

A MORALIDADE PÚBLICA E A CONTABILIDADE: O PAPEL SOCIAL DESSE PROFISSIONAL FUNDAMENTADO NA RESPONSABILIDADE ÉTICA, CIVIL E PENAL.

PUBLIC MORALITY AND ACCOUNTING: THE SOCIAL ROLE OF THE REASONED PROFESSIONAL ETHICS, CIVIL AND CRIMINAL LIABILITY

Ceciane Portela Sousa^{*}
Conceição de Maria dos Santos^{**}
Lucas Barreto Vasconcelos Silva^{***}

Recebimento em agosto de 2015.

Aprovação em setembro de 2015.

Resumo: O Profissional contábil exerce uma função social fundamental e abrangente. Em consequência disso, desenvolve atividades através de uma conduta ilibada e eficiência intelectual, em um trabalho digno que culminará no exercício do seu dever ético, cívico e moral. Tem-se então a ética, regulada através do código de conduta profissional, que visa sobre uma ótica disciplinar uma postura adequada do profissional contábil; o papel civil que rege sua ação horizontal diante de atitudes e suas prováveis consequências a terceiros e a responsabilidade penal, que atuará em um sentido vertical diante dos males que o contabilista poderá ocasionar à organização do Estado, como a sonegação fiscal ou emitir um falso diagnóstico da situação das empresas. No entanto, ao zelar e executar a sua tríplice responsabilidade, contribuirá para o crescimento e o progresso social, cujo objetivo é traçar através dessas normas o perfil e a conduta do profissional contábil.

Palavras-chave: Moralidade. Contabilidade. Responsabilidade ética. Civil e penal.

Abstract: The book Professional exerts a fundamental and comprehensive social function. As a result, it develops activities through an unblemished conduct and intellectual efficiency, on decent work that will culminate in the performance of their duty ethical, civic and moral. Then has to ethics, regulated by the Code of Professional Conduct, which aims for a disciplinary perspective proper posture of the accounting profession; the civil role governing its horizontal action on attitudes and their likely consequences to third parties and criminal liability, which will operate in a vertical direction on the evils that the accounting officer may cause the state organization, such as tax evasion or issue a false diagnosis the situation of the companies. However, in providing and executing its threefold responsibility, contribute to growth and social

^{*}Professora Adjunta da Universidade Federal do Piauí - UFPI, Teresina-PI, Brasil. Doutorado em Ciências Empresariais - Universidad Del Museo Social Argentino (2003), reconhecido pela Universidade Federal do Piauí-UFPI. Mestrado em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas - RJ (1993). Bacharel em Contabilidade pelo Centro de Ensino Superior do Vale do Parnaíba (1989). Conselheira da Fundação Brasileira de Contabilidade. E-mail:cecianeportela@hotmail.com.

^{**}Especialista em Contabilidade e Orçamento Público pelo CEUT (2014), Teresina-PI, Brasil. Graduação em Ciências Contábeis pela UFPI (2011). Professora substituta da Universidade Federal do Piauí - UFPI. Professora da Faculdade de Educação São Francisco – FAESF, Pedreiras-MA, Brasil. E-mail:ceica_santos_@hotmail.com.

^{***}Professor da Faculdade de Educação São Francisco – FAESF, Pedreiras-MA, Brasil. Graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Educação São Francisco (2015) e graduação em Matemática pela Universidade Estadual do Maranhão (2010). E-mail:lucasbarretosilva@hotmail.com.

progress, whose goal is to draw these standards through the profile and the conduct of the accounting professional.

Keywords: Morality. Accounting. Responsible ethical, civil and criminal.

INTRODUÇÃO

A contabilidade enquanto ciência, em sua aplicação, influenciará e será influenciada pelo seu meio social. No desenvolvimento deste processo a contabilidade sofre um entrave de interesses e valores diante da moralidade pública, que tem seu conceito diretamente vinculado à história e a evolução social. Sofre, dessa forma, uma variação diante dos princípios e valores adotados por determinadas épocas, participação e mentalidade dos indivíduos na sociedade, assim como sua direção e visão política. Porém em nossos dias, o conceito de moralidade está atrelado e torna-se sinônimo de ética.

