



---

## **Modelo de Termo de Oitiva do Contador**

Em uma apreciação do Prof. Me. Wilson Alberto Zappa Hoog<sup>i</sup>

### **Resumo:**

Em razão da importância do novo CPC, Lei 13.105, com vigência a partir de 18 de março de 2016, em seu § 3º do art. 473, se faz premente a necessidade de uma reflexão sobre o tema “Oitiva do Contador” para clarificação de elementos probantes.

### **Palavras-chave:**

Modelo de Termo de Oitiva do Contador. CPC/2015, § 3º, art. 473.

### **Desenvolvimento:**

A oitiva de testemunha, contador responsável técnico pelos registros, pelo perito, pode ser necessária em situações especiais de perícias de grande complexidade, onde sejam necessários averiguações, tais como:

- A) Identificação dos fluxos dos registros dos atos e fatos;
- B) Obtenção de indícios, em relação à aplicação dos princípios contábeis;
- C) Obtenção de entendimento ou clarificação de documentos e registros contábeis;
- D) Obter um nível de asseguarção razoável, limitada ou inexistente das informações contábeis que serão utilizadas no labor do perito, reduzindo o risco de erros a um nível aceitavelmente baixo. E serve de base para que o perito certifique atos ou fatos. O tipo de segurança obtida e as circunstâncias em geral da oitiva



e dos documentos é que determinam o grau do risco e segurança, em relação às demonstrações contábeis que o perito deve considerar. O procedimento de asseguarção é um alerta, em relação às evidências que contradizem a oitiva ou os documentos inspecionados, pois podem colocar em dúvida a confiabilidade dos documentos ou das declarações feitas pelo responsável técnico da contabilidade.

Isto em decorrência da possibilidade legal, por força do § 3º do art. 473 do CPC/2015, regra que pode funcionar bem, agilizando o labor e economizando tempo da perícia. Mas, para tanto, os peritos devem, definir bem o escopo da prova pericial e antecipar suas dúvidas técnicas, na forma de quesitos. E é imprescindível que todas as partes, por intermédio de seus assistentes, tenham acesso aos documentos necessários à produção de prova pericial e participem da oitiva

O perito do juiz ou do árbitro deve atentar para a questão do ônus da prova, que não cabe ao perito, e sim, às partes. Muitas vezes o perito do juiz ou do árbitro ignora o *onus probandi* e pede às testemunhas provas (documentos ou livros) que deveriam ter sido produzidas pelas partes.

O condutor da oitiva deve zelar para que as prerrogativas do § 3º do art. 473 do CPC/2015, não sejam utilizadas para fins de *discovery*<sup>1</sup>, ou seja, descobrir informações para além do âmbito do labor pericial, como questionamento de uma testemunha de forma excessivamente ampla, o que caracteriza um processo de descoberta, ou seja, de uma procura em suposições geralmente amplas e hipotéticas, ou sob suspeita, logo, inquisições imprudentes e

---

<sup>1</sup> Esta prática de descoberta, *discovery*, é usual na arbitragem internacional e também exercida pelos países de *common law*. A *discovery* caracteriza-se pela possibilidade de qualquer uma das partes, e não o perito, analisar exaustivamente a documentação da parte contrária ou em poder desta. Permite-se, assim, que se recolha todo e qualquer documento, para ser utilizada na produção de prova pericial contábil.



temerárias. Como exemplo, o fato de que um perito assistente propõe oitiva de testemunha sem certeza de seu aproveitamento para a perícia e pede às pessoas que estão depondo, provas de atos ou fatos que nem sabe se existem.

Para tornar mais eficiente a oitiva de testemunha, recomenda-se as seguintes iniciativas:

- A) Deve ser lembrado ao depoente que ser testemunha é prestar um serviço à justiça e que não se trata de favor a uma das partes. A testemunha é dos peritos e não da parte;
- B) Que os peritos apresentem com antecedência, sempre que possível, os quesitos escritos, em relação aos pontos a serem clarificados, antes da oitiva, e que a contrainquirição baseie-se nos pontos a serem clarificados pelo depoente;
- C) Que os peritos esclareçam, em seus planejamentos, com precisão, quais os atos e fatos que devem ser provados e como os depoimentos podem elucidar esses temas;
- D) Que a condução da oitiva e a lavratura do termo de oitiva sejam presididas pelo perito do juiz ou pelo perito do árbitro, quando for realizada em conjunto com o perito e os assistentes indicados;
- E) Lembrar que 75% da comunicação é interpessoal e não verbal, pois a extensão não verbal de um depoimento envolve todas as manifestações de comportamento não expressas oralmente, cuja significação está vinculada ao contexto em que ocorrem. Os sinais não verbais, quiçá, podem ser utilizados para completar ou contradizer a comunicação oral. Decifrar e perceber o significado da mensagem não verbal que o depoente envia serve para estabelecer um plano de inspeções adequado às necessidades da busca da verdade real se possível.

Há de se evitar em oitivas de testemunhas o paradoxo de **Alice no País das Maravilhas**, pois, se o perito não sabe onde está



indo a sua inspeção, assim como Alice não sabia para onde estava indo, como saberá para onde vai? Se qualquer caminho ou depoimento serve ou é útil para o perito, então, quem está no controle do labor do laudo ou do parecer? Está na hora de o perito parar e pensar se realmente a oitiva é necessária para o bom andamento dos trabalhos periciais.

Existe um trecho no clássico livro: **Alice no País das Maravilhas** onde a menina Alice está caminhando por uma floresta quando chega a uma encruzilhada, e depara-se com inúmeros opções de caminhos; são várias hipóteses. E visualiza-se, estradinhas, placas de orientação e uma menina indecisa sem saber muito bem para onde ir. Eis que surge o gato, irônico e místico, que pergunta à menina: Alice, no que posso ajudá-la? E com esta pergunta dá início ao seguinte diálogo:

- *Eu só queria saber que caminho seguir, diz Alice.*
- *Isso depende do lugar aonde quer ir, diz o gato tranquilamente.*
- *Realmente não importa, responde Alice.*
- *Então não importa que caminho a seguir, afirma o gato categórico.*

O diagnóstico de um depoimento é deveras importante para identificar qual a impulsão patrimonial que se sucedeu após um ato ou fato. Pois, com e através do depoimento, é possível identificar e clarificar, quais os pontos corretos, errados ou incompletos dos registros contábeis. A análise do depoimento é a base de uma inspeção documental e, a partir dele, os caminhos da fundamentação de uma resposta, no laudo ou pareceres dos peritos, começam a serem traçados.

A importância desta oitiva, assim como a das perguntas, é a de que ambas servem como indicativos para:

1) Se obter um padrão de conduta. Um padrão de conduta para a teoria pura da contabilidade é a situação causal de uma ação do



---

operador da contabilidade, é a prática típica que simplesmente dá causa ao resultado, independente de configurar um ato doloso ou culposo na conduta do responsável técnico por um registro contábil, pois o erro ou dolo são coisas diversas de um padrão de conduta. Pois o erro ou dolo devem ser apurados na tipicidade da conduta. A conduta é uma ação ou um comportamento do operador da contabilidade, que pode ser de dois tipos: a ação comissiva que consiste num fazer o registro contábil, e os omissivos que consistem na abstenção de um registro contábil devido. Um indício se obtém pelo padrão de uma conduta, que pode ser tanto no comportamento de quem se omite, quem não faz nada; como no de quem faz registro contábil diverso da real impulsão patrimonial. O intérprete da conduta deve considerar que é necessário que uma ação, ou seja, a conduta, seja voluntária e consciente;

2) Para a tipicidade de conduta. A tipicidade da conduta é a adequação ou não, de um comportamento, ou seja, de uma conduta a uma regra legal, que permite averiguar se a maneira de agir está adequada ou não, ou seja, se a conduta é proibida ou permitida, ou, ainda, se este comportamento cria fato gerador de uma obrigação ou de um direito. Portanto, a tipicidade só existirá se houver conduta, e somente será possível avaliar a adequação ou não, se existir na legislação ou no uso e costume comercial, um padrão contemplativo de conduta. E cabe ao perito, aos advogados, juiz ou árbitro que são os intérpretes da tipicidade da conduta, verificar se a justaposição do que acontece pertence ao tipo da regra legal, sendo indispensável que essa conduta imputada, a "causa", tenha gerado um "efeito", e que entre a causa e o efeito exista um nexos causal. O exame da tipicidade de uma não conformidade legal depende da inspeção, em todos os atos e fatos vinculados a um negócio, mormente em livros, documentos, empenhos, pagamentos, recebimentos, contratos, acordos entre sócios ou acionistas, acordos entre fornecedores e



