

FACULDADE FIPECAFI

**PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM
CONTROLADORIA E FINANÇAS**

LEONARDO ESTEVES THIAGO

A relevância da perícia contábil na prática das decisões judiciais

SÃO PAULO

2019

Prof. Dr. Welington Rocha

Diretor Presidente

Prof. Dr. Fernando Dal-Ri Murcia

Diretor de Pesquisa

Prof. Mestre João Domiraci Paccez

Diretor Geral de Cursos

Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

Coordenadora do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças

LEONARDO ESTEVES THIAGO

A relevância da perícia contábil na prática das decisões judiciais

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Faculdade FIPECAFI como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria e Finanças.

Orientadora: Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

SÃO PAULO

2019

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio Convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na publicação
Serviço de Biblioteca Faculdade FIPECAFI
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras (FIPECAFI)
Dados fornecidos pelo (a) autor (a)

| | |
|-------|--|
| T422r | <p>Thiago, Leonardo Esteves A relevância da perícia contábil na prática das decisões judiciais. / Leonardo Esteves Thiago. -- São Paulo, 2019. 57 p.: il. col.</p> <p>Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças – Faculdade FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras Orientador: Profa. Dr. ^a Marta Cristina Pelucio Grecco.</p> <p>1. Perícia contábil. 2. Magistrado. 3. Laudo pericial. 4. Teoria da captura I. Profa. Dr. ^a Marta Cristina Pelucio Grecco. II. Título</p> <p>657.45</p> |
|-------|--|

LEONARDO ESTEVES THIAGO

A relevância da perícia contábil na prática das decisões judiciais

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Faculdade FIPECAFI, para a obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria e Finanças.

Aprovado em: ____/____/_____

Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco
Faculdade FIPECAFI
Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

Profa. Dra. Fabiana Lopes da Silva
Faculdade FIPECA

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Divino e Elenita, ao meu irmão, Eduardo, e aos meus familiares.

Agradeço à instituição FIPECAFI por possibilitar finalizar esta etapa. Agradeço a todos os professores desta instituição por compartilhar seus conhecimentos. Agradeço à Fabiola pelo auxílio prestado para resolução de intempéries. Em especial, agradeço à minha orientadora, Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco, e aos membros da banca, Profa. Dra. Fabiana Lopes da Silva e Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias, pelas contribuições a este trabalho.

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi examinar, por meio de análise documental de 371 processos judiciais tributários, a relevância dos trabalhos periciais produzidos por peritos contábeis, no âmbito do poder judiciário. Os resultados dos exames, que consubstanciam a íntegra deste trabalho, foram significantes para elucidar que a perícia contábil foi relevante em 68,46% dos processos analisados, vez que as sentenças proferidas pelos magistrados responsáveis, receptores da informação produzida pela perícia contábil, foram fundamentadas com conclusões periciais trazidas no âmbito da perícia contábil. Este achado presta para confirmar o quão relevante é a perícia contábil sob ótica dos tomadores de decisão. Sob outra ótica, a perícia contábil não teve nenhuma relevância, como forma de fundamentação da sentença proferida pelo magistrado, em 31,54% dos processos, sendo as possíveis explicações a captura, por uma das partes, do magistrado, de acordo com a Teoria da Captura, a falta de qualidade do trabalho pericial ou mesmo a tentativa do magistrado para evitar que a parte alegue nulidade por cerceamento de defesa. Este trabalho também colimou a verificação de variáveis que indicassem o interesse do magistrado na perícia contábil. Os dados foram tratados e analisados com a utilização da regressão logística binária, através do programa Gretl. Foram realizados 3 testes, sendo, o primeiro, com as informações do despacho saneador, as manifestações das partes, esclarecimentos do perito contábil e o tempo até a sentença. Os resultados do primeiro teste ilustram que a (i) delimitação do escopo pericial tinha significância de 5% para explicar, naquela amostra, que os magistrados que delimitaram o escopo pericial se utilizaram com maior frequência dos trabalhos periciais como forma de responder às dúvidas que demandassem a prova técnica; (ii) o menor tempo entre a entrega do laudo pericial e a sentença proferida pelo magistrado também indicaram influência positiva para que os trabalhos periciais fossem utilizados como fundamento da sentença. O segundo teste, com as varas em que tramitaram os processos judiciais. Os resultados do segundo teste indicaram que há tendência de que as varas “FD”, “FG” e “FM” não considerem a perícia contábil relevante, vez que as sentenças proferidas não são fundamentadas com as conclusões periciais. Neste caso, este trabalho contribui com a Teoria da Captura no sentido de confirmar que há circunstâncias em que as alegações e argumentos das partes no processo têm maior relevância para firmar o convencimento do magistrado do que as constatações periciais, o que enseja que o magistrado pode ter sido capturado no decorrer do processo. Diferentemente dos magistrados da vara “FJ” que ordinariamente deferem a perícia contábil e se utilizam das conclusões periciais para fundamentação de suas decisões. O terceiro teste foi realizado com os magistrados que proferiram as sentenças. Os resultados do terceiro teste indicaram que há magistrados que sempre deferem a perícia contábil com o objetivo de fundamentar sua sentença, o que culmina no entendimento de que a perícia contábil será deferida sempre para firmar o convencimento do magistrado. Também se constatou que há magistrados que não se utilizam das conclusões periciais, deferindo a perícia contábil por motivos diversos da necessidade, o que torna a perícia contábil não relevante para estes magistrados, o que também contribui com a Teoria da Captura, no sentido de reforçar que tanto varas quanto magistrados em específico podem ser influenciados, e capturados, considerando a amostra analisada, pelas argumentações e alegações das partes do que por elementos fáticos trazidos pela perícia contábil. Por fim, também importa ressaltar que os achados deste trabalho contribuem com (i) a profissão de perito contador, vez que demonstrada a relevância do seu trabalho; (ii) os contribuintes requerentes da prova pericial, vez que quando demonstram o seu direito, apresentando os documentos necessários para o bom andamento da perícia contábil, a probabilidade de ter um resultado positivo na demanda aumenta; e (iii) os advogados das partes, vez que constatado que há magistrados que tendem a não se utilizar dos trabalhos periciais, é necessário adequar a estratégia de defesa, inclusive, considerando o custo financeiro do processo.

Palavras-chave: Perícia contábil. Magistrado. Laudo Pericial. Teoria da Captura.

ABSTRACT

In this paper, it was examined, through a documental analysis of 371 tax lawsuits, the relevance of the works produced by accounting experts, within the scope of the judiciary. The results of the examinations, which constitute the whole of this study, were significant to elucidate that the forensic accounting was relevant in 68.46% of the analyzed processes, since the judgments handed down by the responsible magistrates, recipients of the information produced by the accounting expert, were substantiated with expert conclusions drawn in the scope of forensic accounting. This finding helps to confirm how relevant the forensic accounting is from the point of view of the judges. From another point of view, the accounting expert had no relevance, as a form of justification of the sentence pronounced by the magistrate, in 31.54% of the cases, being the possible explanations the capture, by one of the parties, of the magistrate, according to the Capture Theory, the lack of quality of the expert's work or even the magistrate's attempt to prevent the party to plead nullity by defense restraint. This work also collated the verification of variables that indicate the magistrate's interest in forensic accounting. The data were processed and analyzed using binary logistic regression through the Gretl program. Three tests were carried out, the first being the information from the sanitation dispatch, the parties' statements, the accounting expert explanations and the time until the sentence. The results of this work illustrate that the (i) delimitation of the expert scope had significance of 5% to explain, in that sample, that the magistrates who delimited the expert scope were used with more frequency of the expert work as a way of answering the doubts that demand the technical test; (ii) the shorter time between the delivery of the accounting expert report and the decision pronounced by the magistrate also indicated a positive influence so that the expert work was used as the basis of the sentence. The second test, with the court in which they processed the lawsuits. The results of the second test indicated that there is a tendency for the "FD", "FG" and "FM" court not to consider the relevant forensic accounting, since the sentences handed down are not based on the expert conclusions. In this case, this work contributes with the Capture Theory in order to confirm that there are circumstances in which the allegations and arguments of the parties in the process are more relevant to establish the conviction of the magistrate than the expert findings, which means that the magistrate may have been caught in the course of the process. Unlike the magistrates of the "FJ" court who ordinarily defer the forensic accounting and use the expert conclusions to justify their decisions. The third test was conducted with the magistrates who delivered the sentences. The results of the third test indicated that there are magistrates who always defer the forensic accounting with the purpose of substantiating their sentence, which culminates in the understanding that the forensic accounting will always be deferred to establish the conviction of the magistrate. It was also found that there are magistrates who do not use the expert conclusions, deferring the forensic accounting for reasons other than necessity, which makes the forensic accounting not relevant for these magistrates, which also contributes to the Capture Theory, in order to strengthen that both courts and magistrates in specific can be influenced, and captured, considering the sample analyzed, by the arguments and allegations of the parties than by factual elements brought by the forensic accounting. Finally, it is also important to emphasize that the findings of this work contribute to (i) the profession of accounting expert, once demonstrated the relevance of his work; (ii) the taxpayers requesting the expert evidence, since when it demonstrates its right, presenting the documents necessary for the proper progress of the accounting, the probability of having a positive result increases; (iii) the lawyers of the parties, once it has been established that there are magistrates who tend not to use the expert's work, it is necessary to adjust the defense strategy and also considering the financial cost of the process.

Keywords: Forensic Accounting. Magistrate. Accounting Expert Report. Capture Theory.

Sumário

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 1.1 Questão de Pesquisa | 14 |
| 1.2 Objetivo Geral | 14 |
| 1.3 Objetivos Específicos..... | 14 |
| 1.4 Justificativas e Contribuições..... | 15 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 17 |
| 2.1 A Perícia Contábil | 17 |
| 2.1.1 O despacho saneador, o deferimento da perícia e a nomeação do perito judicial | 18 |
| 2.1.2 O Perito Contábil..... | 18 |
| 2.1.3 O Assistente Técnico..... | 19 |
| 2.1.4 O Laudo pericial | 20 |
| 2.2 Teoria da Regulação | 22 |
| 2.2.1 Teoria da Captura e Teoria da Regulação Econômica..... | 22 |
| 3 Procedimentos Metodológicos..... | 25 |
| 3.1 Tipologia da Pesquisa, População, Amostra e Procedimento de tratamento de dados..... | 25 |
| 3.2 O Método de Análise de Conteúdo..... | 25 |
| 3.2.1 Etapas da Análise de Conteúdo..... | 26 |
| 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS | 29 |
| 4.1 Perfil da amostra | 29 |
| 4.2 Exame dos dados gerais dos processos..... | 29 |
| 4.3 Exame das sentenças judiciais | 31 |
| 4.3.1 Aplicação da análise de conteúdo | 31 |
| 4.3.2 Avaliação das decisões judiciais para definição da relevância da perícia contábil | 34 |
| 4.4 Análise descritiva e estatística das variáveis que ensejam a relevância da perícia judicial | 35 |
| 4.4.1 Despacho saneador..... | 35 |
| 4.4.2 Manifestação das partes em relação ao laudo pericial e esclarecimentos periciais..... | 37 |
| 4.4.3 Lapso temporal até o proferimento da sentença..... | 38 |
| 4.4.4 Análise estatística e descritiva dos dados extraídos dos despachos saneadores, manifestações das partes, esclarecimentos periciais e lapso temporal até a sentença | 39 |
| 4.4.5 Análise estatística e descritiva das decisões proferidas por vara em que tramitou o processo..... | 42 |

| | |
|---|-----------|
| 4.4.6 Análise estatística e descritiva das sentenças proferidas por magistrado..... | 46 |
| 5 CONCLUSÃO | 51 |
| REFERÊNCIAS | 55 |

1 INTRODUÇÃO

A Perícia Contábil é o instrumento pelo qual um contador, enquanto perito, manifesta seu conhecimento em forma de opinião fundamentada dos fatos para contribuir com uma discussão. No campo do Direito, a perícia contábil poderá ser utilizada como meio de investigação e averiguação para funcionar como instrumento de prova de um processo, visando contribuir com Poder Judiciário no sentido de dar melhor e mais justa resolução aos casos.

A previsão legal da perícia como instrumento de prova está disposta nos artigos 464 a 480, da Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil - CPC), que determina que o magistrado nomeará um perito especializado para esclarecer suas dúvidas relacionadas à matéria que exigir conhecimento técnico específico. O resultado dos trabalhos periciais será consubstanciado em um laudo pericial, que é o documento que materializa a prova pericial carregada aos autos, sendo apreciada pelas partes e pelo magistrado competente. Cestare, Peleias & Ornelas (2007) destacam que a elaboração e o encaminhamento do laudo devem estar adstritos a um conjunto de regras, verificadas na doutrina, nas obras sobre perícia contábil e em normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Nesta toada, é importante ressaltar que o perito nomeado não será o único técnico a emitir opinião nos autos do processo, há, ainda, de forma a analisar os trabalhos periciais realizados peritos judiciais nomeados, o perito contador assistente, que será indicado pelas partes litigantes nos autos do processo, em tempo oportuno, ou seja, logo após o deferimento da perícia e nomeação do perito.

Gorrão (2014) explica que, no Poder Judiciário, o profissional contador, atuante como assistente, é indicado por uma das partes e a assessora na estratégia da prova pericial contábil, sendo o seu trabalho materializado no Parecer Pericial Contábil sobre o Laudo Pericial Contábil, de lavra do perito contador nomeado pelo juiz. Ademais, Peleias, Ornelas, Gorrão & Weffort (2017) destacam que a função pericial é exercida por contadores e, em especial, os assistentes técnicos, quando contratados por indicação dos advogados das partes em litígio, precisam prestar o apoio necessário para melhor compreensão das questões técnico-contábeis presentes nas demandas judiciais.

Desta forma, aclara-se a importância da prova pericial, elaborada por profissional contador, no âmbito dos processos judiciais, principalmente, para o magistrado, receptor da informação, que deve transmitir de maneira clara os fatos analisados, e deverá tomar a sua decisão.

As partes produzem provas no âmbito dos processos, que têm o objetivo de delinear o entendimento dos julgadores para que suas decisões sejam fundamentadas em seu favor, sendo juntadas nas peças do processo pelos advogados patronos das partes.

A prova técnica pericial será elaborada por um perito, especificamente o perito-contador, que será nomeado pelo competente juiz, ao sanear o feito e deferir a perícia requerida pelas partes, de forma a superar as dúvidas quanto à documentação juntada, metodologias adotadas em matérias técnicas que fogem da competência do juiz e de constatações de fatos. Ao mesmo tempo, outros contadores deverão ser indicados pelas partes para auxiliarem o perito judicial e o seu contratante, sendo o perito-contador assistente, ou, simplesmente, o assistente técnico.

O perito contador para cumprir o papel ao qual foi nomeado deve se valer do seu conhecimento técnico em diversas matérias, a fim de analisar os documentos disponibilizados nos autos, de entender a necessidade do requerimento de disponibilização de outros que, por ventura, sejam necessários para o bom andamento da fase pericial.

O resultado dos trabalhos periciais será consolidado no laudo pericial contábil, que será um instrumento de prova arrolado ao processo, que poderá, ou não, ser uma útil ferramenta para a tomada de decisão do magistrado e resolução do caso.

A utilização ou não dos trabalhos periciais dependerá do convencimento do magistrado. Zannon, Peleias, Weffort & Couto (2018), que pesquisaram a percepção de juízes sobre a atuação do perito contador assistente, destacam que para se pensar em eficiência e efetividade no judiciário, há necessidade de atualizar o princípio do livre convencimento motivado para o que seria simplesmente o convencimento motivado, em que o magistrado vincula suas razões da formação de convencimento para justificar seu julgamento. Daí se mostra a relevância da atuação incisiva do assistente técnico, que deve elaborar provas técnicas e científicas, fundamentadas em informações e documentos, de modo a proporcionar o convencimento motivado do magistrado.

Santana (1999) explorou a situação aqui enfrentada, sendo que verificou que 52% dos laudos periciais foram relevantes para a sentença judicial, 32% menos relevantes e 16% não tiveram qualquer relevância, o que poderia significar que as informações trazidas à baila poderiam não ser suficientes para satisfazer a necessidade primária de seu usuário, o magistrado.

Na mesma linha, Silva (2017) examinou peças de 12 processos cíveis da comarca de São Paulo, em que constatou que 11 das 12 sentenças analisadas (93% do total) tiveram menção dos resultados dos trabalhos periciais realizados, o que elucidou que o uso dos laudos contribuiu na formação de convencimento dos magistrados ao fundamentarem suas decisões.