Dentro desta percepção, a ética faz-se mais que uma obrigação. Apresenta-se como necessidade e atributo raro de profissionais confiáveis e pré-requisito para a fluência social financeira. Deve ser a regra e não exceção dentro deste segmento, embora tenha em seu contexto e nos seus códigos profissionais imposições para uma conduta ilibada e acima de suspeitas, por vezes acaba fazendo-se subentendido especificações que se fazem necessárias para que haja parâmetros para o julgamento e conduta do profissional contábil.

Dentre essas lacunas, apresentam-se legislações que regem e norteiam a conduta do mesmo, embora exista a deficiência da não existência de uma regra única (lei específica), podemos segmentar e classificar a aplicação e necessidade das mesmas dentro do panorama atual, qual o papel que o profissional de contabilidade tem por sua essência a obrigação e capacidade de exercer? Quais instrumentos e ferramentas nortearão essa conduta e formarão esse profissional? A presente pesquisa apresenta a ética como pré-requisito para exercício da função, e norteadora das ações.

O pensador econômico alemão Max Weber acreditava que para o capitalismo dar certo, as pessoas comuns teriam de conhecer o método das partidas dobradas, não somente porque esse tipo de contabilidade permite calcular o lucro e o capital através do balanço dos débitos e dos créditos em colunas paralelas, mas por que traz como base estrutural uma das nossas palavras chaves ao bom andamento dos negócios, “equilíbrio”. O CFC (Conselho Federal de Contabilidade), uma autarquia corporativa federal, instituiu através da resolução nº 803/96, o código de ética do profissional

contábil, que busca moldar as ações pertinentes ao caráter e a conduta do contabilista, tem por objetivo fixar a forma de condução das atividades profissionais. O código de conduta ético faz-se mais que um padrão de avaliação de ações, torna-se um manual para a atuação profissional, bem como seu conhecimento e aplicação. No entanto quando a pesquisa aborda a moralidade, vai além dessa conduta, busca um profissional digno de toda confiança, que execute seu papel social, fornecendo informações verídicas sobre o patrimônio.

Através deste estudo será possível assimilar qual a participação e papel a ser desenvolvido pelo profissional contábil, respeitando aquilo que é ético, moral, legal, prudente e principalmente, certo. Dentro destes padrões se alcançará o respeito ao conceito inicial estabelecido de moralidade pública.

1. A MORALIDADE PÚBLICA E A PROFISSÃO CONTÁBIL

A moralidade Pública delimita as ações e comportamentos de um determinado grupo social, diferente da moral privada, que fará menção a execução dessas normas através do comportamento do indivíduo. Segundo Japiassú, a moral tem um sentido “mais estrito e diz respeito aos costumes, valores, e normas específicas de uma sociedade, ou cultura, enquanto que a ética considera a ação humana do seu ponto de vista valorativo e normativo” (1991, p. 172).

Dentro do conceito de moral, pode-se classificar uma observância fidedigna as legislações, sendo que nem todas transcrevem o comportamento ético adequado, no entanto o respeito às mesmas é indispensável na busca por uma postura ética. Desse modo analisam-se outras competências cabíveis às normas, a ordem, ao meio ambiente e aos paradigmas morais locais, dentro destes padrões está a moral pública a ser seguida. Tais comportamentos precisam ser absorvidos dentro do contexto profissional, ao ferir isso em alguns casos, a contabilidade desenvolveu uma imagem negativa, classificando o contador como um facilitador, tal situação prejudica e mácula tão nobre profissão.

A contabilidade enquanto ciência social, transcreve a ação humana frente ao patrimônio, alvo do contabilista, são essas ações que alteram valores, uma decisão correta e visionária pode ocasionar no crescimento de uma entidade em grandes proporções, a medida que decisões erradas podem levar a mesma a falência. No mover do ciclo econômico a contabilidade registra e exerce sua função, diagnosticar aos

usuários ou futuros usuários a real situação da entidade, analisa, fornecendo informações para correções necessárias aos desvios de planejamento, ou seja, pode manter-se em seu papel social à medida que realiza tais competências, mas também pode alterar este cenário se faltar ou mesmo omitir a verdade.