---

fregueses, e as características de que a conduta habitual vem sendo praticada;

3) Para a identificação de causas de desequilíbrio econômico financeiro por violação de direitos ou abuso de poder;

4) Para a identificação do perfil do contador, dos registros contábeis e da célula social em que se direciona a inspeção;

5) Para a assimilação do perfil empresarial, identificando características, mediante o cruzamento das informações obtidas na oitiva, com os dados dos relatos e registros contábeis, os quais poderão ser um guia na busca de resolver o problema de pontos controvertidos e suas consequências, quer seja na valorimetria do fundo de comércio, na aferição do índice de eficiência do fundo de comércio, ou outras situações envolvendo contas ativas, passivas ou de resultados;

6) Para a obtenção de informações verbais, relativas a procedimento de ceticismo profissional<sup>2</sup>, ou indícios, asseguarações contábeis, escolha de amostragens etc; entre outras utilidades, pois cada caso pericial tem suas características próprias.

---

<sup>2</sup> **Ceticismo profissional de um contador** - refere-se à postura de um contador, responsável técnico pelos relatos contábeis, que inclui uma atitude questionadora e vigilância para situações que possam indicar possível distorção na escrituração contábil, devido a erro ou atos dolosos. Está vinculada a uma avaliação crítica das evidências ou indícios do julgamento profissional, conhecimento e experiências, dentro do contexto fornecido pelas práticas contábeis e deontológicas, para se obter uma asseguaração razoável do conteúdo das demonstrações contábeis.



**TERMO DE OITIVA DE CONTADOR.**

**PRERROGATIVA DO CPC/2015, art. 473, § 3º**

Aos (...) dias do mês de (...) de 201X, compareceu no escritório deste perito, para os efeitos do § 3º do art. 473 do CPC/2015, o contador Sr. (...) CRC (...), que, após cientificado do ato da perícia contábil, relativo ao processo (...) onde são litigantes (...) na qualidade de requerente e (...) na qualidade de requerido (...), sendo a ele garantido seu direito de permanecer calado (conforme o art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal) e também de não revelar fatos em face de segredo profissional, nos termos do art. 229 do CC/2002 e o dever do contador de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade, conforme preceitua o art. 378 do CPC/2015; além dos termos do art. 343 do Código Penal que regula as penalidades por induzir o perito a erro, por tipificar o crime de afirmações falsas do contador, ou o ato do contador de calar a verdade, declarou<sup>3</sup>:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Perito-contador: \_\_\_\_\_

Declarante: \_\_\_\_\_

**Wilson Alberto Zappa Hoog**, [www.zappahoog.com.br](http://www.zappahoog.com.br), bacharel em ciências contábeis, arbitralista, mestre em direito, perito-contador, auditor, consultor empresarial, palestrante, especialista em avaliação de sociedades empresárias, escritor e pesquisador de matéria contábil, professor doutrinador de perícia contábil, direito contábil e de empresas em cursos de pós-graduação de várias instituições de ensino. Informações sobre o autor e suas obras podem ser obtidas em: <[http://www.jurua.com.br/shop\\_search.asp?Onde=GERAL&Texto=zappa+hoog](http://www.jurua.com.br/shop_search.asp?Onde=GERAL&Texto=zappa+hoog)>. Currículo Lattes em: <<http://lattes.cnpq.br/8419053335214376>>.

<sup>3</sup> Deve-se procurar colher elementos não apenas relativos aos atos e fatos ocultos nas demonstrações contábeis e suas notas explicativas e necessárias à solução da dúvida, mas também colher informações que permitam aferir as circunstâncias em que ocorreu a tipicidade da conduta do contador, em relação ao fato de ocultar atos e fatos nos relatos contábeis elaborados (o que levou o contador a praticar o ato, a sua motivação, tais como, ausência de conhecimento, erro, ou dolo), obtendo-se ainda dados sobre a forma como foram efetuados os registros contábeis.