Sob o ponto de vista teórico, Bregman (2006) argumenta que, na teoria econômica, há uma relação entre reguladores e grupos de interesses. Os reguladores, neste caso, são agentes com o poder regulador promovido pelo governo. Nesse sentido, em razão da Teoria da Captura, os tribunais e os magistrados, que representam o Poder Judiciário como um todo, desfrutam de autonomia para julgar e firmar seu convencimento, sendo agentes que têm preferências e podem ser “capturados” por grupos de interesse que tentam influenciar a decisão deste regulador a seu favor.

Por fim, o que aqui se indaga é se os resultados das análises periciais estão efetivamente sendo utilizados pelos julgadores, receptores da informação, na sua tomada de decisão, no que tange aos trabalhos periciais realizados pelos peritos judiciais.

1.1 Questão de Pesquisa

Diante da situação problema apresentada, e através da análise de processos judiciais tributários em que há necessidade do trabalho pericial, o presente trabalho colima, de acordo com o arcabouço teórico da perícia contábil, investigar os efeitos no âmbito judicial da prova pericial produzida por um terceiro, alheio à lide, materializada em seu laudo pericial contábil. Destarte, o que se busca é obter a resposta para a seguinte questão de pesquisa:

Qual a relevância da perícia contábil nas decisões judiciais sob a ótica dos tomadores de decisão?

1.2 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente trabalho é identificar e examinar a relevância dos trabalhos periciais nas demandas judiciais, a fim de verificar sua utilidade na fundamentação das decisões proferidas em uma demanda, além de verificar se o escopo do trabalho pericial está bem delimitado.

1.3 Objetivos Específicos

A perícia judicial deve estar pautada pelo ponto de vista estritamente técnico, não há espaço para elucubrações e desvios de função, no sentido de julgar o mérito das causas. O profissional, enquanto perito judicial, deve auxiliar magistrados e árbitros a solucionarem as dúvidas que,

comumente, recaem sobre vasta seara documental ou sobre especificidades as quais fogem à competência de conhecimento dos julgadores. Nestes termos, os objetivos específicos deste estudo são:

- (i) Verificar se despacho saneador proferido pelo magistrado delimitou questões de fato e de direito, definiu o escopo pericial e elaborou quesitos;
- (ii) Identificar, na visão dos magistrados, através das decisões proferidas, quais são suas percepções sobre os trabalhos periciais realizados;
- (iii) Analisar se as sentenças proferidas pelos magistrados estão fundamentadas com as conclusões factuais trazidas pelo laudo pericial;
- (iv) Averiguar como as circunstâncias presentes na tramitação do processo podem indicar os motivos para a relevância da perícia judicial; e
- (v) Analisar a tendência dos magistrados em adotar os trabalhos periciais como forma de firmar seu convencimento, bem como fundamentar sua sentença, à luz da Teoria da Captura.

1.4 Justificativas e Contribuições

A perícia tem como objetivo o auxílio técnico/científico nas matérias em que o magistrado não tiver conhecimento técnico para que se decida sem a opinião de um técnico.

Gorrão (2014) destaca que a literatura ainda vincula maciçamente a perícia contábil à esfera judicial e ao papel do perito judicial. Entretanto, as normas contábeis não apresentam um cenário de que a perícia contábil estaria adstrita à esfera judicial, tampouco a atuação profissional dos contadores na área pericial está limitada à função de perito nomeado pelo juiz, embora ainda seja escassa a literatura sobre o perito contador assistente ou sobre o perito contador em perícias extrajudiciais.

Sendo a prova técnica importante para o bom deslinde da causa, é importante que o perito judicial entenda o trabalho que deve ser feito, de acordo com o que foi exposto por ambas as partes, visando melhor fomentar a informação prestada aos julgadores, sendo vedada possíveis elucubrações, tergiversações ou desvios de função, com o intuito de dar interpretações extensas sobre matéria que não cabe ao perito judicial.

O estudo se faz necessário para que se investigue, do ponto de vista do técnico, se os peritos nomeados estão agindo de forma a respeitar os limites impostos pelos magistrados, ou quando não imposto, respeitando o limite estritamente técnico das causas, evitando a emissão de opinião sobre a matéria de mérito da lide.

O trabalho pode contribuir para uma análise mais profunda do trabalho pericial e do campo de estudo da perícia como um todo, pois o trabalho é importante para o sistema judicial, para o Erário, para os contribuintes e para os litigantes, vez que as causas podem envolver valores milionários.

Por fim, espera-se que a pesquisa ajude a explicar o fenômeno das divergências existentes na fase pericial dos processos, bem como se haveria indícios de que varas e magistrados tenderiam a se utilizar dos trabalhos periciais ou se as alegações e argumentações das partes teriam maior poder de influência na decisão do magistrado, ao alcance da Teoria da Captura.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O capítulo colima a apresentação de uma revisão da literatura, que coaduna os papéis de cada agente dentro de uma estrutura de funcionamento, em consonância com o arcabouço teórico, que será estudado e utilizado como ferramenta de pesquisa. Nesta esteira, serão abrangidos os conceitos da perícia contábil como instrumento de prova, dos contadores participantes das demandas litigiosas, como provedores de informação, e das partes interessadas nos resultados periciais.

2.1 A Perícia Contábil

Identificou-se da análise da literatura disponível sobre o assunto poucas pesquisas que efetivamente esclareçam se a perícia contábil, da forma como é feita, apresenta resultados coerentes e conclusivos no sentido de dar o supedâneo necessário às decisões tanto do ponto de vista dos julgadores que decidem as demandas judiciais, quanto pelos patronos das partes, que se utilizam das informações para a sua tomada de decisão.

Em termos gerais, cumpre apenas frisar que a perícia contábil não está restrita ao âmbito do poder judiciário, sendo necessária, também, no âmbito extrajudicial, especificamente, em câmaras arbitrais.

A perícia contábil é fundamentada pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TP 01, que trata e conceitua a perícia como sendo “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”.

Noutro norte, a NBC PP 01 trata das funções do profissional contador que atua em perícias contábeis, conceituado como “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”. Ainda na NBC PP 01 é conceituado o assistente técnico da parte como sendo “contratado e indicado pela parte em perícias contábeis, em processos judiciais e extrajudiciais, inclusive arbitral”.

Gorrão (2014) explica que são considerados “perito-contador” aqueles profissionais que são nomeados pelo magistrado para realizar a perícia judicial, e, no âmbito arbitral, o perito contador será escolhido pelo Tribunal Arbitral para atuar em procedimentos arbitrais, já o perito contador assistente, ou comumente denominado assistente técnico, é aquele contratado e indicado pelas partes para atuar nas perícias contábeis de um processo judicial ou em um procedimento arbitral.

Expostos estes conceitos, este estudo busca a elucidação da relevância dos trabalhos periciais nas demandas judiciais, com o objetivo de averiguar se as constatações periciais servem como base para que se decida uma demanda.

Nesse sentido, alguns estudos foram produzidos de forma a confirmar, ou não, se a perícia contábil estaria alicerçando as decisões das demandas judiciais.

Santana (1999) investigou o efeito do laudo pericial na produção de prova pericial, ao passo que constatou que em 52% dos casos os laudos da amostra apresentaram muita relevância na decisão da lide, enquanto 16% foram desconsiderados pelos juízes em suas sentenças proferidas. Em outro estudo, Caldeira (2000), ao pesquisar o mesmo tema, apurou o mesmo resultado, tendo observado que em 52% dos casos, o laudo pericial foi relevante para o deslinde da lide, e em 16% não houve relevância significativa.

2.1.1 O despacho saneador, o deferimento da perícia e a nomeação do perito judicial

As partes no processo judicial requererão a perícia contábil, de forma que o magistrado competente decidirá ou não a sua pertinência. Decidido que se faz necessária a realização de perícia contábil, as partes, por meio de petição, especificam os documentos que deverão ser examinados e as provas que devam ser produzidas pela perícia oficial.

Assim, inicia o que se conhece como “atos preparatórios” (Santos, 2008), em que o juiz proferirá o despacho saneador que saneará o feito, deferirá a perícia, nomeará o perito judicial, poderá elaborar os próprios quesitos, conhecidos como quesitos do juízo, oportunizará às partes que nomeiem seus assistentes técnicos e elaborem seus quesitos, para serem respondidos pelo perito judicial, postulará o arbitramento dos honorários do perito judicial e a fixará o prazo para a elaboração do laudo pericial.

Santos (2008) também destaca que a fase pericial compreende a realização das diligências necessárias e outros trabalhos que findem na confecção do laudo pericial, e, após a apresentação pelos assistentes técnicos das partes, os pareceres técnicos, com pedido de esclarecimentos, caso o laudo pericial tenha ultrapassado os limites do escopo pericial ou não tenha tratado de matéria necessária para o bom andamento do processo, e, por fim, fortuitamente, a prestação dos esclarecimentos pelo perito judicial e pelos assistentes técnicos das partes, em audiência requerida e deferida pelo magistrado.

Peleias & Ornelas (2013) explicam que o que se espera do magistrado, ao exarar o despacho saneador e deferir a realização de prova pericial contábil, é que sejam fixados os pontos controvertidos. Entretanto, há situações em que o despacho saneador apenas determina a realização da perícia, sem, inclusive, especificar qual a sua natureza. Nestes casos, os autores informam que há duas possibilidades, sendo, a primeira, que a controvérsia tenha sido estabelecida pelas partes, e, a segunda, que a controvérsia não tenha sido estabelecida, apesar de as partes requererem a realização da perícia. Quando isto acontecer, o perito judicial nomeado deve ler as petições das partes e identificar a controvérsia, e, ao fazê-lo, o perito deve apresentar a controvérsia de forma escrita no laudo.

2.1.2 O Perito Contábil

Segundo Santana (1999) a origem do termo perito vem do latim *peritu*, e significa aquele que tem experiência e domínio do conhecimento. Além disso, o termo “expert”, comumente utilizado, provém do inglês que se derivou do francês para expertise, sendo aquele que conhece e entende determinados fatos pelo conhecimento da ciência e da técnica.

Sá (2011) destaca que o perito contábil, enquanto estando na função de perito judicial, precisa manter um conjunto de capacidades e qualidade, dentre elas, estão:

- (i) Legal – que é conferido pelo título de bacharel em Ciências Contábeis e registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC);
- (ii) Profissional – que exige do profissional o conhecimento teórico da contabilidade, conhecimento prático das tecnologias contábeis, experiências em perícias, perspicácia, perseverança, sagacidade, conhecimento de outras ciências afins à Contabilidade e índole criativa e intuitiva;
- (iii) Ética – está estabelecida pelo Código de Ética Profissional do Contador e as Normas do CFC, além de, basicamente, manter uma conduta ilibada com seus colegas, o compromisso com os fatos e a veracidade e o caráter independente, apesar de ressaltar que, “independência”, é discutível; e
- (iv) Moral – que se estriba na virtude das atitudes pessoais do profissional.

Não se pode olvidar que a função de perito, profissional especialista em matéria científica e técnica, é de auxiliar o magistrado em fatos que fogem de sua competência, por envolver matéria além do direito. Assim, o magistrado manifesta a indicação de um assistente em conformidade com a lei, que no caso, o dispositivo é o artigo 156 do CPC:

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 artigos 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.

Por fim, Santana (1999) resume que a prestação de serviços do profissional atuante, direta ou indiretamente, que requer conhecimento técnico e experiência profissional, além do que, sob a visão do Direito, o título de perito quando nomeado pelo juiz e o de assistente técnico quando indicado no processo e contratado pelas partes.

2.1.3 O Assistente Técnico

O assistente técnico desempenhará um papel dentro do processo próximo ao quanto desempenhado pelo perito judicial, desta forma, sua experiência e conhecimento técnico sobre o tema da perícia são essenciais ao assistente técnico.

Santos (1976, p. 345) comentou o antigo CPC, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, em relação aos arts. 421 a 423, que tratavam do perito judicial e do assistente técnico, e explica que os assistentes técnicos nada mais eram do que peritos indicados pelas partes, uma vez que prestavam compromisso e podiam se utilizar de todos os meios necessários para o bom desempenho de seus trabalhos, bem como, pela legislação vigente à época, conferenciava com o perito judicial antes da lavratura do laudo, que era por todos assinado. Portanto, a única distinção entre perito e o assistente técnico era a nomenclatura. No presente, o CPC, em seu art. 465, §1º, II, prevê a atuação do assistente técnico no processo, ainda em consonância com os comentários de Santos (1976):

Art. 465. O juiz nomeará perito especializado no objeto da perícia e fixará de imediato o prazo para a entrega do laudo.

§ 1º Incumbe às partes, dentro de 15 (quinze) dias contados da intimação do despacho de nomeação do perito:

I - arguir o impedimento ou a suspeição do perito, se for o caso;

II - indicar assistente técnico;

Gorrão (2014) ressalta que o assistente técnico também é perito, porém da parte contratante, e o que lhe caracteriza e baliza o seu trabalho são as mesmas qualidades, a habilitação e o conhecimento técnico. Além disso, ressalta que os contadores que aspirem atuar na função de assistente técnicos terão dificuldade de se aprofundarem sobre este profissional, uma vez que, na literatura, há pouca descrição sobre suas características pessoais e profissionais e formas de atuação.

No que tange à literatura, Oliveira (2012), ao revisar os estudos produzidos sobre perícia, encontrou poucos elementos sobre a função do assistente técnico, sendo que a ampla maioria dos estudos estão direcionados perícia contábil judicial e à figura perito contador judicial.

2.1.4 O Laudo pericial

O Laudo pericial contábil é a conclusão do trabalho do perito oficial nomeado pelo magistrado responsável, confeccionado em uma peça técnica, estruturado para ilustrar, de forma clara e concisa, o que foi averiguado e as suas inferências relativas ao que foi o escopo do objeto da perícia.

Segundo Sá (2011, p. 42), “o laudo é, de fato, um pronunciamento ou manifestação de um especialista, ou seja, o que entende ele sobre uma questão ou várias, que se submetem a sua apreciação.”

Sendo assim, tem-se que a prova pericial deve ser balizada como instrumento da verdade dos fatos analisados, demonstrado de forma clara e objetiva, com o objetivo de auxiliar o magistrado sobre o escopo da perícia deferida, seja para formar convencimento da existência de um direito, seja para externar intercorrências do quanto alegado pelas partes.

A prova produzida pela perícia contábil somente decorrerá dos elementos probatórios e da seara documental juntada aos autos, ou colhida durante os trabalhos periciais, com a participação das partes, pois são as mais interessadas na resolução positiva, em especial, em se tratando de matéria tributária, em que o contribuinte tem que comprovar o seu direito. Ademais, ressalte-se que a perícia faz parte do conjunto de provas válidas para comprovação no âmbito judicial, como disposto na Lei n. 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro), em seu artigo 212, inciso V:

Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I – confissão;

II – documento;

III – testemunha;

IV – presunção;

V – perícia.

Cestare et al. (2007), que analisou a adequação dos laudos periciais às normas do CFC e à doutrina, consolidou as informações da doutrina, por Ornelas (2003), Alberto (2002), Sá (2004) e Magalhães (2001), e das normas emanadas pelo CFC, para construir as figuras 1 e 2 do seu trabalho, que demonstram os roteiros (instrumentos) para a análise dos laudos, e também elucidam quais as fases que a perícia deve seguir para ser considerada como minimamente apropriada.

| Estrutura do laudo - doutrina | Estrutura do laudo - normas do CFC |
|---|--|
| 1. forma de apresentação do laudo | 1. apresentação do laudo |
| • petição de encaminhamento | • petição de encaminhamento |
| • margens adequadas | 2. estrutura do laudo |
| • tamanho da fonte adequada | • Identificação do processo e partes |
| • espaço entre linhas adequado | • síntese do objeto da perícia |
| 2. considerações preliminares | • especificação da metodologia adotada |
| • termo de diligência | • especificação dos estudos e observações realizadas |
| • síntese do objeto da perícia | • termo de diligência |
| • especificação dos procedimentos técnicos adotados | • Identificação das diligências realizadas |
| • especificação diligências realizadas | • transcrição dos quesitos na ordem |
| • menção ao limite da responsabilidade Funcional | • respostas na ordem de sequência de juntada |
| 3. quesitos | • respostas circunstanciadas |
| • transcrição na ordem | • respostas objetivas |
| • respostas na ordem de sequência de juntada | • respostas concisas |
| • respostas em páginas específicas | • respondidos com clareza |
| • respostas circunstanciadas | • Resultados Fundamentados |
| • respostas objetivas | • Conclusões |
| • respostas concisas | • comentários técnicos adicionais |
| • respondidos com clareza | 3. encerramento |
| 4. considerações finais | • datado |
| • conclusões | • rubricado todas as folhas |
| • comentários técnicos adicionais | • assinado |
| 5. encerramento | • consta CRC |
| • menção ao número de folhas | • demonstrativos / documentos anexos |
| • datado | • menção ao número de documentos anexados |
| • rubricado todas as folhas | • demonstrativos anexados rubricados |
| • assinado | • demonstrativos anexados identificados |
| • consta CRC | |
| • demonstrativos / documentos anexos | |
| • menção ao número de documentos anexados | |
| • Demonstrativos / documentos anexados rubricados | |
| • Demonstrativos / documentos anexados numerados | |

Figura 1. Estrutura do laudo pericial na doutrina

Nota. Adaptado de “O laudo pericial contábil e sua adequação às normas do conselho federal de contabilidade e à doutrina: um estudo exploratório”, de “Cestare, T. B., Peleias, I. R., & de Ornelas, M. M. G., 2007, Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, p. 8.

