sobre as normas examinadas. O propósito desta recomendação é verificar a consistência e a aceitação da aplicabilidade em cada caso.

No magistério de Chambers (1974, p. 6), as normas existentes são o produto de um ambiente particular, um lugar específico, um intervalo de tempo, um tipo específico de entidade, um estágio específico do conhecimento, um contexto específico de crença.

Deste magistério, pressupõe-se, que as normas do presente são um reflexo dos fatores (ambiente, prática, tempo, entidade, conhecimento) condicionados pela utilização das normas do passado. Entretanto, esse fenômeno não se repetirá, necessariamente, em situações futuras.

Ocorrendo tal condição de mudança, novas normas poderão ser produzidas como instrumento de adequação no novo meio. Assim, recomendam-se determinadas cautelas, exemplifica Chambers (1974, p. 6) "*Ainda que se conhecessem todas as normas empregadas em todos os lugares, tempos, entidades e estágios do conhecimento no passado, nenhum julgamento a respeito delas pode ser considerado conclusivo para o futuro*".

O método da crítica defende a ideia da livre imaginação para uma nova produção de ideias ainda não experimentadas, é claro, sujeitas também à crítica

futura. Ensina Chambers (1974, p. 6): "Cada nova norma ou prática que provenha de seus relatos, ou a qual é novamente provada depois de tal investigação, exigirá nova investigação".

Método da Construção - O outro método apresentado por Chambers, o qual chamou de "Método da Construção" é o estudo iniciado pela indagação de um meio desconhecido, quando afirma: "Este método começou com a observação de uma classe de objetos, eventos, ou operações, possuindo algumas similaridades e distribuindo alguns caminhos preferenciais do universo da experiência".

A partir da investigação deste mundo desconhecido, faz inferências, através das quais cria as premissas para a obtenção de um protótipo, para Chambers (1974, p. 9-10): "Estes procedimentos são a vasta dimensão identificável com o caminho no qual, pensando, o homem, ordinariamente, resolve seus problemas. Todo modelo protótipo é construído numa expressão deste processo".

Levantada hipótese de ser a Contabilidade definida como um tipo de sistema, pela relação das afirmações que a especificam, um "modelo sistêmico" (protótipo) é requerido para atender as suas características peculiares. **A identificação destas peculiaridades se dará pela obtenção do conjunto de condições em que se aplicará o processo técnico-científico, ou seja, o desenvolvimento da prática contábil compartilhada com a investigação e documentação dos atos dos gestores.**

Construído o protótipo, como resultado pressuposto da investigação feita ao longo do "Método da Construção", chegamos, afirma o autor, Chambers (1974, p.11): ao início do desenvolvimento teórico. "Esse conjunto de afirmações, todas derivadas de um universo de experiências, constituirão uma estrutura teórica".

Desenvolvida a teoria, será testada na prática. Se a abordagem teórica não explicar a prática, a teoria deverá ser reconstituída até alcançar um pleno grau de satisfação de sua finalidade.

No Brasil a produção autoral já documenta, entre outras, duas grandes fontes de conhecimento: - LOPES DE SÁ, Antônio. **Teoria da Contabilidade (2002)**, e ZAPPA HOOG, Wilson Alberto. **Teoria Pura da Contabilidade – Ciência e Filosofia (2012)**, publicações de elevado valor teórico e científico.

● **Relações da Contabilidade com a Iniciativa Privada e a Gestão Pública**

A necessidade de rápida fluência das informações, nas áreas de produção agroindustrial, comércio e serviços, assim como, a administração pública, buscam através dos seus gestores maior eficiência, que para ser alcançada necessita como meios, também, os **conhecimentos dos conceitos contábeis**. Essa relação surgiu com o aprofundamento do estudo da Contabilidade e da sua interdependência com outras ciências e com os setores produtivo e público, devido à complexidade destes sistemas.

As **doutrinas e teorizações contábeis** produzidas ao longo dos últimos quatro séculos são uma reconhecida contribuição, podendo, entretanto, o seu caráter científico ser questionável, nos moldes da concepção científica ocidental.