Esta omissão pode prejudicar a alguma parte dessa relação econômica, diante deste ato o contabilista fere seus princípios morais, seu código ético e as legislações pertinentes. Ações dessa natureza podem ser classificadas como imorais, assim como um descumprimento da sua obrigação social, logo há um choque entre a contabilidade e a moralidade pública, demonstrando uma falha de caráter e ausência de consciência do profissional. Para SÁ (2011. Pg.66):

A consciência ética, portanto, é esse estado decorrente de mente e espírito, através do qual não só aceitamos modelos para a conduta como efetivamos julgamentos próprios; ou ainda nos condicionamos, mentalmente para realização dos fatos inspirados na conduta sadia para com nossos semelhantes em geral e os de nosso grupo em particular e também realizamos críticas a tais condicionamentos. Se desejarmos parafrasear, contabilmente, poderemos dizer que a consciência é o nosso “Disponível”, ou seja, um Fundo que se encontra em plena circulação para cumprir Obrigações do dia a dia e que se encontra em plena circulação com entradas e saídas de recursos. (SÁ, 2011, p. 66).

Esse profissional responderá pelas suas atitudes e convivências, de acordo com seu delito, podendo ser na esfera civil, diante de dolo que pode causar a terceiros, na esfera ética, quando comete infrações contra a qualidade da sua profissão e da sua ordem, e criminal quando assim afeta e prejudica a sociedade com suas ações.

A contabilidade além de ser influenciada, ela pode ser fato originário da corrupção, sofrendo consequências posteriores no mesmo mercado pela informação falsa que gerou, formando um ciclo vicioso e desonesto, que tem início nas dificuldades do mercado de trabalho. Pesa ainda sobre o profissional a responsabilidade de ser absorvido por esse, o profissionalismo, sua conduta ética e seu profundo conhecimento técnico deveriam ser requisitos básicos e primordiais em uma análise de utilidade.

No entanto, a um fator que em nada acrescenta a profissão, porém é alvo de gestores corruptos, que é a flexibilidade do caráter do profissional, até onde é capaz de ir para manter seu emprego, ou mesmo obter status e poder aquisitivo maior, em outras palavras se o contabilista é corrompível, algumas práticas são muito comuns e diariamente propostas aos profissionais desta área, podemos exemplificar baseados na Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 03 (2003, p. 177):

O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por: a) manipulação, falsificação ou alteração

de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; b) apropriação indébita de ativos; c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; d) registro de transações sem comprovação; e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

A influência sofrida pela contabilidade frente ao cenário atual de corrupção é o eixo principal deste sistema sujo e manipulador, visto que o profissional contábil quebra este ciclo diante da renúncia de atos ilícitos, podendo tornar-se ainda agente fiscalizador, ao invés de ser coautor na prática criminosa. Através de estudos bibliográficos direcionados a legislações nacionais e normas do CFC, foi possível delimitar o papel social do contabilista em três esferas, a ética, civil e criminal, assumindo um caráter preventivo, para que o profissional zele pelas suas competências, a fim de estarem aptos as suas responsabilidades.

Segundo Gonçalves (2011, P.42): “No caso da responsabilidade penal, o agente infringe uma norma de direito público. O interesse lesado é o da sociedade. Na responsabilidade civil, o interesse diretamente lesado é o privado”. Na esfera ética, um descomprometimento com a moral e uma falta de embasamento do seu caráter, que levam o mesmo a ignorar o que o código profissional considera correto.

2. A RESPONSABILIDADE ÉTICA DO CONTABILISTA

A responsabilidade não é uma exclusividade dos atributos jurídicos, ela pertence a todos os atributos da vivência social, o termo responsabilidade tem a sua origem na palavra response, que significa “resposta”, logo a todos devemos responder pelos fatos resultantes de nossas ações. Embasando-se nesta análise começa-se a avaliar a responsabilidade do profissional, independente de seu segmento, e como o mesmo deve ser cauteloso, afinal são inúmeros os dispositivos que farão frente a essa responsabilidade. Têm-se ainda conselhos e ordens que velarão pelo o bom andamento da profissão em nosso país, especificamente na contabilidade temos o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) auxiliado pelos CRCs em cada e Estado, os conselhos regionais.