Figura 1. Estrutura do laudo pericial pelo CFC

Nota. Adaptado de “O laudo pericial contábil e sua adequação às normas do conselho federal de contabilidade e à doutrina: um estudo exploratório”, de “Cestare, T. B., Peleias, I. R., & de Ornelas, M. M. G., 2007, Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, p. 8.

2.2 Teoria da Regulação

Aguillar (2006) afirma que, desde meados do século XX, o conceito de direito econômico vem se desenvolvendo como o direito das políticas públicas na economia, sendo o conjunto de normas jurídicas que permitem ao Poder Público exercer influência, orientar, direcionar, estimular, proibir ou reprimir comportamentos dos agentes econômicos num dado país ou conjunto de países.

Bercovici (2011) destaca que um dos principais objetos de estudo do direito econômico são os mecanismos de regulação da economia, através das agências reguladoras, sendo os instrumentos de controle do Estado, das atividades econômicas e de prestação de serviços públicos. Como a figura de um mercado com concorrência perfeita, em que haveria grande concorrência para todos os produtos e os consumidores teriam todas as informações necessárias para tomar a decisão por qual produto escolher, efetivamente não existe, sendo que, no caso o Brasil, muitos dos mercados são caracterizados por pouca concorrência, ou, monopólio estatal, impenderia ao Estado intervir no campo econômico para tentar regular e equalizar essas falhas do mercado.

Mattos (2004) assevera que, do ponto de vista econômico, a regulação seria o método administrativo de correção das supostas falhas de mercado, além de métodos administrativos de estabilização do desenvolvimento econômico, que ocorrem de dez formas distintas, a saber:

- Controle do poder monopolista;
- Controle de informações inadequadas;
- Correção de problemas de ação coletiva;
- Correção de externalidades negativas;
- Controle de lucros inesperados;
- Eliminação de competição excessiva;
- Controle de escassez;
- Controle de problemas de representação;
- Solução de problemas distributivos; e
- Planejamento econômico.

Outrossim, Bregman (2006) expõe que as falhas de mercado e a necessidade de intervenção estatal são propostas antigas na teoria econômica. Sendo um dos elementos mais importantes, o poder dos seus instrumentos de distribuição de renda, pois, ao intervir, o regulador tem por missão a promoção do bem da população e arbitrar os interesses contraditórios.

2.2.1 Teoria da Captura e Teoria da Regulação Econômica

Cardoso (2005) nos trouxe um breve histórico da hermenêutica da teoria da regulação, sendo que, inicialmente, se configuraria quando houvesse falhas de mercado, por isso, foi chamada de Teoria do Interesse Público (*public interest theory*), que não se mostrou empiricamente consistente. Atualmente, esta teoria é conhecida como “Análise Normativa como Teoria Positiva” (*Normative Analysis as a Positive Theory*). A crítica mais comum à teoria, segundo Bregman (2006), é a ausência da explicação do mecanismo de funcionamento da regulação, que infirmaria a necessidade de existência da regulação, e a falta de evidências empíricas.

Supervenientemente, foi desenvolvida a Teoria da Captura (*capture theory*), a qual, descrita por Cardoso (2005), pressupõe que a agência reguladora atende (é capturada) os interesses da indústria regulada, no sentido de que o regulador acaba, pois, atuando para maximizar os lucros das empresas sob a égide de sua regulação, em contraposição ao interesse pelo qual foi criada, proporcionar o bem-estar público.

Bregman (2006) destaca que o surgimento da Teoria da Captura se deu pela forte correlação existente entre as falhas de mercado e a regulação numa indústria, visto que os grupos afetados pela regulação procurarão influenciar a decisão do regulador em seu favor, de tal sorte que os grupos interessados podem oferecer algo a quem promove a regulação (apoio político, recursos, etc.), desta forma, é importante conhecer os objetivos daqueles que regulam para melhor entender o jogo regulatório.

Salgado (2003) informa que, no caso específico do Brasil, há (i) agências de Estado, que possuem autonomia e pouca relação com os setores governamentais, e (ii) agências de governo, que atendem exclusivamente aos interesses governamentais.

Ademais, Bregman (2006) expõe que um regulador com total discricionariedade é uma afronta à realidade de qualquer país. Mesmo que cada país tenha sua própria estrutura institucional, os reguladores, entenda-se por reguladores as agências regulatórias, o Poder Judiciário e os próprios políticos, podem ter mais ou menos influência sobre o resultado da intervenção. Aqui cabe destacar o Poder Judiciário, que é um dos pilares deste estudo, pode ser influenciado por cada uma das partes, para fins de decisão da sua demanda.

3 Procedimentos Metodológicos

O capítulo visa apresentar como foram realizadas as pesquisas que dão azo aos resultados deste trabalho, na medida em que especifica os métodos utilizados para obtenção de dados de forma a responder à questão de pesquisa e a superar os objetivos gerais e específicos supra.

3.1 Tipologia da Pesquisa, População, Amostra e Procedimento de tratamento de dados

O presente estudo é caracterizado como uma pesquisa descritiva, que visará analisar e descrever os efeitos dos trabalhos periciais sobre as decisões das demandas litigiosas, através do exame de despachos saneadores e sentenças de 1ª instância proferidas em 371 processos judiciais tributários.

Segundo levantamento anual realizado pelo Conselho Nacional de Justiça, em 2016, constatou-se a existência do número de 102 milhões de processos nas jurisdições de todos tribunais brasileiros, o que é muito relevante, mesmo considerando que um percentual muito baixo desses processos teve ou terá uma perícia, há de se verificar a grande quantidade de trabalho existente, devido à grande quantidade de processos.

Assim, investigar-se-á neste estudo 371 processos tributários, que tramitaram em diversas varas do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), uma vez que o sistema de processo eletrônico está mais avançado, o que permite maior facilidade para acesso à informação pública.

Os dados foram extraídos de despachos saneadores e sentenças proferidas pelos magistrados de 1ª instância, sendo aplicada uma regressão logística binária, de forma a apontar ou não se os trabalhos produzidos na fase pericial estão adstritos à matéria de fato e se as decisões foram fundamentadas de forma a seguir o laudo pericial ou se mesmo que constatado um fato, o magistrado fundamentou sua decisão em contrário.

Venticinque, Carneiro, Moreira & Ferreira (2007) informam que a regressão logística, assim como as regressões lineares e múltiplas, indica a relação entre uma variável resposta e uma ou mais variáveis independentes. A diferença entre estas técnicas de regressão se deve ao fato de que na regressão logística as variáveis dependentes estão dispostas em categorias, enquanto na regressão linear estas variáveis são dados contínuos ou discretos. No mesmo sentido, Hosmer Jr., Lemeshow & Sturdivant (2000) afirmam que o que distingue um modelo de regressão logística do modelo de regressão linear é que a variável de resultado na regressão logística é binária ou dicotômica.

Além disso, Hosmer Jr., Lemeshow & Sturdivant (2000) destacam que, antes de iniciar um estudo de regressão logística, é importante entender que o objetivo de uma análise usando esse método é o mesmo de qualquer técnica de construção de modelo usada em estatística, ou seja, encontrar o modelo mais adequado, parcimonioso e razoável para descrever a relação entre uma variável de resultado (dependente) e um conjunto de variáveis independentes (preditoras ou explicativas).

3.2 O Método de Análise de Conteúdo

Para fins desta pesquisa, foi escolhida a metodologia conhecida como “Análise de Conteúdo” que, segundo Bardin (2004), é um método que reúne uma amalgama de técnicas de análise da comunicação com a utilização de procedimentos sistemáticos e objetivos para descrever o conteúdo das mensagens.

Para Moraes (1999), a análise de conteúdo é uma metodologia para interpretar e pormenorizar o conteúdo de uma seara de documentos e textos, através de descrições sistemáticas, sendo qualitativas ou quantitativas, que auxiliam na interpretação e compreensão dos significados de mensagens que vai além da simples leitura. A análise de conteúdo pode ser realizada através de

qualquer material oriundo de comunicação verbal ou não-verbal, como jornais, revistas, informes, livros, entrevistas etc. Contudo, os dados devem ser trazidos em estado bruto, necessitando depuração para facilitar o trabalho de compreensão, interpretação e, ao final, inferência.

Segundo Perez (2006), a análise de conteúdo é talvez a técnica que apresentou o crescimento mais rápido em se tratando de pesquisas qualitativas e quantitativas, mesmo com o desenvolvimento dos computadores nos estudos das mensagens organizacionais, uma vez que os resultados nem sempre foram melhores. Bardin (2004) lembra que se trata de técnica sem um modelo pronto, a qual se constrói pela movimentação contínua, devendo ser reinventada a cada momento.

Freitas, Cunha & Moscarola (1997) definiram a análise de conteúdo como uma técnica de refino, delicada e que exige muita dedicação, paciência, tempo. Para tanto, o investigador deve ter disciplina, perseverança e rigor para segregar o conteúdo ou analisar os resultados.

Os estudos de Perez (2006) sobre análise de conteúdo dão conta de que muitos autores defendem que a análise de conteúdo pode ser utilizada na busca do não-dito, dos elementos ocultos e simbólicos da mensagem passada pelo emissor. O discurso implícito, nesse caso é portador de sentido e auxilia na compreensão do explícito.

3.2.1 Etapas da Análise de Conteúdo

O trabalho de Perez (2006), baseado em Bardin (2004), pormenorizou as etapas para a realização da análise de conteúdo, sendo divididos em três etapas básicas, a saber:

1ª) pré-análise – nesta etapa, os materiais devem ser escolhidos e organizados para análise; ser formuladas hipóteses ou pressupostos para fundamentar a interpretação final. Além disso, as regras a seguir devem ser obedecidas:

- Exaustividade - sem omissão;
- Representatividade - a amostra deve representar o universo;
- Homogeneidade - os dados devem ser obtidos pelas mesmas vias e colhidos por indivíduos semelhantes;
- Pertinência - os documentos devem se adaptar ao conteúdo e objetivo da pesquisa; e
- Exclusividade - elementos não devem ser classificados em mais de uma categoria.

2ª) exploração do material - nesta etapa, ocorre a codificação, que nada mais é do que depurar e organizar os dados brutos para permitir a descrição das características relativas ao conteúdo. A codificação compreende (i) a unidade de registro, (ii) a seleção de regras de contagem (enumeração), (iii) e a escolha de categorias (classificação e agregação).

Bardin (2004) destaca que é preciso categorizar os elementos para, após, coaduná-los de forma organizada, além de sugerir que as categorias devem ser:

- Exaustivas - permitir a inclusão de praticamente todos os elementos;
- Mutuamente exclusivas - cada elemento só poderá ser incluído em uma única categoria;
- Objetivas - definidas de maneira precisa; e
- Pertinentes - adequadas ao objetivo da pesquisa.

3ª) tratamento dos resultados (inferência e a interpretação) – nesta etapa, a análise de conteúdo se faz o instrumento para investigar os efeitos das variáveis a partir dos efeitos de outros indicadores.

A Figura 2 abaixo demonstra quais as etapas e os passos devem ser seguidos para orientar a aplicação da análise de conteúdo, esta figura foi extraída do trabalho de Perez (2006), que se baseou nos trabalhos de Bardin (2004) e Neuendorf (2002).

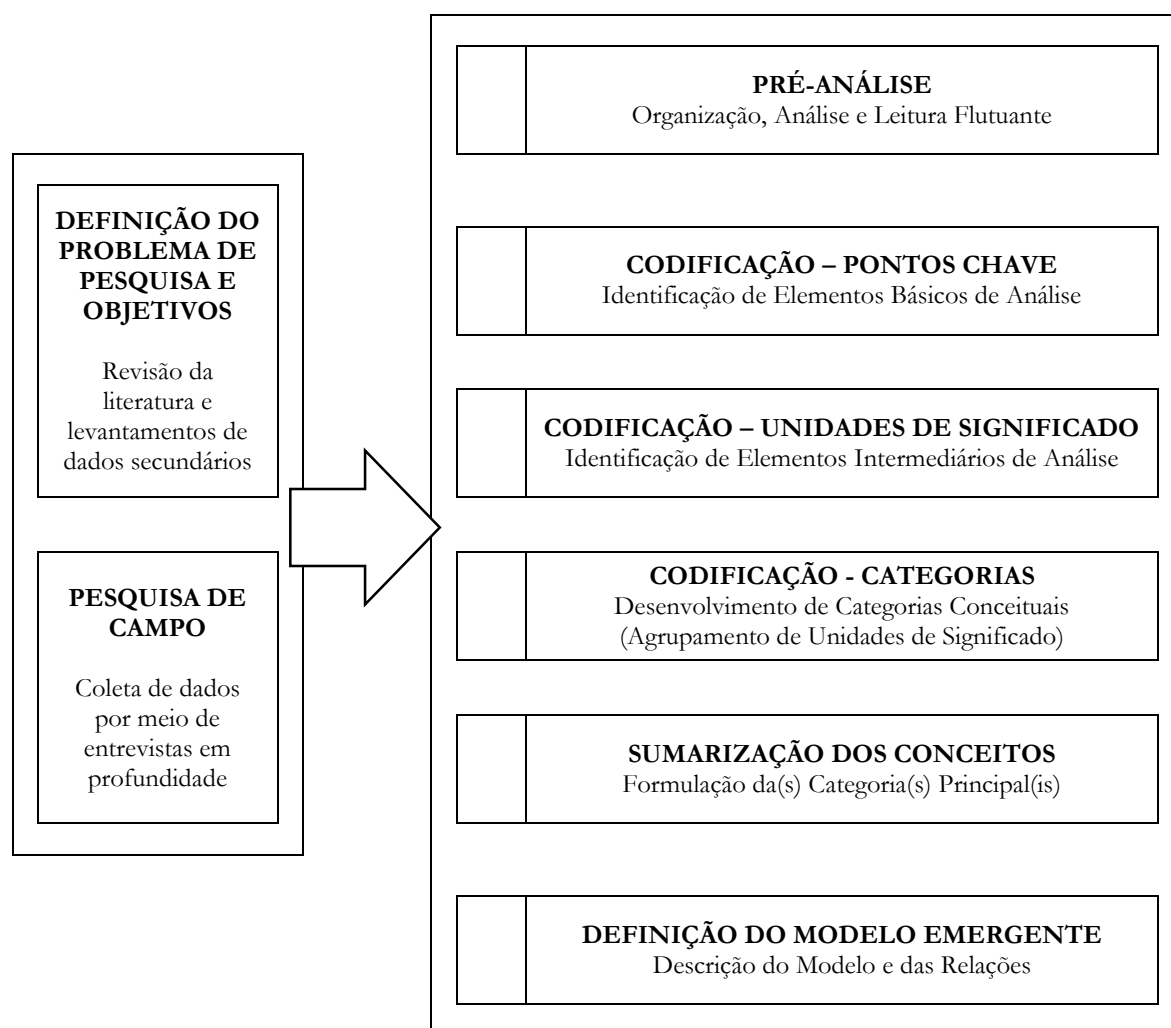


Figura 2. Esquema básico da Análise de Conteúdo

Nota. Adaptado de “Adoção de inovações tecnológicas um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde”, de Perez, G. (2006). *Adoção de inovações tecnológicas: Um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Neste trabalho, os conteúdos foram organizados a partir da análise dos despachos saneadores e das decisões de 1ª instância, sendo as categorias construídas durante as etapas as análises, o que é justificado, segundo Perez (2006), por ser o procedimento de natureza exploratória e ser aplicada no ambiente factual para buscar aprofundar conhecimentos.