O enunciado da Partida Dobrada no século XV por Luca Paccioli pode não caracterizar especialmente, o resultado de um estudo de natureza científica, apenas o resultado de alguns ensaios.

Somente no século XX é que surgiram as primeiras publicações sobre o desenvolvimento da Teoria Contábil em busca do objeto do conhecimento. Isto nos daria condições de afirmar que o estudo científico da Contabilidade é tão recente quanto a sua teorização.

Poder-se-ia atribuir à ruptura do hábito de limitar a Contabilidade a gerar informações no nível de controle para os proprietários, ao interesse pela sua teorização na tentativa de estabelecer princípios gerais para disciplinar a produção das informações aos usuários externos.

Porém, o grande interesse registrado pelo estudo da contabilidade, e já se podendo dizer com um caráter científico, se desenvolveu, numa primeira etapa, após a grande recessão econômica mundial (1929) e, posteriormente, com maior cientificidade após a segunda guerra mundial (1945), principalmente nos momentos em que se alavancara a restauração da economia em muitos países, especialmente nos Estados Unidos, oportunidade em que várias instituições foram se formando e produzindo publicações sobre as teorias contábeis.

A provável concretização do estudo científico da Contabilidade teria como destacável marco de referência os estudos publicados por Richard Matessich em 1964, Raymund Charbers em 1966 e Lowis Goldberg em 1967, entre outros. *Reiteramos: No Brasil a produção autoral já documenta, entre outras, duas grandes fontes de conhecimento: - LOPES DE SÁ, Antônio. Teoria da Contabilidade (2002), e ZAPPA HOOG, Wilson Alberto. Teoria Pura da Contabilidade – Ciência e Filosofia (2012), publicações de elevado valor teórico e científico.*

II.3 – Métodos que podem ser aplicados como auxílio na “Produção da Prova Pericial”

Muitos são os métodos que podem ser aplicados como auxílio ao perito no trabalho de produção da prova pericial, especialmente aqueles que já estão em uso no campo das ciências sociais aplicadas, assim estamos elencado o conjunto que mais nos parece útil ao trabalho pericial. Também, alguns métodos aplicados às ciências exatas podem fazer parte deste elenco:

- Método de “Análise Comparativa” – exemplo de aplicação para determinar o Valor de Intangíveis.
- Método de “Contabilidade Comparada” – segundo “ZAPPA HOOG”.
- Método de “Estudo de Caso” – compartilhado com a “Investigação Documental” e de “Campo”.
- Método “Indutivo Axiomático” – segundo “LOPES DE SÁ”.
- Os métodos “Indutivo” e “Dedutivo” – como auxílio à “Investigação Pericial”
- Métodos de “Sistemas Matemáticos” – aplicáveis em “Cálculos de Amortização” e de “Juros” .

II.3.1 – Método de “Análise Comparativa” – exemplo de aplicação para determinar o “Valor de Intangíveis”

Existem vários esforços metodológicos para mensuração de intangíveis. Entre eles, merece especial atenção, um estudo desenvolvido para determinação do valor do “*capital intelectual*” – esta questão sofreu grande impulso em meados dos anos 90 com trabalho pioneiro desenvolvido pela “Skandia”, empresa sueca do ramo de seguros e serviços financeiros, (relatório de 1994). Experiência relatada por Edvinsson e Malone “in *TERRA, J. Cirineu. Gestão do Conhecimento. São Paulo, Negocio, 2000, p. 165*” em cujo relatório dividem o capital intelectual em 2 grandes grupos: - **capital humano** (não pode ser negociado) e **capital estrutural** (pode ser vendido):

Capital humano – inclui, além da capacidade individual de seus trabalhadores em combinar *conhecimentos e habilidades* para inovar e realizar suas tarefas, os valores da *cultura e filosofia da empresa*;

Capital estrutural – É o que fica na empresa quando os funcionários vão para casa, inclui: - hardware, - software, - bancos de dados, - patentes, - marcas e demais ativos de idêntica natureza.