Ambos zelam pela fiscalização e penalidades a nível profissional do contabilista que esteja em falta com suas responsabilidades, entre estas, as éticas, para tanto o CFC, emitiu a resolução nº 803/96, de 10 de outubro de 1996, que apresenta o Código de Ética Profissional do Contabilista. Criado em prol do engrandecimento ético de toda a classe contábil, e em contrapartida prevendo as responsabilidades no exercício

da profissão. Podemos sintetizar as responsabilidades do contabilista nas palavras de Branco (2003):

O contabilista deve possuir um perfil e uma formação humanística, uma visão global que o habilita a compreender o meio social, político, econômico e cultural onde está inserida, tomando decisões em um mundo diversificado e interdependente. Deve ter uma formação técnica e científica para desenvolver atividades específicas da prática profissional, com capacidade de externar valores de responsabilidade social, justiça e ética. Deve ter competência para compreender ações, analisando, criticamente as organizações, antecipando e promovendo suas transformações, compreensão da necessidade contínuo aperfeiçoamento profissional, desenvolvimento da auto - confiança e capacidade de transformar.

De acordo com Branco o contabilista tem em sua responsabilidade, visar o crescimento social e da profissão, ambos ocorrerão paralelamente, se assim o profissional o fizer de um modo ético, independente, com capacidade intelectual e primando pelo enriquecimento das informações.

2.1 O Código de Ética Contábil - Resolução do CFC nº 803/96

A ética profissional se forma pelo conjunto de normas éticas que compõem a consciência do profissional e representam imperativos de sua conduta. Cada profissional mantém seu código próprio, especificando quais são esses imperativos, formando duas correntes, a individual formada pelo próprio indivíduo, regida pela sua consciência e os valores morais adotados por ele, e a externa, social, que é aquela que a sociedade nos impõe, exemplifica-se com impostos, como ser pensante posso qualificar um imposto como injusto, mas enquanto profissional isso não me dá o direito de sonega-lo, sobre a ética profissional Lisboa (1997. Pg.62) diz:

Enfatiza, dizendo que não basta ao profissional a preparação técnica, mas encontrar uma finalidade social superior nos serviços que executa, defendendo os princípios e valores éticos da profissão, de tal forma a produzir uma imagem verdadeira do que ela se constitui.

A ética deve permear todo o cotidiano, influenciando sobre uma ótica pessoal o caráter do profissional, mas a referência à ética profissional, muda o foco, pois o indivíduo atuante em uma determinada profissão não é caracterizado apenas como um sujeito aleatório, mas ele qualifica a profissão e a classe através da sua conduta. É cotidiana a publicação de escândalos com “contadores”, e fica explícita a propaganda negativa da profissão. O CFC utiliza seu código ético de conduta para nortear a classe,

que é o conjunto de elementos que deve servir para caracterizar o comportamento de um determinado grupo (classe) social.

O Código de Ética do Profissional Contábil (CEPC) tem sua edição datada de 4 de setembro de 1970, pela Resolução de nº 290, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Em 10 de outubro de 1996, foi revogada pela Resolução nº 803, estando ainda algumas alterações registradas nas Resoluções nº 819, de 20 de novembro de 1999, e nº 942, de 30 de agosto de 2002.

O zelo, a dedicação, a honestidade e, a integridade são princípios a serem seguidos pelos contadores, pois, agindo assim, vamos acabar com o suborno que tanto permeia a classe contábil. Portanto, para acabar com isso, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a lei 803/96 que regulamenta o Exercício do Profissional da Contabilidade. Na resolução do CFC, Art. 1º diz categoricamente: “Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional.” (LISBOA, 2011, p.62).