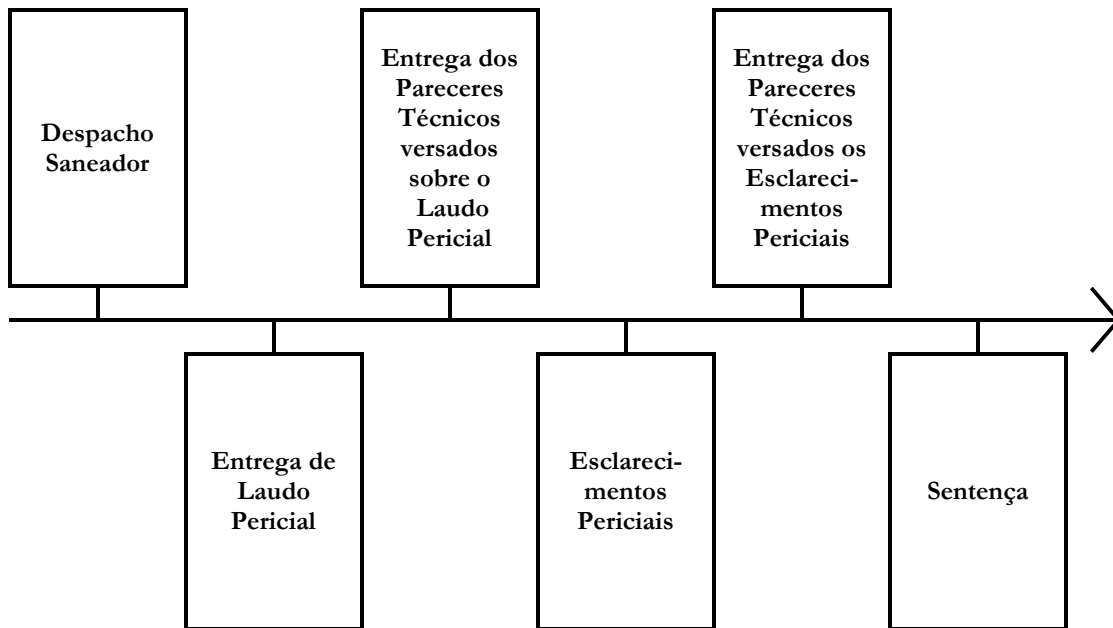


Figura 3. Linha do tempo da fase de instrução até a sentença

A Figura 3 demonstra a linha temporal da perícia contábil no âmbito dos processos judiciais, que se inicia com o despacho saneador que defere a perícia e nomeia o perito judicial. Após a entrega do laudo pericial pelo perito, as partes se manifestam, através de parecer técnico, em relação ao laudo. Caso o magistrado entenda que as críticas ao laudo pericial sejam cabíveis ou o perito deva melhor esclarecer as conclusões periciais, o perito judicial será novamente intimado, agora para prestar esclarecimentos periciais, depois, novamente, as partes se manifestarem, agora em relação aos esclarecimentos. Após encerrada a fase de instrução, o magistrado proferirá sua sentença.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil da amostra

Os processos que serviram como amostra para este estudo foram escolhidos aleatoriamente, sendo extraídos do sítio do TJSP, na área denominada de “Consulta de Julgados de 1º Grau”.

Lá foram realizadas duas pesquisas, por tipo de ação, consignadas no campo “Classe” as ações (i) Anulatórias de Débito Fiscal e (ii) Embargos à Execução Fiscal.

A ação Anulatória de Débito Fiscal pode ser ajuizada pelo contribuinte antes da inscrição em dívida ativa dos débitos exigidos pelo órgão fazendário competente.

Já os Embargos à Execução Fiscal têm como objeto os débitos já inscritos em dívida ativa, com ação de Execução Fiscal já ajuizada para cobrança pelo órgão fazendário competente.

Para trazer os resultados, foi preenchido o campo “Pesquisa Livre” com os termos “perícia” e “laudo”, para cada “Classe” de ação, sendo as ações que se enquadraram nos termos de pesquisa elencadas em planilhas de excel e realizados os downloads das decisões proferidas em cada caso.

Nesta esteira, foram selecionados 470 processos judiciais, dos quais houve a necessidade de submissão a uma análise caso a caso, com o objetivo de verificar a matéria tratada, bem como a ocorrência de perícia contábil.

Realizado o primeiro crivo, identificou-se que 99 processos não poderiam ser utilizados para fins amostrais, uma vez que:

- a) não se tratava de matéria tributária;
- b) tratava-se de processos em que foi deferida a perícia de engenharia, e não a contábil;
- c) tratava-se de processos em que sequer houve perícia; e
- d) falta de informações importantes quando realizada a consulta do processo.

Cumprido apesar registrar que a falta de informação decorre de problemas na disposição das movimentações processuais no sítio do TJSP.

Excluídos os 99 processos, remaneceram 371 processos que compõem a amostra deste trabalho.

Selecionados 371 processos que tratavam de matéria tributária e em que houve a realização de perícia contábil, passou-se ao exame dos despachos saneadores, baixados após a finalização do crivo retro descritos, das decisões judiciais proferidas pelos magistrados de primeira instância responsáveis por cada processo, com o objetivo de verificar a relevância da perícia contábil na decisão sobre a matéria tributária discutida.

Para tanto, foram criadas variáveis *dummy*, sendo 0 para “não” e 1 para “sim”, com o objetivo de verificar se cada hipótese era atendida e se poderia ser indicadas alguma significância para a relevância da perícia contábil na decisão judicial.

4.2 Exame dos dados gerais dos processos

Os exames da completude dos 371 processos judiciais envolvem a análise dos despachos saneadores e das decisões proferidas pelos magistrados, através de pesquisas realizadas no sítio do TJSP.

Apesar dos processos tramitarem no TJSP, há demandas que versam sobre impostos de qualquer esfera, seja municipal, estadual ou federal.

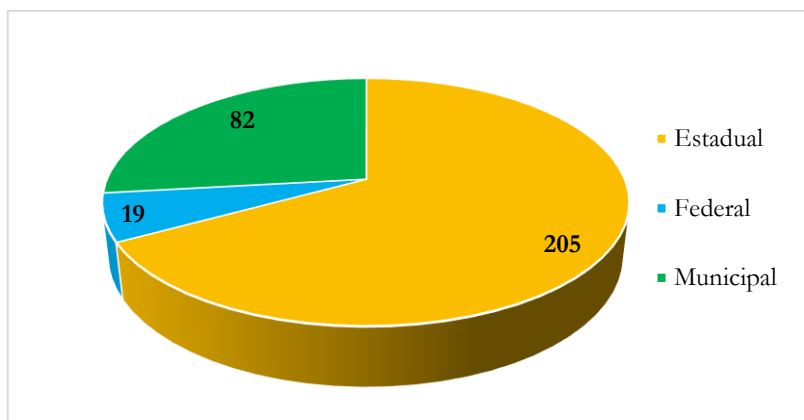


Figura 4. Amostra de casos por competência do ente arrecadador

Cumpra apenas informar que é possível que matérias tributárias relativas a tributos federais possam tramitar em tribunais de justiça, não somente na justiça federal.

Considerando a amostra analisada, a maior parte dos processos tem como objeto a exigência de ICMS (imposto estadual).

Além disso, os processos selecionados, para facilitar o tratamento, foram segregados em (i) Capital, (ii) Grande São Paulo e (iii) Interior.

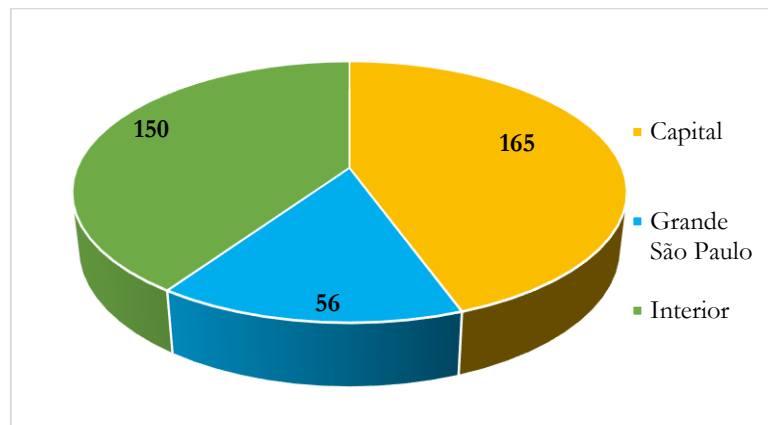


Figura 5. Amostra de casos por região da vara

Importante descrever a segregação realizada acima, sendo:

- a) Capital - estão sintetizadas nesta circunstância varas que se localizam em São Paulo/SP.
- b) Grande São Paulo - todas as varas que estejam localizadas próximas à cidade de São Paulo/SP e no litoral.
- c) Interior - Todas as demais varas que não estão condicionadas às circunstâncias anteriores.

4.3 Exame das sentenças judiciais

Passa-se ao exame dos elementos que compõem a base deste estudo.

4.3.1 Aplicação da análise de conteúdo

A aplicação da análise de conteúdo foi construída consistentemente em consideração às distintas fases, conforme Bardin (2016), sendo (i) a pré-análise, (ii) exploração do material e (iii) tratamento dos resultados e interpretações.

Assim, primeiramente, foram identificados os pontos-chave que embasam a interpretação final, pela seleção dos principais pontos abordados (perícia judicial), ou seja, as principais fundamentações transmitidas pelos magistrados. Para a construção desta etapa, necessário foi retomar a definição do problema e os objetivos desta pesquisa.

As análises estão alicerçadas em informações de naturezas descritivas e comparativas.

Nesta pesquisa, portanto, foram realizadas análises dos registros escritos (decisões judiciais), com o objetivo de identificar as relações dos conteúdos analisados atinentes à perícia judicial, a partir de temas, bem como construir interpretações, gerar novas questões e definir as categorias descritivas.

Foram lidas todas as decisões de forma a identificar congruências e diferenças entre elas. A partir da congruências e diferenças encontradas foram construídas hipóteses, de tal forma a possibilitar que os elementos fossem categorizados, o que, segundo Bardin (2016), se define como rubricas ou classes, que reúnem um grupo de elementos (unidades de registro) sob um título genérico, em função das características comuns desses elementos.

A avaliação da relevância da perícia contábil envolveu a análise de conteúdo das decisões proferidas por magistrados de 1ª instância, relativamente aos 371 processos selecionados.

Cumpra deixar registrado que a essência e composição das decisões proferidas no âmbito judicial estão disciplinadas no art. 489 do CPC:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a summa do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

No mesmo sentido, a CF define que as decisões devem ser fundamentadas, sob pena de nulidade:

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

Assim, o magistrado deverá proferir sentença com fundamentação tanto em relação às questões de direito quanto às questões de fato, bem como provas juntadas aos autos, objeto do exame pericial, que prestaram para formar o seu convencimento, também em conformidade com o CPC, art. 371:

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

Nesse sentido, Souza (2006) destaca que a Carta Magna, art. 93, IX, também estabelece que todas as decisões dos órgãos do Poder Judiciário serão fundamentadas, sob pena de nulidade. Em consonância, Nojiri (2000) afirma que a fundamentação significa anunciar os motivos emergentes das questões de fato e de direito que sustentam a decisão.

Como os processos tributários, comumente, envolvem uma grande quantidade de operações e demandam o exame profundo de diversos elementos para constituição do entendimento razoável de um direito, ou da falta dele, necessário que as decisões judiciais em primeira instância proferidas pelos magistrados, para fins de fundamentação, sejam municiadas com constatações trazidas à baila pelo exame pericial, principalmente, em relação às matérias de fato.

Entretanto, Schmitz (2013) informa que é muito frequente que se encontrem decisões que são compostas, tão somente, com a reprodução de outra decisão, sem ao menos justificar o porquê da sua aplicabilidade, sendo nítida a violação ao art. 93, IX, da CF/1988. O mesmo se aplica às constatações periciais, pois, em razão da falta de fundamentação que inutilize o laudo pericial como forma de prova, qualquer uma das partes pode requerer, aos tribunais superiores, a anulação ou reforma da decisão proferida.

Nesta toada, para definir se a perícia judicial foi relevante para a decisão da demanda judicial, necessária a análise das decisões com objetivo de verificar se a decisão foi proferida com a reprodução do conteúdo dos laudos periciais como forma de fundamentação e sustentação da hermenêutica do magistrado. Assim, foram examinadas as decisões e apurado se as informações eram suficientes para determinar a relevância, com base no enquadramento às categorias e subcategorias produzidas:

Categoria de análise 1 - A decisão proferida pelo magistrado trouxe constatações do laudo pericial

Caso a hipótese formulada seja positiva, o magistrado, em alusão ao art. 489 do CPC, sustentará sua exegese, principalmente em relação às questões que fujam de sua área de conhecimento, com constatações e informações consignadas no laudo pericial produzido por profissional competente, podendo inclusive transcrever trechos para embasamento.

Nesta hipótese, a perícia judicial foi relevante para a decisão judicial.

Caso a hipótese formulada seja negativa, importou prosseguir com as análises no sentido de verificar se haveria outros elementos que aclarassem a hipótese de relevância do trabalho pericial.

Ademais, em caso de o magistrado ter suscitado conclusões periciais em sua decisão, entretanto, expor entendimento diverso, cumpriu criar duas outras hipóteses para atendimento a estes casos.

Subcategoria de análise 1.1 - A decisão proferida pelo magistrado destoa das conclusões periciais

Caso a hipótese formulada seja positiva, o entendimento do magistrado foi fundamentado diversamente à conclusão pericial, em razão das questões de mérito da lide julgada suplantarem as conclusões periciais que são norteadas pela matéria de fato discutida. Nesse sentido, foi examinado se:

a) o magistrado trouxe conclusões consignadas no Laudo Pericial, entretanto, quando fundamentou sua decisão, emanou entendimento contrastante com a constatação pericial suscitada, sem, no entanto, confrontá-la. Esta circunstância pode ser exemplificada quando as conclusões periciais se alicerçam nos efeitos econômicos das ocorrências analisadas pela perícia contábil (matéria de fato), em detrimento da forma jurídica como fundamentadas estas ocorrências, a qual, em matéria tributária, depende de interpretação da legislação, portanto, matéria de mérito e sujeita exclusivamente à interpretação do magistrado.

b) mesmo que o magistrado tenha entendimento diverso a alguma conclusão pericial, importou verificar se haveria matérias subsidiárias que possam ter sido fundamentadas com as conclusões periciais.

Subcategoria de análise 1.2 - A decisão proferida pelo magistrado confronta de alguma forma as conclusões periciais

Da mesma forma que a hipótese anterior, caso a hipótese formulada seja positiva e o magistrado tenha trazido à baila as constatações periciais, o seu entendimento foi fundamentado de forma diversa às conclusões periciais, em função do mérito de causa. Contudo, o magistrado fundamentou sua divergência com o objetivo de esclarecer a razão da desconsideração do trabalho pericial. Nesse sentido, foi examinado se:

a) o magistrado fundamentou sua decisão em outras jurisprudências existentes, podendo ser de sua lavra ou não, em respeito ao princípio da colegialidade. Neste caso, para o convencimento do magistrado prevaleceu o entendimento já exposto por pelos órgãos do judiciário em outros casos.

b) mesmo que o magistrado tenha entendimento diverso a alguma conclusão pericial, novamente, importou verificar se haveria matérias subsidiárias, tais como discussões sobre juros e multa aplicados, que possam ter sido fundamentadas com as conclusões periciais.

Categoria de análise 2 - A decisão proferida pelo magistrado fez alguma menção às constatações periciais

Caso a hipótese formulada seja positiva, importou deslindar se o magistrado, em razão da própria objetividade de sua decisão, evocou a perícia judicial, ou o laudo pericial, com o intuito apenas de coadunar sua decisão, de modo a demonstrar que a sua conclusão está em consonância com as conclusões periciais, o que, nesta hipótese, demonstra que a perícia judicial foi relevante para a decisão judicial.

Caso não exista nenhuma menção ao laudo, ao perito ou às conclusões periciais, conclui-se que o convencimento do magistrado está fundamentado nos argumentos e alegações das partes, em elementos juntados aos autos ou já em jurisprudência que o juiz entenda aplicável ao caso.

Categoria de análise 3 - A decisão foi proferida com fundamento em elemento diverso da perícia judicial, mesmo trazendo constatações do laudo pericial

Importante deixar registrado que, nos casos em que o magistrado trouxe ao corpo de sua decisão constatações periciais e a perícia não foi relevante para o deslinde da controvérsia,

depreendeu-se da análise da referida decisão que a fundamentação exposta não se embasou no laudo pericial, mas em outro elemento juntado aos autos do processo ao qual o magistrado entendeu que fora suficiente para firmar o seu convencimento para definição da demanda.