Nessa mesma linha de pesquisa há outras classificações, p. ex:

Sveiby - o autor do modelo estatístico mostrado adiante, para demonstrar uma prática, divide capital intelectual em 3 componentes:

- 1) competências dos trabalhadores;
- 2) estrutura interna - patentes, conceitos, modelos e sistemas administrativo e de informática;
- 3) estrutura externa – relações com clientes e fornecedores, marcas, reputação e imagem da empresas.

Pensando as classificações do relatório *Skandia* e observando o modelo de *Sveiby* é possível perceber o que pode ser mensurado contabilmente e o que não pode.

A avaliação relativa com dados de múltiplas empresas, parte da hipótese que ativos semelhantes devem ter valores semelhantes. Nesta hipótese buscar-se-ão os valores de mercado das ações de empresas semelhantes. Aplicando este método ou técnica faz-se a **prova por presunção**.

Aplicando o modelo de Sveiby, que é a comparação dos *valores patrimoniais das ações* das empresas segundo os seus balanços com os *valores de mercado das ações* das mesmas empresas, **a diferença encontrada representa os intangíveis, não mensuráveis contabilmente, que compõem o capital intelectual**.

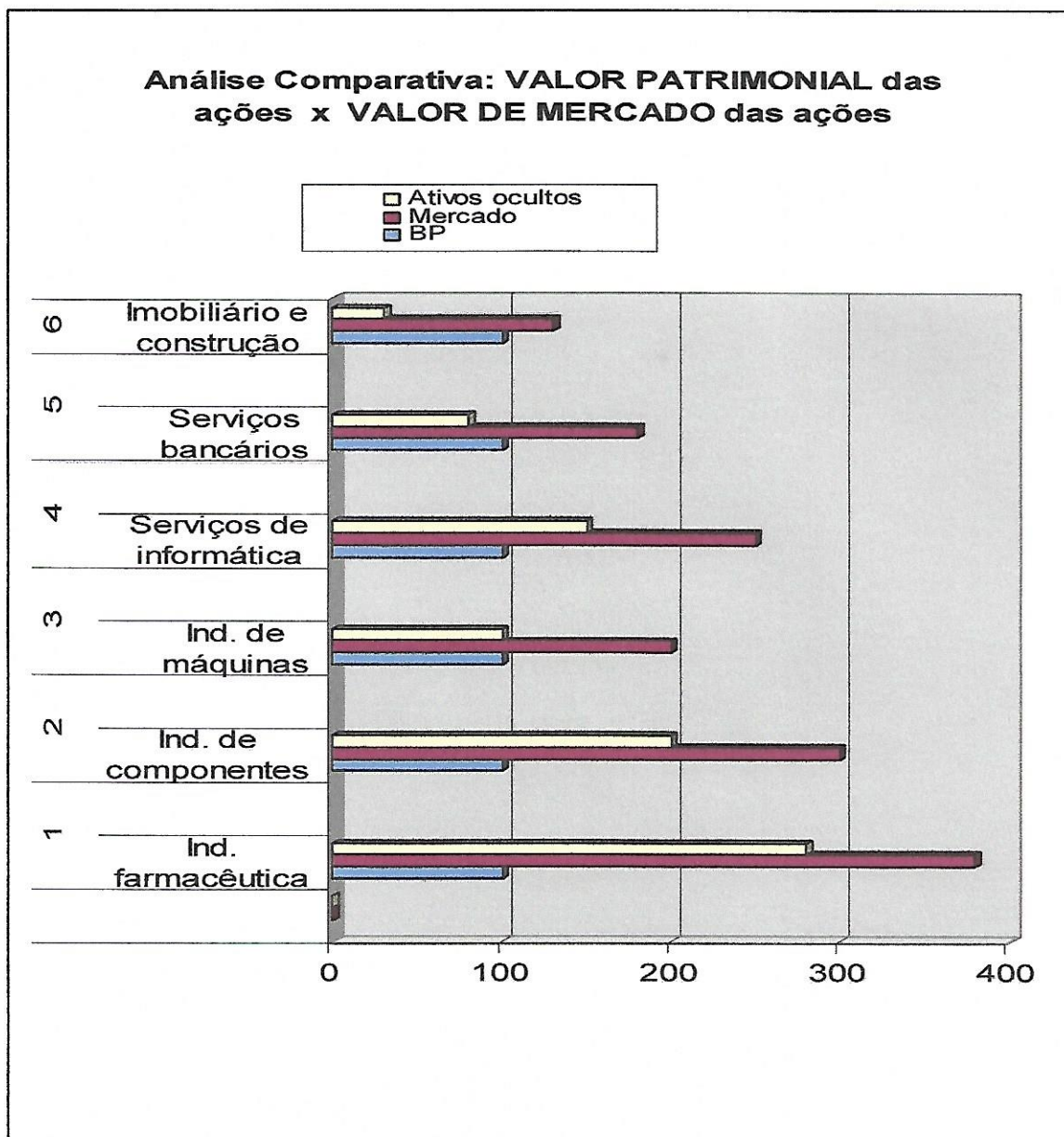
O modelo estatístico, ao qual nos reportamos, é apresentado na Tabela II.3.1 e no gráfico, Figura II.3.1, nas páginas seguintes:

**Tabela II.3.1 - Análise comparativa do
valor PATRIMONIAL das ações comparadas ao valor de MERCADO
das ações**

	Fonte: Balanco Patrimonial (BP)	Fonte: Mercado DE AÇÕES	Diferença: Ativos ocultos <small>(intangíveis)</small>
1 Ind. farmacêutica e serviços de saúde	100	380	280
2 Ind. de componentes eletrônicos	100	300	200
3 Ind. de máquinas	100	200	100
4 Serviços de informática	100	250	150
5 Serviços bancários	100	180	80
6 Imobiliário e construção civil	100	130	30

Fonte: World Index (in Sveiby, 1997), com ajustes

FIGURA II.3.1 – Análise comparativa do valor das ações ou quotas de capital



Fonte: World Index (in Sveiby, 1997), com ajustes.

O exemplo aqui apresentado é de cunho científico, com a aplicação de modelo comparativo para as empresas limitadas, cujo capital é formado por quotas, estas não divulgam seus valores no mercado. Um método que pode ser aplicado com eficácia para a utilização do Modelo de Sveiby nas limitadas é a “Análise Comparativa”, selecionando-se o ramo de atividade, que mais se assemelha, entre os 6 (seis) itens demonstrados, com ramo de atividade da sociedade limitada, objeto da perícia. In MAGALHÃES ADF. *Perícia Contábil – Uma Abordagem Teórica, Ética, Legal, Processual e Operacional*. São Paulo: GEN/Atlas, 2018, p. 33-36.

II.3.2 - Método de “Contabilidade Comparada” – segundo “ZAPPA HOOG”

“CONTABILIDADE COMPARADA – comparação com o que se faz em outros países, ou com as normas internacionais de contabilidade. É método de pesquisa para, diante de uma lacuna na política contábil nacional, emitir uma posição, laudo ou parecer sobre fatos que requerem uma posição científica. E tem por objetivo descobrir os elementos comuns das concepções mediante a confrontação dos sistemas contábeis relacionados entre si. A contabilidade comparada implica um método para o estudo do direito contábil nacional, que consiste na observação repetida dos fenômenos quando produzidos em meios diferentes e em condições distintas, assim se estabelece via analogia as semelhanças e as diferenças. Este método é muito difundido na Comunidade Europeia, notadamente para fins de doutrina com o objetivo de estudar o cotejo das diversas políticas contábeis. Este método de pesquisa não está restrito a comparar apenas as normas jurídicas e contábeis positivadas, mas também, a doutrina, e, quando possível, a jurisprudência.” - HOOG, Wilson Aberto Zappa. *Moderno Dicionário Contábil*. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

II.3.3 – O método de “Estudo de Caso” compartilhado com “Investigação Documental” e de “Campo”, aplicados à perícia contábil