É uma normativa de modo que suas penalidades são a nível profissional. No entanto, isso não é a ideia central de tal orientação, mas criar para aqueles que praticam a contabilidade um modelo comportamental. Em um primeiro momento, o papel social do contabilista passa pela sua responsabilidade ética, constituída pelos artigos que compõem o seu código profissional, que embora deixem algumas lacunas, essas serão supridas no decorrer desta pesquisa por outras legislações, tal situação de ausência é comum por se tratar de uma resolução.

O referido código tem em seu início as virtudes necessárias ao contador para a diligência da contabilidade, e a importância dos princípios de contabilidade. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010):

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade: I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.

Composto por seis capítulos e quinze artigos, sintetiza suas orientações da seguinte forma: liberações e vedações. Como de praxe o capítulo um, é dedicado ao objetivo e a aplicação da resolução. O capítulo dois tem o texto supracitado como seu início, dedicado aos deveres e proibições do contabilista e impõe em síntese como liberado: exercer a profissão com zelo; guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito; zelar pela sua competência; comunicar desde logo ao cliente ou empregador documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho.

Além de inteirar-se de todas as circunstâncias; renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, se substituído em suas funções; informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento deste; ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da contabilidade e seu aprimoramento técnico, estão também presentes no código.

Sobre as vedações impostas pelo código de ética: anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega; assumir, direta ou indiretamente, serviços de natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe; auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita.

Constam como vedações: assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem; exercer a profissão, quando impedido; manter organização contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente; valer-se de agenciador de serviços; concorrer para a realização de ato contrário à legislação; solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem; prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional; recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente confiadas; reter abusivamente livros, papéis ou documentos comprovadamente confiados a sua guarda; aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas; revelar negociação confidenciada; emitir referência que identifique o cliente ou empregador iludir ou tentar iludir a boa fé de cliente; não cumprir o prazo estabelecido; intitular-se com categoria profissional que não possua; elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade; renunciar à liberdade profissional, publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

Essas são as imposições éticas que pesam sobre a competência do contabilista, que na busca da delimitação do seu papel, deve fidedignamente respeitar e acatar o código, que, ainda trata de temas como o valor dos serviços e a previsão da competência inicial de julgar.

Art. 13. O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de

Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002)

Aborda ainda quais e como serão aplicadas as penalidades impostas por este código que são:

Art. 12. A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I – advertência reservada;

II – censura reservada;

III – censura pública.

Em caso de aplicação das penalidades, temos uma resolução do conselho que normatizará fatores quantitativos, para as devidas execuções contra aqueles que, descumpriram as diretrizes éticas da profissão.

3. A REPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

A reponsabilidade cível qualifica-se como a obrigação do infrator (agente causador) propiciar reparos, de um modo mais comum, indenizar prejuízos provocados por ato próprio ou de um preposto (subordinado). Obrigações civis geram uma qualificação devedora diante de danos causados e a parte vitimada, assume um papel credor, onde o patrimônio da parte devedora responderá pelas suas infrações, que resultaram em prejuízos a terceiros, diferente da esfera criminal, pois constitucionalmente não há a previsão de prisão cível para esses débitos.

Como parametro de responsabilidade cível do contabilista, a presente pesquisa utiliza a lei 10.406/2002 (Novo código Cível), mas em principio é necessário assimilar quais os limites dessa obrigação. Segundo Silvio Rodrigues (2003, p. 6): “A responsabilidade civil é a obrigação que pode incumbir uma pessoa a reparar o prejuízo causado a outra, por fato próprio, ou por fato de pessoas ou coisas que dela dependam”. Diante do termo responsabilidade é possível traçar um paralelo.

O contabilista tem a competência primordial de fornecer informações acerca de determinado patrimônio. Esses dados serão destinados aos usuários contábeis, sobre essas informações depende o futuro financeiro de uma instituição e todos que de algum modo a ela estão ligados. Nomeada pelo o neopatrimonialismo de “célula-social”, as informações do profissional de contabilidade terão fortes influências sobre o futuro

dessa célula, o que torna a sua informação responsável das benesses ou déficits sofridos, sendo desta forma é possível traçar a responsabilidade civil do contabilista.