Destarte, há sim casos em que o magistrado traz constatações periciais apenas na forma informativa e, não, na forma de fundamentação (base da decisão). Apesar de ocorrer em poucos casos, esta categoria de análise é relevante para elucidar que caso realizada somente uma análise simplória, tal categoria deixaria de existir, uma vez que somente a contagem das unidades de registro não seria minuciosa o suficiente para entender as circunstâncias desta categorização. Nesta categoria, a perícia judicial não foi relevante.

Nesse sentido, as hipóteses indicadas estão resumidas na Figura 6.

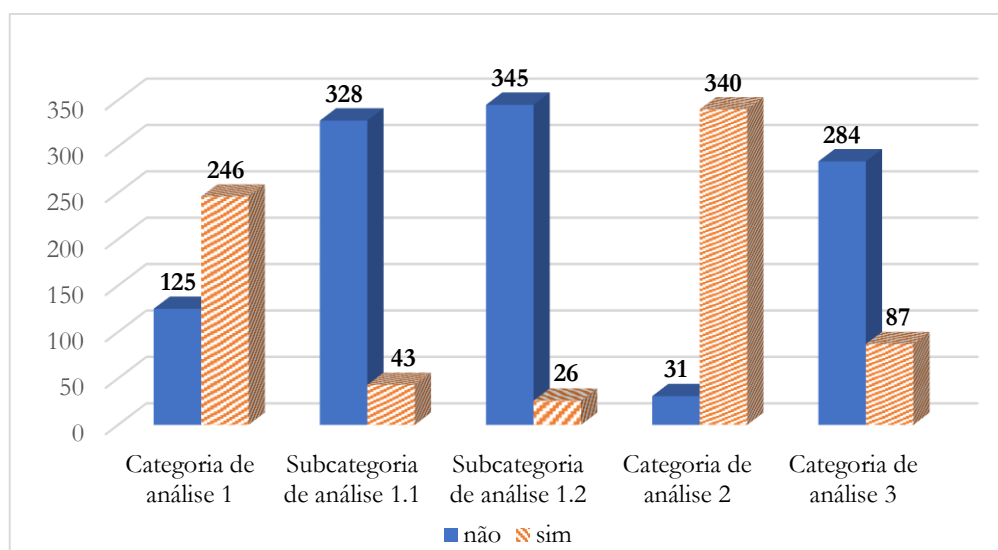


Figura 6. Categorias criadas com a análise de conteúdo

Do exame das decisões proferidas nos processos judiciais, depreendeu-se que, na maior parte dos casos, os magistrados reproduzem no corpo da referida decisão as constatações consignadas no laudo pericial, o que, por si só, já é um indicativo da sua relevância. E, mesmo de forma mínima, a perícia judicial é citada de alguma forma. Porém, necessária a análise profunda das decisões.

4.3.2 Avaliação das decisões judiciais para definição da relevância da perícia contábil

Diante das apurações baseadas nas hipóteses anteriores descritas, apurou-se quais seriam os processos que foram fundamentados com base nas constatações periciais, dentre os 371 analisados.

O resultado foi que em 68,46% dos casos os trabalhos periciais foram relevantes para a decisão das demandas litigiosas, sendo que as constatações periciais serviram como fundamento para municiar a decisão judicial.

A Figura 7 apresenta a relação de processos que foram relevantes aos casos.

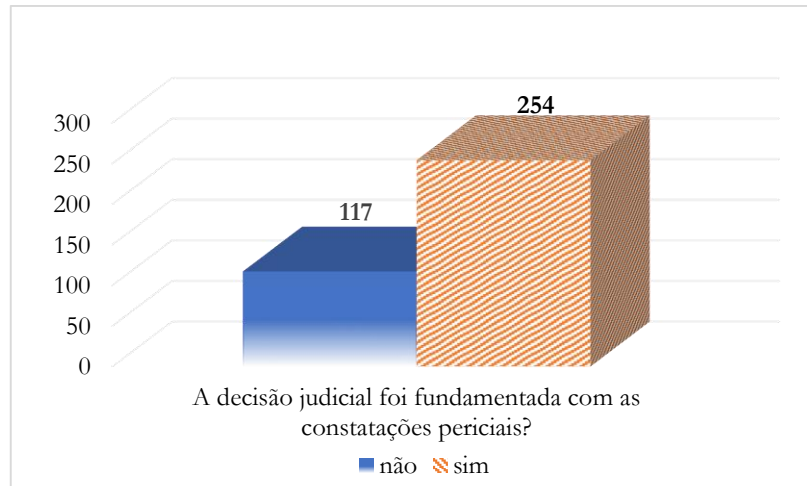


Figura 7. Relevância da perícia contábil nas sentenças judiciais

Cumprido destacar que a perícia judicial é bastante relevante como forma de fundamentação das decisões. Contudo, apesar da relevância da perícia judicial, estranha a quantidade de processos em que a perícia não teve relevância.

Nesse sentido, importa também realizar as análises dos demais elementos do processo, objetivando a apuração dos motivos ensejadores para a sua relevância.

4.4 Análise descritiva e estatística das variáveis que ensejam a relevância da perícia judicial

Neste ponto, realizada a análise da relevância da perícia judicial, cumpre o exame minucioso dos outros dados extraídos dos processos que podem aclarar as motivações para que a perícia tenha sido relevante em 68,46% dos casos. Em contraponto, importante recordar que a teoria da captura poderia indicar que os magistrados poderiam ter sido “capturados” pelos agentes (partes), o que motivaria a 31,54% das sentenças não terem sido fundamentadas com as conclusões periciais, considerando a amostra de 371 processos examinados. Importante ressaltar que, pela limitação deste estudo, a explicação para a não utilização dos trabalhos periciais não se faz possível de forma cabal.

4.4.1 Despacho saneador

A fase de dilação probatória se inicia com o saneamento do processo proferido através de despacho saneador pelo magistrado, o qual está estatuído nos incisos I a V do art. 373 do CPC:

Art. 373. Não ocorrendo nenhuma das hipóteses deste Capítulo, deverá o juiz, em decisão de saneamento e de organização do processo:

I - resolver as questões processuais pendentes, se houver;

II - delimitar as questões de fato sobre as quais recairá a atividade probatória, especificando os meios de prova admitidos;

III - definir a distribuição do ônus da prova, observado o art. 373;

IV - delimitar as questões de direito relevantes para a decisão do mérito;

V - designar, se necessário, audiência de instrução e julgamento.

Após o ato de sanear o processo, dá-se início à fase pericial, que tem como objetivo trazer prova material que desejam as partes, consubstanciado no laudo pericial confeccionado pelo perito judicial.

Percebe-se da leitura do artigo art. 373 do CPC que os magistrados devem, ao emitir o referido despacho decisório:

- **resolver questões processuais pendentes (Inciso I)** - que nada mais é do que atender qualquer pedido subsidiário da parte, antes que se inicie a fase de dilação probatória, uma vez que a perícia poderia obstar esses pedidos, gerando eventual prejuízo;
- **delimitar as questões de fato e de direito (Inciso II e IV)** - ao segregar o que é matéria de fato e o que é matéria de direito, ou seja, do que é próprio mérito da ação, o magistrado define o limite o qual a dilação probatória poderá alcançar. Isto ocorre porque a matéria de direito não é de interesse da perícia judicial. Apesar da perícia contábil poder auxiliar o juízo nas questões que envolvam o mérito, como, por exemplo, informar se houve cumprimento integral de obrigação acessória, não é permitido ao perito que julgue se o eventual descumprimento de obrigação acessória é fundamentalmente importante para que se decida a demanda.
- **definir a distribuição do ônus da prova (Inciso III)** - em situações normais, a prova cabe sempre à parte requerente da demanda (art. 373 do CPC), ressalvando situações em que uma das partes seja hipossuficiente. Em matéria tributária, há a figura do ente arrecadador, representado por órgão fiscalizatório, o qual já tendo lavrado auto de infração de qualquer natureza contra o contribuinte, cabe sempre ao próprio contribuinte fazer prova em contrário ao auto de infração lavrado.
- **designação de audiência de instrução e julgamento (Inciso V)** - o perito contador nomeado pode ser inquirido a comparecer em audiência para defender o trabalho realizado. Isso se estende também a eventuais testemunhas que as partes entendam por pertinente inquirir em audiência.

Foram analisados os despachos saneadores relativos aos 371 processos selecionados, com o objetivo de averiguar se estes despachos foram confeccionados na forma como prevê a legislação e norteavam a prova pericial que deveria ser produzida pela perícia judicial. Para isto, necessário que os despachos trouxessem as informações suficientes para responder às questões:

- (i) Foram delimitadas questões de fato e de direito?
- (ii) Foi definido o escopo pericial?
- (iii) Foram elaborados quesitos pelo MM. Juízo?

De acordo com o resultado apurado, foram criadas variáveis *dummy*, sendo 0 para “não” e 1 para “sim”.

Da amostra analisada, extrai-se que a maior parte dos processos, apesar de estar disposto na legislação, não delimita quais as questões de fato e de direito. Entretanto, os magistrados, na maioria dos casos, definem o escopo da perícia, o que é positivo para a constituição e norteamento da fase pericial.

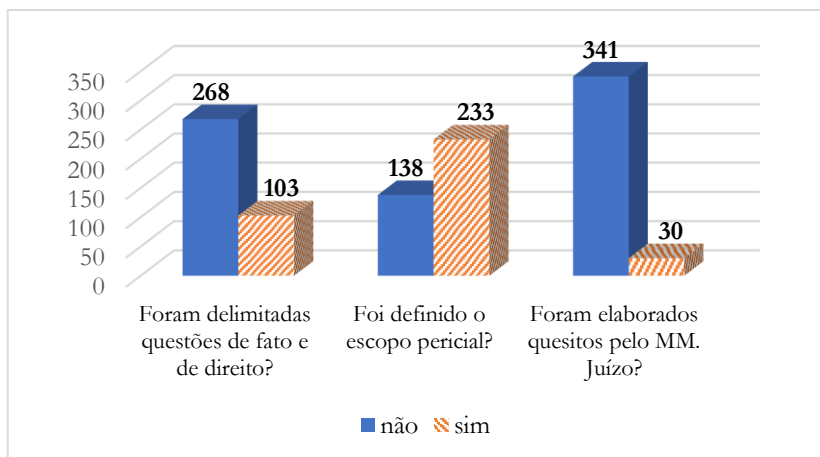


Figura 8. Dados extraídos dos Despachos Decisórios

De acordo com art. 470, II, do CPC, como regra geral, a elaboração de quesitos pelo magistrado MM. Juízo não é obrigatória, o que, como se observa da figura 8 acima, em poucos casos são elaborados. Apesar de não ser obrigatório, a elaboração de quesitos pelo MM. Juízo é muito importante tanto para o perito contábil quanto para as partes, uma vez que o magistrado julgador da causa consubstancia aquilo que efetivamente são suas dúvidas acerca da matéria, indicando o que seria, de fato, as respostas para as questões que firmariam sua convicção para julgamento. Peleias & Ornelas (2013) destacam que a qualidade do despacho saneador e/ou os quesitos do juiz colaboram para a produção de um laudo de qualidade técnica e permitem que o perito responda, se for o caso, às críticas das partes ao seu laudo, de maneira fundamentada.

4.4.2 Manifestação das partes em relação ao laudo pericial e esclarecimentos periciais

Após a juntada do laudo pericial aos autos do processo, o magistrado intimará as partes para, querendo, se manifestarem, através de seus assistentes técnicos, em relação ao laudo pericial.

Os assistentes técnicos produzem seus pareceres técnicos que colimam tanto fazer críticas às conclusões periciais quanto esboçar sua concordância, nos pontos em que couber. Supervenientemente à entrega dos pareceres técnicos, o magistrado poderá, ou não, intimar o perito judicial nomeado a prestar esclarecimentos quanto às críticas das partes. Tudo em acordo com o art. 477 do CPC:

Art. 477. O perito protocolará o laudo em juízo, no prazo fixado pelo juiz, pelo menos 20 (vinte) dias antes da audiência de instrução e julgamento.

§ 1º As partes serão intimadas para, querendo, manifestar-se sobre o laudo do perito do juízo no prazo comum de 15 (quinze) dias, podendo o assistente técnico de cada uma das partes, em igual prazo, apresentar seu respectivo parecer.

§ 2º O perito do juízo tem o dever de, no prazo de 15 (quinze) dias, esclarecer ponto:

I - sobre o qual exista divergência ou dúvida de qualquer das partes, do juiz ou do órgão do Ministério Público;

II - divergente apresentado no parecer do assistente técnico da parte.

§ 3º Se ainda houver necessidade de esclarecimentos, a parte requererá ao juiz que mande intimar o perito ou o assistente técnico a comparecer à audiência de instrução e julgamento, formulando, desde logo, as perguntas, sob forma de quesitos.

§ 4º O perito ou o assistente técnico será intimado por meio eletrônico, com pelo menos 10 (dez) dias de antecedência da audiência.

Para as partes, as respostas às suas críticas são importantes para que se esclareça eventuais inconsistências das conclusões da perícia contábil, tanto que na quase totalidade dos casos há manifestação das partes. No entanto, o exame dos processos demonstrou que a maior parte dos magistrados não intima os perito judiciais a prestar esclarecimentos, sendo que, logo após a entrega dos pareceres, os magistrados proferem suas decisões.

A Figura 9 apresenta os quantitativos apurados pela análise dos processos.

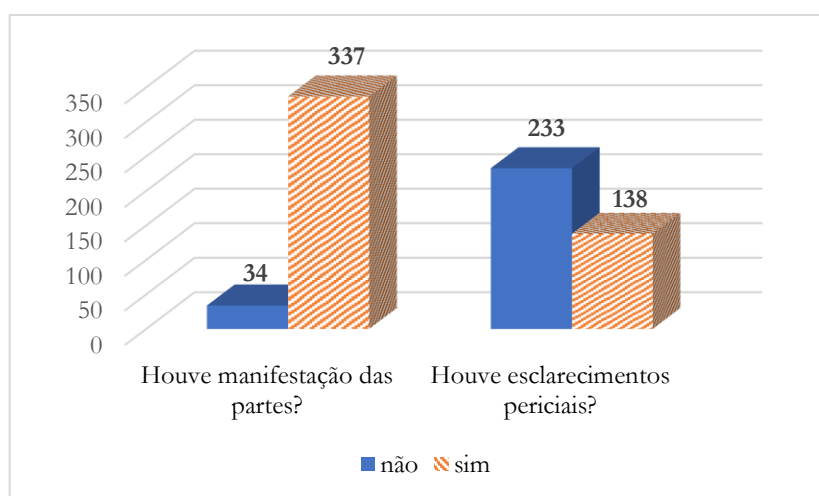


Figura 9. Manifestação das partes e esclarecimentos periciais

De acordo com o resultado apurado, foram criadas variáveis *dummy*, sendo 0 para “não” e 1 para “sim”.

Nesta esteira, é possível que somente o laudo pericial seja suficiente para o que o magistrado tenha convicção para julgar, uma vez que os pareceres das partes são podem ser considerados unilaterais e “parciais”, o que, em geral, é um equívoco, isto porque as questões fáticas devem ser muito bem esclarecidas, independentemente do interlocutor dos fatos.

4.4.3 Lapso temporal até o proferimento da sentença

Foi calculado o lapso temporal entre a data de entrega do laudo pericial e a data em que proferida a decisão relativo ao processo analisado. Este dado seria importante para entender se há relação causal entre o tempo de análise maior e a possibilidade de fundamentação da decisão com as constatações periciais.

O que se apurou é que, em média, os magistrados levam 493 dias para julgar uma causa e a mediana da amostra resultou em 357 dias.

4.4.4 Análise estatística e descritiva dos dados extraídos dos despachos saneadores, manifestações das partes, esclarecimentos periciais e lapso temporal até a sentença

Considerando que há outros elementos que podem indicar a relevância da perícia contábil antes mesmo do julgamento pelo magistrado responsável, passou-se à análise de outros elementos da fase de instrução probatória que podem ajudar a entender as questões relevantes para o convencimento do magistrado.

Foram testadas as hipóteses relativas às informações consignadas nos despachos saneadores proferidos, se as partes teriam tecido críticas às conclusões periciais, se houve esclarecimentos periciais e o interregno de tempo entre a entrega do laudo pericial e a sentença judicial, seriam significantes para indicar um padrão das motivações para que os magistrados deferissem a perícia judicial, bem como levassem em conta as conclusões periciais para fins de seu convencimento.

As hipóteses foram testadas, por meio da aplicação da regressão logística binária, no software Gretl.