A Perícia Contábil, por excelência, é praticada tendo como universo um **caso específico**. Estudo de caso, na opinião de Gil (1996, p. 178) “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos considerados”. Cada caso de **investigação pericial** exige um campo definido de conhecimento e uma ação por parte do pesquisador, o perito. Assim, compartilhando-se o **estudo de caso com a investigação documental e de campo**, definida por Nérici (1973, p. 129-130), como: “[...] àquela que vai buscar dados, não tanto em livros, mas junto a determinado campo empresarial/social, de determinada situação, [...], por meio de entrevistas ou questionários. É a pesquisa que vai às fontes de um fato, através do testemunho de pessoas, para melhor notá-lo, senti-lo e observá-lo”, **temos um conjunto de orientações científicas que permitirão, com segurança produzir a prova pericial**. In MAGALHÃES ADF. *Perícia Contábil – Uma Abordagem Teórica, Ética, Legal, Processual e Operacional*. São Paulo: GENAtlas, 2018, p. 31.

II.4.4 - Método “Indutivo Axiomático” – segundo “LOPES DE SÁ”

“MÉTODO INDUTIVO AXIOMÁTICO – este método toma por diretriz o paradigma de um axioma, ou seja, uma verdade reconhecida, sem afastar a semântica. É um brocardo que gera teorias e teoremas, e compreende os seguintes passos ou ações: observar o fenômeno; analisá-lo, estudando as suas relações lógicas essenciais de necessidade, finalidade, meios patrimoniais, função ou utilização; mensurá-la adequadamente para conhecer a sua dimensão realista em relação à causa, efeito, tempo, espaço, qualidade e quantidade; conhecer as circunstâncias que geraram o fenômeno, em relação ao mundo social e todo o seu complexo de atos econômicos, políticos, jurídicos, ecológicos, tecnológicos e científicos; buscar a relação constante e todos esses elementos por uma comparação racional, e, por fim, compará-lo com os estados da eficácia.” In HOOG, Parafraseado de: Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, em *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

II.3.5 - Os métodos “Indutivo” e “Dedutivo” – como auxílio à “Investigação Pericial”

Os métodos **indutivo** e **dedutivo** fazem caminho oposto: Enquanto o método indutivo parte de casos específicos para tentar chegar a um universo [o que, muitas vezes, leva a uma generalização indevida], o método dedutivo parte da análise do universo para então compreender os casos específicos. Comparando os conceitos nos próximos textos, essas diferenças ficam bastante claras.

Dois exemplos servem para ilustrar as diferenças entre argumentos: **indutivos** e **dedutivos**.

Indutivo:

Premissas: Todos os HUMANOS observados tinham um coração.

Conclusão: Logo, todos os HUMANOS têm um coração.

PARTICULAR → Indução → UNIVERSO

Dedutivo:

Premissa: [1] Todo mamífero tem um coração; [2] Se todos os HUMANOS são mamíferos. *Conclusão:* Logo, todos os HUMANOS têm um coração.

UNIVERSO → Dedução → PARTICULAR

Figura II.3.5 – Ilustração dos métodos indutivo e dedutivo

As características básicas que distinguem os argumentos **indutivos** dos **dedutivos** são:

Indutivos: a) Se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão é provavelmente verdadeira, *mas não necessariamente verdadeira*; b) A conclusão encerra informação que não estava, nem implicitamente, nas premissas.

Dedutivos: a) Se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira; b) Toda informação ou conteúdo factual da conclusão já estava, pelo menos implicitamente, nas premissas.

As conclusões sobre indução e dedução, mostram que os dois tipos de argumentos tem formalidades diversas – o **indutivo** tem o desígnio de ampliar o alcance dos conhecimentos; o **dedutivo** tem o propósito de explicar e conteúdo das premissas. Os argumentos **indutivos** admitem diferentes graus de força, dependendo da capacidade das premissas de sustentarem a conclusão. Analisando sob outro enfoque, diríamos que os argumentos **dedutivos** ou estão corretos ou incorretos, ou as premissas sustentam de modo completo a conclusão ou, quando a forma é logicamente incorreta, não a sustentam de forma alguma; portanto, não há graduações intermediárias.

Resumindo, os argumentos **indutivos** aumentam o conteúdo das premissas, com sacrifício da precisão, ao passo que os argumentos **dedutivos** sacrificam a ampliação do conteúdo para atingir a “certeza”. Os exemplos inicialmente apresentados mostram as características e a diferença entre indutivos e dedutivos, mas não expressam sua real importância para a ciência.