Pode-se classificar em culposa ou dolosa, para tal distinção é preponderante a intenção do profissional. Atos culposos são caracterizados pela ausência de má fé do preposto, havendo a penalização de um terceiro responderá perante seus proponentes e, conseqüentemente, indenizarão a parte prejudicada, se o erro for ocasionado por imprudência, ingerência ou mesmo um déficit intelectual. Segundo Silva e Brito (2003, p. 27):

O Contabilista poderá ser severamente responsabilizado em qualquer hipótese, haja ele com culpa ou dolo, pois em função dessa nova norma não poderá alegar praticamente nada a seu favor. Eis que se alegar desconhecimento profissional, por exemplo, terá agido com culpa (negligência, imperícia ou imprudência), se errar tendo conhecimento necessário, terá agido com dolo, portanto esperava o resultado.

Atos dolosos são praticados de má fé e arquitetados através de interesses obscuros. Diferenciando-se do culposo na mesma proporção da distinção entre fraude e o erro. O dolo se caracteriza pelo beneficiamento do praticante em detrimento do prejuízo de terceiros. A prática dolosa exercida pelo contabilista pode se dar através do cumprimento de ordens ou de iniciativa própria. Em ambos os casos, o preponente e o proposto, ou seja, o contabilista e seus superiores responderão solidariamente pela infração.

3.1 O Código Civil - Lei 10.406/2002 e a Contabilidade

O novo Código Civil, mais propriamente os artigos 1.177 ao 1195, tratam sobre a responsabilidade do contabilista, assim como obrigações e necessidades de escrituração. Art. 1177 do CC:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. Parágrafo único: No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Parafraseando o artigo, tem-se o contabilista como preposto, responsável pela escrituração e demonstração da contabilidade, bem como qualquer encarregado que possa está a serviço da entidade, ou desse profissional, subtendendo-se que estará sobre a supervisão intelectual do contador a qual ainda realizará um processo de análise dos dados antes da assinatura. Tal atitude é embasada pelo art.3º, inciso IV do Código de

Ética Profissional do Profissional da Contabilidade: “assinar documentos ou peças contábeis elaboradas por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização”. Caso ocorra um não cumprimento da competência contábil por intermédio de um erro, o art. 1177 do CC explicita que o contabilista responsável pela assinatura responderá diante de seus superiores, e estes conseqüentemente responderão perante terceiros.

Ressalva-se a importância da reciclagem de conhecimento do setor contábil pelas sociedades empresárias ou empresário individual, já que o erro profissional ocasionado pela ausência de conhecimento gera um prejuízo à entidade. Ainda presente no artigo, pressupõe-se que tal ato pode ter natureza ilícita, classificar-se-á como doloso, por ser movido por a má fé da entidade ou do profissional, gerando um prejuízo em uma linha horizontal a terceiro, onde ambos responderão solidariamente através dos seus respectivos patrimônios.

O caráter solidário dar-se em função da concepção de que como subordinado da entidade o contabilista age sobre sua tutela, de modo que haverá uma supervisão frequente sobre seus atos e do setor, como descreve o Art.1178 do CC: “Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito”. No contexto interno da instituição.

O parágrafo único do referido artigo prevê em caráter externo: “Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito [...]”. As atitudes do contabilista podem não se resumir a esfera civil, sua ação pode ser qualificada como crime e esse poderá responder com pena de reclusão. As imposições do Art.1178 se dão, ao fato da relação de trabalho ou de emprego cultivada entre entidade e contabilista, tornando-a responsável pelas atitudes de culpa ou dolo. Em caráter preventivo algumas medidas podem ser tomadas pela instituição como cita Marion (2005):

A profissão contábil está passando por um momento de transição onde a fase mecânica é substituída pela técnica e pela fase da informação. No mercado atual, dificilmente o contabilista conseguirá sobreviver no papel do antigo escriturador ou guarda-livros. Muito mais do que isso, o profissional contábil deve estar em constante evolução, apresentando atributos importantes para o exercício da profissão.