No presente estudo, a variável dependente binária a ser considerada no modelo de regressão logística é se a decisão judicial foi fundamentada com constatações periciais (sim = 1 e não = 0). Para facilitar o tratamento dos dados no software Gretl, as hipóteses foram reduzidas a uma letra do alfabeto, como segue:

- Foram delimitadas questões de fato e de direito = I
- Foi definido o escopo pericial = J
- Foram elaborados quesitos pelo MM. Juízo = K
- Houve manifestação das partes = O
- Houve esclarecimentos periciais = P
- Lapso temporal entre a entrega do laudo pericial e o proferimento da decisão = R
- A decisão judicial foi fundamentada com constatações periciais = Y (Variável dependente)

Assim, iniciou-se pelo teste de multicolinearidade, que busca verificar se há correlação significativa entre as variáveis explicativas. Assim, foi utilizado o teste de fatores de inflacionamento de variância (FIV) ou a sua correspondente em inglês *variance inflation factors* (VIF). Os resultados apontam para a ausência de multicolinearidade, sendo apresentados abaixo na Tabela 1.

Tabela 1
Teste de Multicolinearidade - VIF

| Descrição | Resultado |
|-----------|-----------|
| I | 1,259 |
| J | 1,232 |
| K | 1,030 |
| O | 1,075 |
| P | 1,220 |
| R | 1,151 |

As hipóteses foram testadas e os resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2
Resultados da regressão logística binária dos despachos decisórios, manifestações das partes e lapso

| | Coefficiente | Erro padrão | Razão-t | Valor p | |
|-------|--------------|-------------|---------|---------|----|
| const | 0,38017 | 0,40004 | 0,95030 | 0,34190 | |
| I | 0,40914 | 0,31683 | 1,29100 | 0,19660 | |
| J | 0,60784 | 0,24758 | 2,45500 | 0,01410 | ** |
| K | -0,425745 | 0,37052 | -1,149 | 0,25050 | |
| O | 0,17078 | 0,38057 | 0,44870 | 0,65360 | |
| P | 0,22290 | 0,26988 | 0,82590 | 0,40880 | |
| R | -0,000525035 | 0,00028 | -1,874 | 0,06100 | * |

Nota. “**” significância a 5%. “*” significância a 10%

A Tabela 2 apresenta as variáveis que foram significativas para explicar as motivações para que os magistrados, ao deferir a perícia judicial, se utilizem das conclusões periciais para fundamentar suas decisões. Observa-se que somente as variáveis “J” - definição do escopo pericial - (significância a 5%) e “R” - lapso temporal entre a entrega do laudo pericial e o proferimento da decisão - (significância a 10%) apresentaram resultado significativo. Ao passo que as demais hipóteses não se mostraram significativas para explicar a motivação para utilização das conclusões para firmar convencimento dos magistrados que proferiram as decisões que integram a amostra analisada.

Do exame individual, verifica-se que, quando o magistrado profere o despacho saneador, que defere a perícia judicial, e, no mesmo ato, define o escopo ao qual a perícia judicial deve se limitar, há tendência de que o magistrado esteja ciente daquilo que falta para firmar se convencimento e se utiliza da perícia judicial para confirmar os pontos que entende necessários para fundamentar sua decisão e julgar a causa.

Noutro norte, a variável independente “R” (lapso temporal entre a entrega do laudo pericial e o proferimento da decisão) demonstrou influência positiva, com significância de 10%, vez que se confirma a tendência de que quanto menor o lapso temporal maiores são as chances dos magistrados, componentes da amostra, fundamentarem suas decisões com as conclusões periciais.

Isto é relevante, a rigor, porque este lapso, comumente, é explicado pela necessidade de idas e vindas dos autos ao perito judicial nomeado para prestar esclarecimentos quanto às críticas formuladas pelas partes aos trabalhos periciais.

Então, o que se verifica é que o magistrado ao analisar o laudo pericial firma convencimento de que os elementos necessários para fundamentar sua decisão estão presentes nos trabalhos periciais.

Nesse mesmo sentido, realizada uma análise descritiva dos dados, é patente que a definição do escopo pericial pelo magistrado é significativa, uma vez que em 75,11% dos casos em que a perícia foi relevante para fundamentar a decisão do magistrado o escopo pericial foi delimitado.

Tabela 3

Análise descritiva dos dados extraídos dos despachos saneadores, manifestações das partes e esclarecimentos periciais

| | Output 0 = não 1 = sim | Total de processos na hipótese | Casos em que a perícia não foi relevante para a decisão judicial | Relação % entre o total de processos e a não relevância da perícia | Casos em que a perícia foi relevante para a decisão judicial | Relação % entre o total de processos e a relevância da perícia |
|--|------------------------------|--|--|---|---|--|
| Foram delimitadas questões de fato e de direito? | 0 | 268 | 95 | 35,45% | 173 | 64,55% |
| | 1 | 103 | 22 | 21,36% | 81 | 78,64% |
| Foi definido o escopo pericial? | 0 | 138 | 59 | 42,75% | 79 | 57,25% |
| | 1 | 233 | 58 | 24,89% | 175 | 75,11% |
| Foram elaborados quesitos pelo MM. Juízo? | 0 | 341 | 105 | 30,79% | 236 | 69,21% |
| | 1 | 30 | 12 | 40,00% | 18 | 60,00% |
| Houve manifestação das partes? | 0 | 34 | 13 | 38,24% | 21 | 61,76% |
| | 1 | 337 | 104 | 30,86% | 233 | 69,14% |
| Houve esclarecimentos periciais? | 0 | 233 | 76 | 32,62% | 157 | 67,38% |
| | 1 | 138 | 41 | 29,71% | 97 | 70,29% |

Assim, as evidências apontam que, considerando a amostra analisada, a perícia contábil será necessária para firmar o convencimento do magistrado quando o objeto pericial estiver bem delimitado, o que reforçará ao perito judicial que sua atenção deve recair, primordialmente, sobre o que é a controvérsia efetiva na visão do receptor da informação.

Importante destacar também a delimitação das questões de fato e de direito que, apesar de ser diferente da delimitação do objeto pericial, também indica quais questões serão tratadas somente na decisão, uma vez que a forma como exposta causaria confusão sobre questões de fato e de direito.

Um exemplo disso é a discussão de decadência do direito das fazendas públicas em homologar ou não o lançamento tributário. Alguns magistrados incluem esta questão somente na questão de mérito, não cabendo nenhum comentário pela perícia judicial.

Nesse sentido, apesar dos magistrados deixarem de delimitar as questões, quando as delimitam, importa à perícia contábil atenção à delimitação, vez que está se demonstrando quais as questões de fato (objeto da perícia) devem ser resolvidas e a tendência ao trabalho pericial ser utilizado como fundamento da decisão.

Impende também descrever criteriosamente o dado relevante que é o lapso temporal entre a entrega do laudo pericial e o proferimento da decisão, para o qual foi elaborada a Tabela 4.

Tabela 4

Análise descritiva do lapso temporal para sentença judicial

| Lapso temporal entre a entrega do laudo pericial e o proferimento da decisão | Total de processos na hipótese | Casos em que a perícia não foi relevante | Relação % entre o total de processos e a não relevância da perícia | Casos em que a perícia foi relevante | Relação % entre o total de processos e a relevância da perícia |
|--|--------------------------------|---|---|---|---|
| Maior do que a média de 493 dias | 139 | 56 | 40,29% | 83 | 59,71% |
| Menor do que a média de 493 dias | 232 | 61 | 26,29% | 171 | 73,71% |

Continua

| | | | | | Conclusão |
|------------------------------------|-----|----|--------|-----|-----------|
| Maior do que a mediana de 357 dias | 186 | 75 | 40,32% | 111 | 59,68% |
| Menor do que a mediana de 357 dias | 185 | 42 | 22,70% | 143 | 77,30% |

Do exame descritivo dos dados extraídos dos processos e estampados na Tabela 4, observa-se que 77,30% dos processos, em que o tempo de duração é menor do que a mediana da amostra examinada, foram fundamentados com as conclusões periciais.

Destarte, considerando a análise de 371 processos componentes da amostra, os elementos indicam que, quando não há protelação do tempo para proferimento da decisão, há maiores chances de a perícia contábil ser utilizada como forma de fundamentação da decisão.

4.4.5 Análise estatística e descritiva das decisões proferidas por vara em que tramitou o processo

Uma variável importante que pode fazer diferença quando da decisão proferida por um magistrado, em razão do compartilhamento de conhecimento entre os magistrados, é a vara em que tramitar o processo.

Como o magistrado tem liberdade para julgar, de acordo com os elementos e paradigmas que entende melhor aplicável ao caso em específico, a jurisprudência originária de magistrados próximos pode ser mais acessível, bem como também é possível que os magistrados escolham evitar conflitos de hermenêutica entre pares.

Nesta toada, procedeu-se ao teste da hipótese de que haveria varas, considerando as principais varas da amostra (com mais ocorrências), que tenderiam a deferir a perícia judicial com maior preponderância a levar a efeito em sua decisão as constatações periciais.

No presente estudo, a variável dependente binária a ser considerada no modelo de regressão logística é se a decisão judicial foi fundamentada com constatações periciais (sim = 1 e não = 0). Devido ao tamanho da nomenclatura das varas, foi necessário reduzir a hipótese (vara) a duas letras do alfabeto para facilitar o tratamento no Gretl, como segue:

- Vara das Execuções Fiscais Estaduais - SÃO PAULO = F.A
- 11ª Vara de Fazenda Pública - SÃO PAULO = F.B
- 1ª Vara da Fazenda Pública - Santo André = F.C
- Vara da Fazenda Pública - Mogi das Cruzes = F.D
- 2ª Vara de Fazenda Pública - SÃO PAULO = F.E
- 7ª Vara de Fazenda Pública - SÃO PAULO = F.F
- SEF - Setor de Execuções Fiscais - Bebedouro = F.G
- 8ª Vara de Fazenda Pública - SÃO PAULO = F.H
- Vara da Fazenda Pública - Barueri = F.I
- 14ª Vara de Fazenda Pública - SÃO PAULO = F.J
- 6ª Vara de Fazenda Pública - SÃO PAULO = F.K
- 15ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA - SÃO PAULO = F.L
- Vara da Fazenda Pública - São Vicente = F.M
- A decisão judicial foi fundamentada com constatações periciais = Y (Variável dependente)

Para realizar os testes foram utilizadas as varas em que tramitaram os 371 processos componentes da amostra, sendo criadas variáveis *dummy* em que “0” identifica que o processo não

tramitou por aquela vara e “1” indica que o processo tramitou por aquela vara, já a hipótese nula, todos os dados iguais a “0”, são todas as outras varas, que não as principais retro citadas.

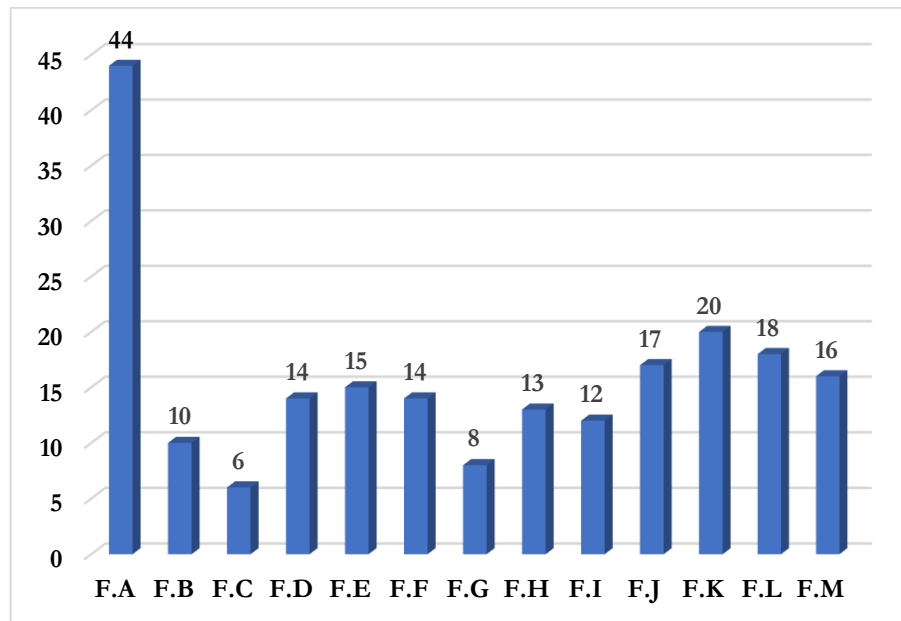


Figura 10. Número de processos nas principais varas deste estudo

Sendo assim, primeiramente, realizou-se teste de multicolinearidade. Os resultados apontam para a ausência de multicolinearidade, sendo apresentados abaixo na Tabela 5.

Tabela 5
Teste de Multicolinearidade - VIF

| Descrição | Resultado |
|-----------|-----------|
| FA | 1,118 |
| FB | 1,032 |
| FC | 1,020 |
| FD | 1,044 |
| FE | 1,047 |
| FF | 1,044 |
| FG | 1,026 |
| FH | 1,041 |
| FI | 1,038 |
| FJ | 1,053 |
| FK | 1,061 |
| FL | 1,056 |
| FM | 1,050 |

A hipótese também foi testada, por meio da aplicação da regressão logística binária, no software Gretl, cujos resultados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6
Resultados da regressão logística binária das sentenças proferidas por vara

| | Coefficiente | Erro padrão | Razão-t | Valor p | |
|-------|---------------------|--------------------|----------------|----------------|-----|
| const | 0,82418 | 0,16962 | 4,85900 | 0,000001 | *** |
| FA | -0,361552 | 0,35303 | -1,024 | 0,30580 | |
| FB | 0,02312 | 0,71061 | 0,03254 | 0,97400 | |
| FC | -0,131028 | 0,88248 | -0,1485 | 0,88200 | |
| FD | -1,74047 | 0,61544 | -2,828 | 0,00470 | *** |
| FE | 0,56212 | 0,66741 | 0,84220 | 0,39970 | |
| FF | 0,96758 | 0,78237 | 1,23700 | 0,21620 | |
| FG | -1,92279 | 0,83393 | -2,306 | 0,02110 | ** |
| FH | 0,88057 | 0,78720 | 1,11900 | 0,26330 | |
| FI | 0,78526 | 0,79295 | 0,99030 | 0,32200 | |
| FJ | 1,94841 | 1,04464 | 1,86500 | 0,06220 | * |
| FK | 0,27444 | 0,54354 | 0,50490 | 0,61360 | |
| FL | 1,25527 | 0,76894 | 1,63200 | 0,10260 | |
| FM | -1,92279 | 0,60175 | -3,195 | 0,00140 | *** |

Nota. “***” significância a 1%. “**” significância a 5%. “*” significância a 10%

Na Tabela 6 se observa que os resultados do tratamento estatístico indicam que quatro varas, dentre as diversas que compõem a amostra, tenderiam a se utilizar, ou não, do trabalho pericial como forma de fundamentação de sua decisão.

Importante observar que as varas “FD” e “FM”, com significância a 1%, e “FG”, com significância a 5%, foram significantes no sentido de que estas varas tenderiam a não se utilizar dos trabalhos periciais (coeficiente negativo). Esta evidência é relevante porque pode indicar que os magistrados destas varas tendem a deferir a perícia contábil, não com o objetivo de resolver dúvidas em relação ao processo, mas para evitar que seja alegada a nulidade do processo, em instância recursal (superior), em função da falta de realização da perícia contábil.

A vara “FJ” foi a única em que o resultado do coeficiente do tratamento estatístico foi positivo e teve resultado significativo (a 10%), o que pode demonstrar que, nesta vara, os magistrados tendem a deferir a perícia judicial com o objetivo de resolver as suas dúvidas em relação ao caso, bem como as conclusões periciais têm mais chances de estampar a decisão judicial como forma de fundamentação.

Estes achados podem contribuir com a estratégia dos advogados para nortear as suas decisões no curso dos processos judiciais.

Isto porque, em se tratando de matéria tributária, há exigência por parte do ente arrecadador que o débito tributário seja garantido de alguma forma. Uma das formas mais comuns é a Carta de Fiança celebrada com um agente financeiro que garante o pagamento dos valores que o segurado deveria depositar em juízo durante o trâmite de processos judiciais, sobre o qual se cobra um valor mensal para garantir o valor em contenda.

Destarte, quanto maior for o tempo de tramitação do processo, maior será o custo incorrido pelo contribuinte para manter a discussão. Sendo assim, os resultados estatísticos, que demonstram a tendência de algumas varas, podem nortear as decisões dos advogados das partes, no sentido de qual o recurso a ser peticionado ou mesmo se vale a pena a continuação da discussão.

Importante também ressaltar que o Gretl trouxe o resultado de que o número de casos “corretamente previstos” é de 73,3%, ou seja, 272 dos 371 processos componentes da amostra.