II.3.6 – Métodos de “Sistemas Matemáticos” – aplicáveis em “Cálculos de Amortização” e de “Juros”

Cientificamente, são conhecidos 2 (dois) sistemas que podem ser aplicados para cálculos de juros: - “*Sistema de Juros Compostos*”, e - “*Sistema de Juros Simples*”.

Como ampliações metodológicas, existem inúmeras variantes destes sistemas aplicadas nas práticas de amortizações. Pelo menos, 8 (oito) métodos sistematizados estão elencados na literatura pericial, mais resente: “GRAUSS; SM; SAL; SAF; PRICE; SAC; SAM; SACRE”. in (Müller. Cálculos Periciais. Juruá, 2007, pp 148).

Entre os métodos sistematizados mais utilizados são 3 (três): - [a] “**SAF-SISTEMA DE AMORTIZAÇÃO FRANCÊS**”; [b] - “**PRICE-SISTEMA DE AMORTIZAÇÃO PELA TABELA PRICE**”, e [c]- “**GRAUSS-MÉTODO LINEAR PONDERADO DE GRAUSS**”.

[a] No método **SAF** a taxa é efetiva, por isto deve ser encontrado o seu equivalente, a **função exponencial $(1+i)^n$** para um mês é equivalente a **taxa efetiva (i)** para o período “n”. O uso deste sistema implica capitalização mensal para alcançar a taxa do período anual. Exemplificando: $\{(1,0072073)^{12} = 9\%aa\}$, se aplicada mensalmente **com** capitalização.

[b] No método **PRICE** a taxa é nominal, não há porque encontrar equivalente, pois a **taxa anual (it)** dividida por 12 é igual a **taxa mensal (iq)**. O uso deste sistema não implica capitalização mensal para atingir a taxa do período anual. Exemplificando: $(0,75\%am = 9\%aa)$, se aplicada mensalmente **sem** capitalização.

[c] No método “**GRAUSS-MÉTODO LINEAR PONDERADO DE GRAUSS**” utilizam-se juros simples, a formula é fundamentada em progressão aritmética.

Observe-se que os dois métodos, “**SAF**” e “**PRICE**”, propiciarão o mesmo resultado matemático. Isto porque, a **função exponencial** é encontrada **por dentro da taxa nominal**.

O método “**GRAUSS-MÉTODO LINEAR PONDERADO DE GRAUSS**” utiliza juros simples e seu uso não admite capitalização.

Comparando os resultados:

- Utilizando SAF ou PRICE – a soma das parcelas para amortizar será **maior**;
- Utilizando GRAUSS - a soma das parcelas para amortizar será **menor**.

CONCLUSÕES

Dentro da complexa estrutura das ciências sociais aplicadas está a Contabilidade, que trata do conjunto de bens econômicos, como matéria econômico-administrativa, que se integram às entidades face às ações humanas. **A contabilidade desempenha destacada função na sociedade, pois quanto mais aprimorado o contato com os setores produtivos, comerciais e prestadores de serviços, tanto maior será a necessidade de entendimento (conhecimento) dos conceitos e terminologias contábeis.** Especialmente, junto ao Sistema Judiciário onde é auxiliar às decisões ao produzir a prova pericial.

*Autor: Antonio de Deus Farias Magalhães – mestre em Ciências Contábeis/Auditoria pela FGV/RJ; perito registro 0651/CNPC/CFC; autor de vários livros; título de maior circulação **PÉRICIA CONTÁBIL – Casos Praticados**, 8ª ed, GEN/Atlas, 2018; ex-professor da Universidade Estadual de Maringá e da Universidade Federal do Paraná. **Diretor de Sindicância e Disciplina da APEPAR**, com Escritório na rua Baronesa do Serro Azul nº 250, salas 4 e 6, Praia de Leste município de Pontal do Paraná, e-mail: antoniodeus@uol.com.br; acesso: <http://lattes.cnpq.br/6346707005399108>.*