Um processo de reciclagem de conhecimento, seguido por constantes capacitações, podem evitar a prática culposa da contabilidade, que muitas vezes ocorrem em fator do desconhecimento profissional. A cada dia surgem novas normativas e resoluções, é favorável a entidade observar práticas de capacitação sobre

uma ótica preventiva de possíveis reduções do seu patrimônio no futuro. Uma possível prevenção ao dolo, desde que esse não seja motivada pela gestão da entidade, é a presença de um setor de controle interno ou de auditoria interna, bem como de um auditor que executará uma constante verificação da conformidade da gestão, sobre a necessidade de tal prática Almeida (2003, p.29) diz:

Devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento.

É válido ainda que não exigido, o processo periódico de auditoria independente na instituição, para que se visualize sobre uma perspectiva externa como está o empresário ou a sociedade empresária. Segundo Franco e Marra (2001, p. 26): “para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis”. Além disso, para empresas de capital aberto que têm suas ações negociadas no mercado de valores, a CVM torna obrigatória a auditoria externa, tendo ainda como exceção aquelas que no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

3.2 Obrigações Contábeis de acordo com o Código Civil

O capítulo IV do Código Civil impõe obrigatoriamente ao empresário ou sociedade empresária acerca da contabilidade e sua escrituração, subtendendo-se que tais exigências devam ser de conhecimento do contabilista, previsto posteriormente no Art.1182: “a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade”. As obrigações se iniciam no Art. 1179: “escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”.

A regulação do levantamento anual do Balanço patrimonial com exceção do pequeno empresário de acordo com Art. 970 é de grande importância social e econômica, segundo Fabio Konder (1978. P.31): “O Balanço patrimonial é um ato jurídico e não um simples ato material”. É necessário que haja uma distinção, embora a instituição esteja isenta desta publicação através do código tributário brasileiro, fica obrigada à sua confecção. Além da mensuração do seu resultado econômico que nasce do regime de competência, diante do conhecimento de um novo fato, tem-se que fazer seu lançamento pelo valor integral, impedindo camuflagens contábeis e permitindo um real conhecimento da instituição. De acordo com Pereira (in Catelli, 2001, p. 70):

Por resultado econômico entende-se a variação da riqueza da empresa e, portanto, a sua capacidade de gerar produtos e serviços cujo valor econômico seja suficiente para repor, no mínimo, os recursos consumidos em determinado período... reflete as dimensões operacional, econômica, financeira e patrimonial da gestão, que se associam, respectivamente, aos fluxos físicos, econômicos, financeiros e patrimoniais dos eventos econômicos”.

O Artigo 1180 trata sobre a obrigatoriedade dos livros contábeis: “Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica”. No entanto, o parágrafo único do citado artigo prevê que o uso de fichas não pode ser substituído ao livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Em uma sequência normativa os artigos 1181 ao 1187 abordam a clareza, objetividade e padronização das demonstrações, como: a utilização do idioma e moeda corrente nacional; ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens. Exigem ainda a devida individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa. O Artigo 1188, trata de exigências, que por si só são lógicas, além de possuírem atenuações das necessidades das características das demonstrações no que se refere à confiabilidade.

Art.1188: O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Cita a fidelidade nas demonstrações contábeis, que se oficializa no código civil como responsabilidade do contabilista, Franco (2006, p. 57) afirma que: “quanto mais completo e transparente forem os registros da contabilidade, mais eficientes serão os diagnósticos”, as conclusões, as causas. Logo a competência da fidelização das informações patrimoniais da empresa, torna o contabilista responsável civilmente pela veracidade deste demonstrativo. É importante ressaltar que o Balanço Patrimonial reflete uma posição estática da empresa, construída sobre valores coletados ao final de períodos.

O Art. 1.189. Regulamenta que: “O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial”. Como supracitado tal demonstração será a equivalência do resultado econômico da empresa e conseqüentemente parte da responsabilidade do contabilista de acordo com o código

civil. Nesse contexto, a continuidade do artigo 1190 a 1195, trata sobre a confidencialidade dos livros contábeis, sendo restrita até mesmo ao judiciário com a exceção de resoluções de questões relativas à sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência.