Sob outra ótica, foi realizada uma análise descritiva dos dados, consignada na Tabela 7 abaixo.

Tabela 7

Análise descritiva dos dados extraídos das sentenças proferidas por vara

| | Total de processos | Casos em que a perícia não foi relevante para a decisão judicial | Relação % entre o total de processos e a não relevância da perícia | Casos em que a perícia foi relevante para a decisão judicial | Relação % entre o total de processos e a relevância da perícia |
|-----|--------------------|---|---|---|---|
| F.A | 44 | 17 | 38,64% | 27 | 61,36% |
| F.B | 10 | 3 | 30,00% | 7 | 70,00% |
| F.C | 6 | 2 | 33,33% | 4 | 66,67% |
| F.D | 14 | 10 | 71,43% | 4 | 28,57% |
| F.E | 15 | 3 | 20,00% | 12 | 80,00% |
| F.F | 14 | 2 | 14,29% | 12 | 85,71% |
| F.G | 8 | 6 | 75,00% | 2 | 25,00% |
| F.H | 13 | 2 | 15,38% | 11 | 84,62% |
| F.I | 12 | 2 | 16,67% | 10 | 83,33% |
| F.J | 17 | 1 | 5,88% | 16 | 94,12% |
| F.K | 20 | 5 | 25,00% | 15 | 75,00% |
| F.L | 18 | 2 | 11,11% | 16 | 88,89% |
| F.M | 16 | 12 | 75,00% | 4 | 25,00% |
| OVC | 14 | 2 | 14,29% | 12 | 85,71% |
| OVG | 22 | 5 | 22,73% | 17 | 77,27% |
| OVI | 128 | 43 | 33,59% | 85 | 66,41% |

Nota. OVC = Outras Varas da Capital; OVG = Outras Varas da Grande SP; OVI = Outras Varas do Interior

Do exame da Tabela 7, em que constam as varas que integram a amostra analisada, verifica-se que as varas “FD”, “FG” e “FM”, nestes casos, se inclinaram, na maior parte dos casos, a não utilizar as conclusões periciais como forma de fundamentação de suas decisões. Esta evidência é relevante porque demonstra uma maior tendência de que as perícias deferidas nestas varas poderão não ser relevantes na fundamentação da decisão. A teoria da captura poderia indicar que estas varas teriam sido “capturadas”, entretanto, não é possível inferir um motivo pela limitação de informações existentes.

Destaca-se também que os resultados em relação a estas varas são significantes também no teste estatístico.

Não é possível inferir os motivos exatos para existências desta circunstância. Nestes casos, há possibilidade de que o magistrado só tenha deferido a perícia judicial para evitar a nulidade do processo por tribunais superiores, bem como o próprio trabalho pericial ser insipiente ou inconclusivo e, por isso, não ser suficiente para municiar a fundamentação do magistrado, são possíveis.

Sob outra ótica, importante ressaltar um dado relevante em relação às varas “FE”, “FF”, “FH”, “FI” e “FL”, sendo que os magistrados que compõem estas varas se inclinam, em mais de 80% dos casos integrantes da amostra, a deferir a perícia judicial e se utilizar das suas conclusões como forma de fundamentar suas decisões. Isto indica que as perícias contábeis nestas varas são deferidas para resolver as questões as quais fogem do conhecimento do magistrado, sendo necessário que o magistrado fundamente sua decisão com as conclusões periciais.

Já em relação à vara “FJ”, há evidências de que a perícia judicial é usualmente deferida com o objetivo de fundamentar as conclusões periciais, uma vez que os magistrados o fizeram desta forma em 94,12% dos casos. Apesar do número de ocorrências ser robusto, o teste estatístico da vara em específico teve significância em 10%.

Portanto, esta é a única vara em que os dados indicam uma tendência ao laudo pericial ser levado a efeito na decisão proferida pelo magistrado, o que significa que, quando deferida a perícia judicial, é muito provável a sua relevância para firmar o convencimento do magistrado.

Outra evidência extraída da Tabela 7 é que os magistrados das varas localizadas na capital de São Paulo tendem a fundamentar suas sentenças com maior frequência se utilizando dos trabalhos periciais, e quanto mais afastado da capital menor a frequência de utilização do trabalho pericial. Este achado pode ser explicado pela rotatividade dos magistrados em varas localizadas em cidades menores.

Não é incomum que os magistrados lotados em varas localizadas no interior dos Estados busquem oportunidades em cidades maiores. Nesta circunstância, o magistrado levaria mais tempo para criar confiança nos trabalhos dos peritos judiciais destas varas, diferentemente das varas da capital, em que há menor rotatividade e o magistrado cria um vínculo com os peritos de sua confiança.

4.4.6 Análise estatística e descritiva das sentenças proferidas por magistrado

Com o objetivo de identificar mais variáveis que poderiam indicar uma tendência à relevância ou não da perícia judicial, coube a análise de uma amostra de magistrados, dentro da amostra geral, com maior número de processos.

Esta variável se mostra muito relevante em razão de ser o próprio receptor da informação, que deferiu a perícia, em teoria, colimando superar eventuais dúvidas acerca da matéria de fato.

Para preservar a identidade dos magistrados e seguir um padrão de testes, os nomes dos magistrados foram suprimidos a duas letras do alfabeto, o que também serviu para facilitar o tratamento no Gretl.

Foram selecionados 21 magistrados que proferiram o maior número de sentenças, considerando a amostra de 371 processos.

Nesta esteira, foram realizados os testes com a hipótese de que os magistrados analisados, considerando aqueles componentes da amostra, tenderiam ou não a fundamentar suas decisões com as conclusões periciais.

Para realizar os testes foram considerados todos os magistrados dos 371 processos componentes da amostra, sendo criadas variáveis *dummy* em que “0” identifica que o magistrado não proferiu a sentença naquele processo e “1” indica que aquele magistrado proferiu a sentença naquele processo (não = 0 e sim = 1).

Já a hipótese nula, todos os dados iguais a “0”, são todos os outros magistrados, que não os principais selecionados.

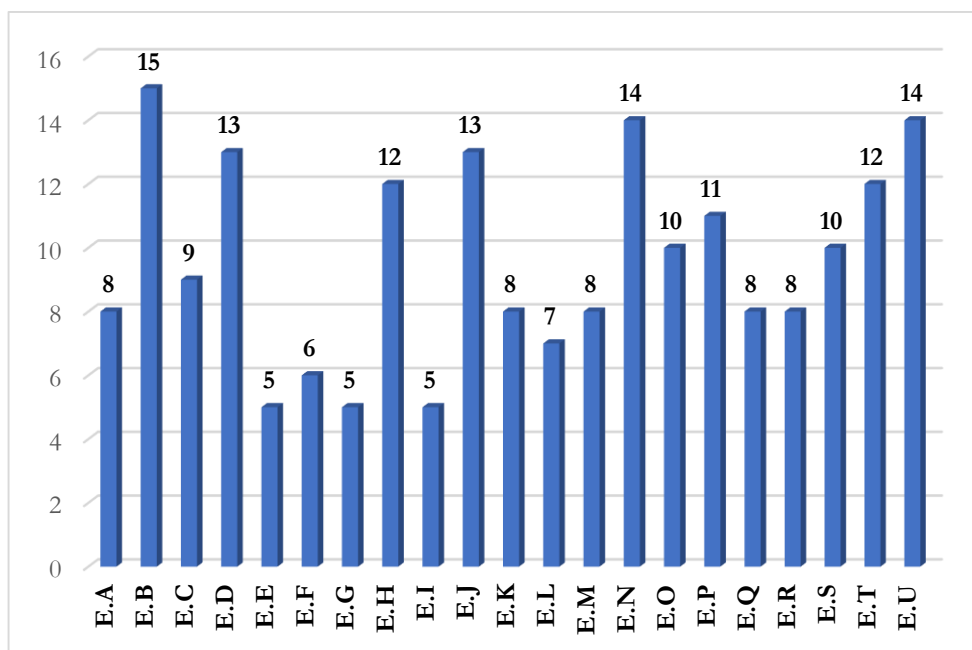


Figura 11. Número de processos julgados pelos principais magistrados

Sendo assim, em primeiro lugar, realizou-se teste de multicolinearidade. Os resultados apontam para a ausência de multicolinearidade, sendo apresentados abaixo na Tabela 8.

Tabela 8
Teste de Multicolinearidade - VIF

| Descrição | Resultado |
|------------------|------------------|
| EA | 1,017 |
| EB | 1,030 |
| ED | 1,026 |
| EE | 1,011 |
| EF | 1,013 |
| EH | 1,025 |
| EJ | 1,026 |
| EM | 1,017 |
| EN | 1,028 |
| EO | 1,021 |
| EP | 1,023 |
| EQ | 1,017 |
| ER | 1,017 |
| ES | 1,021 |
| ET | 1,025 |
| EU | 1,028 |

A hipótese foi testada, por meio da aplicação também de regressão logística binária, no software Gretl, cujos resultados são apresentados na Tabela 9.

Tabela 9
Resultados da regressão logística binária das sentenças proferidas por magistrado

| | Coefficiente | Erro padrão | Razão-t | Valor p | |
|-------|---------------------|--------------------|----------------|----------------|-----|
| const | 0,82418 | 0,16962 | 4,85900 | 0,000001 | *** |
| EA | -2,17125 | 0,83215 | -2,609 | 0,00910 | *** |
| EB | -2,45893 | 0,66519 | -3,697 | 0,00020 | *** |
| ED | -1,54264 | 0,59229 | -2,605 | 0,00920 | *** |
| EE | -1,47810 | 0,92690 | -1,595 | 0,11080 | |
| EF | 0,53680 | 1,10716 | 0,48480 | 0,62780 | |
| EH | 0,53680 | 0,79108 | 0,67860 | 0,49740 | |
| EJ | -2,27661 | 0,67760 | -3,360 | 0,00080 | *** |
| EM | 0,87327 | 1,08105 | 0,80780 | 0,41920 | |
| EN | 0,71912 | 0,78048 | 0,92140 | 0,35680 | |
| EO | 1,12459 | 1,06626 | 1,05500 | 0,29160 | |
| EP | 1,22995 | 1,06104 | 1,15900 | 0,24640 | |
| EQ | -0,561811 | 0,74776 | -0,7513 | 0,45250 | |
| ER | -1,07264 | 0,72513 | -1,479 | 0,13910 | |
| ES | 0,31366 | 0,80673 | 0,38880 | 0,69740 | |
| ET | 0,53680 | 0,79108 | 0,67860 | 0,49740 | |
| EU | -1,07264 | 0,55814 | -1,922 | 0,05460 | * |

Nota. “***” significância a 1%. “*” significância a 10%

Vale primeiro destacar que os magistrados “EL”, “EK”, “EI”, “EG” e “EC” não estão na Tabela 9 porque o programa Gretl descartou as hipóteses em função das sentenças proferidas por estes magistrados sempre trazerem as conclusões periciais como fundamentação, então, os testes indicaram que estes magistrados tendem a se utilizar dos trabalhos periciais para firmar seu convencimento quanto à matéria de fato.

De fato, estes magistrados, considerando a amostra deste estudo, deferem a perícia judicial com o objetivo de utilizar as conclusões periciais para fundamentar sua decisão. Portanto, para estes magistrados a perícia judicial foi relevante em todos os casos.

Entretanto, os testes realizados não indicam que outros magistrados tenham como padrão a utilização dos trabalhos periciais para fundamentação de suas decisões.

Sob outro ponto de vista, os testes também indicaram que há magistrados que tendem a não se utilizar dos trabalhos periciais, sendo que os testes indicaram, nesta circunstância, os magistrados “EA”, “EB”, “ED”, “EJ”, com significância a 1%, e “EU”, com significância a 10%. Para estes magistrados, apesar de eventualmente se utilizar dos trabalhos periciais, na maioria dos casos, a perícia contábil não se mostrou relevante para firmar o seu convencimento.

Portanto, é provável que estes magistrados tendam a deferir a perícia judicial não para solucionar dúvidas sobre a matéria de fato que envolve o processo, mas, possivelmente, para evitar discussões sobre nulidade por falta de perícia judicial.

Esta evidência é importante porque indica que há magistrados com tendências a não levar a efeito os trabalhos periciais, dependendo da matéria tratada.

Além disso, há também magistrados que são incógnitas quanto à utilização dos trabalhos periciais como forma de fundamentação. Sendo que, em razão das argumentações das partes, já firmam seu convencimento, não dependendo das conclusões periciais, mesmo que deferida a perícia contábil.

O Gretl também indica que o resultado dos casos “corretamente previstos” é de 74,9%, ou seja, 278 dos 371 processos componentes da amostra.

Aqui também cabe um dado depreendido do exame de todos os elementos relativos aos 371 processos analisados.

Em nenhum momento identificou-se qualquer menção ao trabalho dos assistentes técnicos das partes, ou seja, apesar das partes indicarem assistentes técnicos, que assistem o perito contábil durante a fase pericial, e produzem seu parecer técnico versado sobre o laudo pericial, podendo concordar ou discordar, seja parcialmente ou integralmente, não há indícios de que os magistrados se atentem aos trabalhos produzidos por estes agentes.

O que se pode extrair deste dado é que os magistrados podem considerar os assistentes técnicos como “parciais”.

Além disso, foi realizada uma análise descritiva dos dados, consignada na Tabela 10 abaixo.

Tabela 10

Análise descritiva dos dados extraídos das sentenças proferidas por magistrado

| Magistrado | Total de processos | Casos em que a perícia não foi relevante para a decisão judicial | Relação % entre o total de processos e a não relevância da perícia | Casos em que a perícia foi relevante para a decisão judicial | Relação % entre o total de processos e a relevância da perícia |
|-------------------|--------------------|---|---|---|---|
| E.A | 8 | 6 | 75,00% | 2 | 25,00% |
| E.B | 15 | 12 | 80,00% | 3 | 20,00% |
| E.C | 9 | 0 | 0,00% | 9 | 100,00% |
| E.D | 13 | 8 | 61,54% | 5 | 38,46% |
| E.E | 5 | 3 | 60,00% | 2 | 40,00% |
| E.F | 6 | 1 | 16,67% | 5 | 83,33% |
| E.G | 5 | 0 | 0,00% | 5 | 100,00% |
| E.H | 12 | 2 | 16,67% | 10 | 83,33% |
| E.I | 5 | 0 | 0,00% | 5 | 100,00% |
| E.J | 13 | 10 | 76,92% | 3 | 23,08% |
| E.K | 8 | 0 | 0,00% | 8 | 100,00% |
| E.L | 7 | 0 | 0,00% | 7 | 100,00% |
| E.M | 8 | 1 | 12,50% | 7 | 87,50% |
| E.N | 14 | 2 | 14,29% | 12 | 85,71% |
| E.O | 10 | 1 | 10,00% | 9 | 90,00% |
| E.P | 11 | 1 | 9,09% | 10 | 90,91% |
| E.Q | 8 | 3 | 37,50% | 5 | 62,50% |
| E.R | 8 | 4 | 50,00% | 4 | 50,00% |
| E.S | 10 | 2 | 20,00% | 8 | 80,00% |
| E.T | 12 | 2 | 16,67% | 10 | 83,33% |
| E.U | 14 | 7 | 50,00% | 7 | 50,00% |
| Outros | 170 | 52 | 30,59% | 118 | 69,41% |

Nota. Outros = Outros magistrados

A Tabela 10 elucida que o motivo pelo qual os magistrados EL”, “EK”, “EI”, “EG” e “EC” foram descartados pelo Gretl inicialmente, uma vez que em todos os processos a perícia contábil foi relevante para firmar o convencimento do magistrado. As evidências indicam que para

estes magistrados a perícia contábil será deferida nas circunstâncias em que necessárias para firmar seu convencimento.

Este achado contribui para confirmar que há magistrados que tendem sempre a tornar a perícia contábil relevante para sentenciar o processo, sendo necessário que a parte que requerer a perícia contábil estar preparada para a fase de instrução, tendo munido o processo com os documentos pertinentes, o que pode nortear que sua causa seja vencedora com uma perícia contábil que a ajude a comprovar sua tese de defesa.

Um dado importante extraído também da Tabela 10 se refere aos magistrados “EO” e “EP” que utilizaram as conclusões periciais para fundamentar suas decisões em 90% dos casos, entretanto, o teste estatístico não indicou significância.

Importa também cotejar estes dados com os achados em relação às varas, uma vez que somente a vara “FJ” teve resultado significativo (10%) e coeficiente positivo, sendo que somente o magistrado “EK” pertence a esta vara. Neste caso, os dados indicam que os magistrados que compõem esta vara efetivamente tendem a deferir a perícia com o objetivo de resolver as questões de fato que demandam os serviços de profissional competente para, com os trabalhos realizados, fundamentar sua decisão com as conclusões periciais.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou avaliar a relevância dos trabalhos periciais sob a ótica dos tomadores decisão, no caso, os magistrados. Para tanto, foram analisadas as peças de 371 processos judiciais, sendo despachos saneadores e sentenças proferidas pelos magistrados em 1ª instância judicial.

Os achados consignados neste trabalho são importantes porque demonstram se há relevância nos trabalhos periciais produzidos por peritos contadores, com o fim de resolver questões pertinentes, vez que o magistrado pode inaugurar a fase instrutória para seu convencimento, caso permanecerem fatos controvertidos, passíveis de diversos tipos de prova, incluindo a pericial. Isso porque, para o julgamento, predomina a prudência do magistrado no exame da necessidade ou não da realização de prova, em razão das circunstâncias do caso concreto e o pleno atendimento à não ofensa ao princípio do contraditório.

Da análise da amostra dos processos componentes da amostra, constatou-se que as perícias contábeis realizadas nos 371 processos analisados foram relevantes em 68,46% dos casos, uma vez que as sentenças proferidas pelos magistrados foram fundamentadas com as conclusões periciais.

Portanto, observou-se que a perícia contábil, sob ótica dos tomadores de decisão, no caso, os magistrados, foi relevante na maior parte dos processos que compuseram a amostra. Tanto é assim que os magistrados fundamentam suas decisões com alusão direta às conclusões periciais consignadas no laudo pericial.

Isto demonstra que a Teoria da Captura, considerando a amostra analisada, não se aplicou nos casos em que a perícia contábil, deferida para trazer elementos técnicos a esclarecer as dúvidas do magistrado relativas à matéria, se mostrou relevante, uma vez que o convencimento do magistrado, e a sua “captura”, se fez em razão dos trabalhos confeccionados pelo perito judicial. A rigor, nas demandas judiciais tributárias, o perito judicial tem como objetivo a verificação dos elementos dispostos nos processos.

Apesar do percentual de processos em que a perícia judicial foi relevante ser significativa, causou estranheza a quantidade de processos judiciais em que não foram. Nesse sentido, propõe-se como possibilidade de estudos futuros que se busque averiguar quais os motivos que levariam os magistrados a deferirem a perícia contábil e dela não se utilizar para fundamentar sua sentença. Importa recordar que o magistrado é independente para proferir sua sentença da forma como entender ser suficiente, desde que bem fundamentada para não ferir nenhum princípio basilar do direito.

Atendido o objetivo principal deste estudo, buscou-se também analisar os demais elementos com o objetivo de verificar quais elementos poderiam indicar tendências para que a perícia fosse relevante ao final do processo em 1ª instância, com a decisão proferida pelo magistrado.

Como um dos objetivos específicos deste estudo foi verificar se o magistrado teria proferido o despacho saneador de acordo com a legislação, com delimitação das matérias de fato e direito, definição do escopo pericial e, eventualmente, tenha elaborado quesitos, uma vez que as informações no despacho saneador deveriam ser indícios das possíveis dúvidas do magistrado. Procedeu-se à análise dos 371 despachos saneadores, ao passo que se extraiu destes elementos que, quando a perícia contábil foi relevante para a resolução da demanda, os magistrados definiram o escopo pericial em 75,11%, o que indica que, ao fazer isso, o magistrado delimitou o escopo pericial em função das dúvidas que tenha para poder decidir, em sintonia com o exposto por Peleias & Ornelas (2013).

Quando realizado o teste estatístico no sistema Gretl, através de aplicação de uma regressão logística binária, considerando a variável dependente como sendo a relevância, ou não, dos trabalhos periciais na fundamentação da decisão, os resultados apontaram que a delimitação do escopo pericial tinha significância de 5% para explicar, naquela amostra, que os magistrados que delimitaram o escopo pericial se utilizaram com maior frequência dos trabalhos periciais como

forma de responder às dúvidas que demandassem prova técnica ou confirmação por um agente de confiança do magistrado, para fundamentação da decisão.

Entretanto, em relação à delimitação das matérias de fato e direito e a elaboração de quesitos, os testes não apontaram significância, o que poderia indicar que, ao fazê-los, o magistrado demonstraria quais são as matérias que ainda remanesçam dúvidas e demandem outros elementos para seu convencimento.

A rigor, a elaboração de quesitos poderia ser um importante indicador de atenção para nortear a perícia judicial, bem como ser fundamento da própria decisão do magistrado, uma vez que estaria materializado em perguntas o que o magistrado precisaria saber, em relação à matéria de fato, para decidir sobre a demanda. Contudo, talvez, em razão de poucos magistrados terem elaborado quesitos na amostra, a variável não tenha sido significativa por falta de dados.

Nesse sentido, sugere-se como sugestão de estudos futuros a averiguação dos motivos pelos quais os magistrados deixam de elaborar quesitos, uma vez que seriam de grande auxílio para nortear a prova pericial, bem como aclarar às partes quais as principais dúvidas do magistrado.

Outra variável testada que trouxe resultado significativo (10%) foi o menor tempo decorrido entre a entrega do laudo pericial e a sentença, ou seja, quanto menor o lapso de tempo entre essas datas, considerando a amostra analisada, a regressão logística indicou influência positiva para que as conclusões periciais fundamentassem a sentença proferida pelo magistrado. Os dados dão conta de que um processo em que ocorra a perícia judicial, sendo a sentença proferida em menor tempo, tanto em relação à média quanto à mediana de tempo decorrido da amostra, se mostrou mais provável a ser fundamentada com as conclusões periciais do que as decisões com tempo superior. A evidência pode ser explicada porque o magistrado se mostra convencido com as conclusões periciais, mesmo que as partes tenham se manifestado em contrário, ao passo que o magistrado encerra a fase de instrução sem esclarecimentos periciais, o que torna a referida fase pericial mais rápida. Contudo, caberia pesquisas futuras no sentido de apurar o motivo pelo qual os magistrados tendem a não intimar os peritos judiciais a prestarem esclarecimentos, vez que necessários em muitos casos.

Outro achado interessante ocorreu quando realizados os testes estatísticos considerando as varas em que tramitaram os processos que integram a amostra deste estudo, sendo constatado que há varas que se inclinaram a utilizar as conclusões periciais em poucas situações, ao passo que os testes estatísticos realizados, através de regressão logística binária, resultaram em uma tendência de que os magistrados das varas “FD”, “FG” e “FM” defiram a perícia judicial, mas não a tenham como forma de firmar seu convencimento, nem de fundamentar suas sentenças. Isto pode indicar, segunda a Teoria da Captura, que os magistrados destas varas estariam mais suscetíveis a serem capturados pelas argumentações de alguma das partes.

Porém, cumpre registrar que, dada a limitação de informações, não se faz possível concluir quais seriam motivos para esse comportamento, havendo a possibilidade, além da própria captura, de que o magistrado só esteja tentando evitar a argumentação de nulidade por cerceamento de defesa pelo não deferimento da perícia judicial, ou mesmo o trabalho pericial não ter qualidade suficiente para fundamentar a sentença. Peleais, Piccolo, Weffort & Ornelas (2015) averiguaram que quanto maior a grau de conformidade do laudo, leia-se grau de conformidade como qualidade, maior será o seu grau de uso pelo magistrado.

Para estudos futuros, sugere-se que se façam entrevistas com magistrados que tendem a não fundamentar suas decisões com base nos trabalhos periciais, colimando apurar se há motivações para que a perícia judicial seja deferida e não utilizada como forma de fundamentação. A questão é relevante porque a própria qualidade dos trabalhos periciais pode ser colocada à prova e não seja suficiente para firmar o convencimento do magistrados, que alicerçaria seu entendimento em outros elementos e nas argumentações das partes. Além disso, sugere-se a averiguação em específico de todas as decisões das varas com coeficiente negativo, uma vez que é preciso analisar se esta circunstância se aplica ordinariamente e se também há indeferimento de perícias, o que teria o condão de demonstrar se os processos que por lá tramitam seriam resolvidos pelas

argumentações das partes, como forma de convencimento do magistrado. Neste caso, mesmo sendo realizada a perícia judicial, esta não teria relevância.

Na outra ponta, os magistrados da vara “FJ”, em razão de ser apurado coeficiente positivo com significância a 10% nos testes estatísticos da amostra, têm tendências ao deferimento da perícia como forma de extrair pontos relevantes das conclusões periciais para fundamentar suas sentenças. Esta evidência indica que existem varas com maiores propensões do que outras a levar a efeito o laudo pericial e suas conclusões. Neste caso em específico, estes achados podem contribuir com a estratégia de defesa da parte contribuinte, uma vez que a manutenção do processo judicial tributário tem um custo relevante.

Ainda em relação à variável varas, outro achado interessante foi a frequência maior de sentenças fundamentadas com os trabalhos periciais proferidas na capital de São Paulo, sendo verificado que as decisões proferidas nas varas localizadas no interior seriam em menor número fundamentadas com os trabalhos periciais. Uma das possíveis explicações seria a rotatividade de magistrados nas varas, o que é muito mais comum nas varas localizadas no interior.

Em relação à variável magistrado, os testes estatísticos realizados na amostra revelaram que há magistrados que, de tão pouco levarem em consideração as conclusões periciais como forma de fundamentação de suas sentenças, têm tendências a não utilizar os trabalhos periciais. A rigor, é perfeitamente comum não se levar em consideração o trabalho pericial em alguns casos, pois as partes devem produzir as provas em sua defesa. Entretanto, os resultados atinentes aos magistrados “EA”, “EB”, “ED”, “EJ”, que tiveram significância de 1%, além do magistrado “EU”, em que a significância foi a 10%, apontam para a quase irrelevância do trabalho pericial para estes magistrados, uma vez que fundamentados em outros elementos que não a perícia judicial. Este achado evidencia a existência de magistrados que pouco levam em consideração os trabalhos periciais.

Noutro norte, também foram encontradas evidências de que existem magistrados que sempre que deferem a perícia judicial, o fazem com o objetivo de trazer elementos para firmar seu convencimento sobre a matéria tratada. Foi o caso dos magistrados “EL”, “EK”, “EI”, “EG” e “EC” que em todas as oportunidades fundamentaram suas decisões com o trabalho pericial, trazendo ao corpo da sentença as conclusões periciais. Cabe somente ressaltar que o Gretl descartou as hipóteses nos testes realizados, uma vez que em todos os casos as decisões foram fundamentadas com conclusões periciais, o que não é possível concluir sem a análise de todas as sentenças proferidas por estes magistrados. Porém, é possível indicar que há clara tendência de que as sentenças proferidas por magistrados se baseiem nas conclusões periciais.

Por fim, quando realizada a leitura de todas as peças dos 371 processos que compõem a amostra, apurou-se que os trabalhos produzidos pelos assistentes técnicos das partes são completamente elididos. Uma possibilidade para este fato seria a suposta “parcialidade” do assistente técnico da parte. Nesse sentido, sugere-se estudos futuros com o objetivo de averiguar os motivos pelos quais os magistrados não levam a efeito em suas sentenças os trabalhos confeccionados pelos assistentes técnicos das partes.

REFERÊNCIAS

- Aguillar, F. H. (2006). *Direito econômico: do direito nacional ao direito supranacional*. São Paulo: Atlas.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- _____. (2016). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Bercovici, G. (2011). *Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais*. São Paulo: Quartier Latin.
- Bregman, D. (2006). *Algumas questões sobre a captura regulatória*.
- Caldeira, S. (2000). *A influência do laudo pericial contábil na decisão dos Juízes em processos nas varas cíveis*.
- Cardoso, R. L. (2005). *Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Cestare, T. B., Peleias, I. R., & de Ornelas, M. M. G. (2007). *O laudo pericial contábil e sua adequação às normas do conselho federal de contabilidade e à doutrina: um estudo exploratório*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 12(1).
- Conselho Federal de Contabilidade (2010). Resolução CFC nº 1.307/2010. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1307.pdf;
- Conselho Federal de Contabilidade (2015). NBC TP 01–Perícia Contábil. Recuperado de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf>
- Conselho Federal de Contabilidade (2015). Normas Brasileiras de Contabilidade NBC PP 01–Perito Contábil. Resolução CFC. Recuperado de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01.pdf>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Freitas, H. M., da Cunha Júnior, M. V., & Moscarola, J. (1997). *Aplicação de sistema de software para auxílio na análise de conteúdo*. Revista de Administração da Universidade de São Paulo, 32(3).
- Gorrão, A. D. S. (2014). *O assistente técnico contador em perícias sobre matéria patrimonial: percepção de um grupo de advogados*.
- Hosmer Jr., D. W., Lemeshow, S., & Sturdivant, R. X. (2000). *Applied logistic regression* (2nd ed.). Massachusetts: John Wiley & Sons Inc.
- Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm
- Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm
- Mattos, P. T. L. (2004). *O novo estado regulador no Brasil: direito e democracia* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, Depto. de Filosofia e Teoria Geral do Direito).

- Moraes, R. (1999). *Análise de conteúdo*. Porto Alegre: Revista Educação, 22(37), 7-32.
- Neuendorf, K. A. (2002). *The content analysis guidebook*. California, USA: Sage Publications.
- Nojiri, S. (2000). *O dever de fundamentar as decisões judiciais*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Nunn, L., McGuire, B. L., Whitcomb, C., & Jost, E. (2011). *Forensic accountants: financial investigators*. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4(2).
- Oliveira, Á. T. D. (2012). *A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil: evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Peleias, I. R., & de Ornelas, M. M. G. (2013). *Conversando com o perito—um olhar sobre o cotidiano da atividade pericial contábil no Poder Judiciário paulista*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (203), 88-101.
- _____; Ornelas, M. M. G. D., Henrique, M. R., & Weffort, E. F. (2011). *Perícia contábil: análise das condições de ensino em cursos de ciências contábeis da região metropolitana de São Paulo*. *Educação em Revista*, Belo Horizonte, 27(03), 79-108.
- _____; Piccolo, E. A., Weffort, E. F. J., & Ornelas, M. M. G. D. (2015). *Procedimentos Periciais em Ações Cíveis de Cheque Especial na Região de Baurun-SP*. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 10(1).
- _____; Silveira, A. G.; Ornelas, M. M. G.; Weffort, E. F. J. (2017). *O assistente técnico em perícias contábeis; a percepção de advogados à luz da teoria dos papéis*. *Revista de Arbitragem e Mediação*, São Paulo, vol. 14, n. 52, p. 141-168, jan./mar. 2017.
- Perez, G. (2006). *Adoção de inovações tecnológicas: Um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Pinheiro, I. C. B., Peleias, I. R., da Silva, A. F., & Martins, E. (2015). *Efeitos da regulação econômico-financeira nas estratégias de financiamento das operadoras de planos de saúde*. *Revista Universo Contábil*, 11(2), 108-127.
- Ramaswamy, V. (2005). *Corporate governance and the forensic accountant*. *The CPA Journal*, 75(3), 68.
- Salgado, L. H. (2003). *Agências regulatórias na experiência brasileira: um panorama do atual desenho institucional*. IPEA, Rio de Janeiro.
- Santana, C. M. S. D. (1999). *A perícia contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Sá, A. L. (2011). *Perícia contábil* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Souza, C. A. M. (2006). *Motivação e fundamentação das decisões judiciais e o princípio da segurança jurídica*. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, 7(2), 355-376.
- Santos, M. A. (1976). *Comentários ao código de processo civil: Lei no. 5.869, de 11 de janeiro de 1973: Vol. IV. Arts. 332 a 475*. Rio de Janeiro: Forense.
- _____. (2008). *Primeiras linhas de direito processual civil* (24a ed.). São Paulo: Saraiva.

- Schmitz, L. Z. (2013). *Compreendendo os “precedentes” no Brasil: fundamentação de decisões com base em outras decisões*. In *Revista de Processo*. São Paulo (Vol. 226, p. 349).
- Silva, A. C. F. D. (2017). *Contribuições do Laudo Pericial Contábil na formação do convencimento do juiz: pesquisas com processos cíveis na comarca de São Paulo*.
- Venticinque, E. M., Carneiro, J. S., Moreira, M. P., & Ferreira, L. (2007). *O uso de regressão logística para espacialização de probabilidades*. *Megadiversidade* (Vol. 3, p. 25-37).
- Zannon, G., Peleias, I. R., Weffort, E. F. J., & Couto, M. B. (2018). *A percepção dos juízes paulistanos acerca da atuação do perito contador assistente à luz do código de Processo Civil*. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(2), 122-149.