Neste caso tornam-se os livros provas documentais, não podendo haver a recusa por parte da empresa ou do contabilista a apresentação desses diante de uma medida cautelar, já que pode caracterizar a imposição de uma competência criminal. Fica implícito então diante de todas as informações que a característica da responsabilidade civil é fortemente marcada pela fidedigna transcrição da situação estática e periódica da empresa, através das demonstrações. Haverá um exercício da competência social contabilista, caracterizada pela informação, seu efeito contrário, seria a causa de dolo a terceiros diante de dados inverídicos.

3.3 Penalidades aplicadas ao contabilista - Código Civil

As penalidades possíveis na esfera civil estão restritas a prática indenizatória. No entanto, no exercício de delimitação das responsabilidades do contabilista, é necessário compreender quais dispositivos regulamentam essa prática, quais situações são passíveis de punições e o que terá por base como valor nessa ação indenizatória. Há também uma possibilidade punitiva de grande prejuízo ao contabilista, ainda que comparada a possíveis indenizações.

Tal penalidade é prevista na lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que converge a Medida Provisória nº 472, de 2009, no seu artigo 76, referente ao artigo 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, passam a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se o parágrafo único do art. 12 para § 1º, na sua alínea f) prevê na parte inicial do seu texto: “cassação do exercício profissional quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave [...], desde que homologada por 2/3 (dois terços) do Plenário do Tribunal Superior de Ética e Disciplina”.

Incapacidade técnica condizente com uma ação culposa, na qual o profissional proporcionará inicialmente prejuízos a um terceiro, sem o uso de má fé, mas por deficiência de conhecimento. Em contra partida, prejudicará a entidade empregadora, que terá uma redução patrimonial, frente as suas responsabilidades de indenizar a parte vitimada. A entidade poderá representar o profissional diante do Conselho de Contabilidade e se comprovada às devidas acusações, como supracitado nas condições

anteriores, poderá sofrer uma cassação do seu registro profissional, que se dará em consequência a uma ação culposa em descumprimento as sua responsabilidade civil.

Ainda sobre as penalidades que o contabilista é passível temos o Artigo 186 do código civil: “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.” Em uma abordagem mais coesa observa-se que o contador pode responder em varias esferas, como parte de uma entidade, mas agora como proprietário de uma entidade como um escritório contábil.

O artigo 186 do Código Civil trata da responsabilização que resulta de prática de uma infração a um dever, legal ou contratual, e do qual resulta dano à terceiro. Com isso fica seu causador na obrigação de reparar o prejuízo causado. Essa afirmação aplica-se perfeitamente nos casos de trabalhos elaborados com erros técnicos, os quais resultem em prejuízo para o cliente. Complementado pelo Artigo 389 “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado”.

A lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 que trata sobre assuntos básicos do ICMS, no seu artigo 5º diz:

A Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Em uma relação contratual entre o contabilista e o cliente é possível que haja erros por parte do profissional na apuração dos respectivos tributos devidos, caso esta falha venha a transformar-se em prejuízo para a parte contratante, essa pode fazer valer o seu direito já citado, impondo ao profissional o pagamento dos tributos assim como seus acréscimos, provado a omissão.

Sobre penalidades na relação contabilista-empresa, podem-se observar possíveis punições mais graves, ao produzir balanços, se o erro cometido comprovadamente for por imperícia, negligência, o contador responderá diretamente a quem solicitou o serviço. Caso fique comprovado que o profissional tinha consciência do erro ao divulgar o balanço podendo ter corrigido, mas não o fez, pode-se haver uma evolução para um processo penal contra o contabilista que abandonará o conceito de ressarcimento, abrangendo outras punições.

4. A REONSABILIDADE PENAL DO CONTADOR

Diferente da responsabilidade cível, a penal ou criminal não comporta apenas a transgressão de um direito tutelado, que terá como contrapartida a reparação dos danos de um modo indenizatório, de acordo com o Código Penal Brasileiro, o delito é resultado de uma ação ou omissão considerada criminosa, um fato nocivo à sociedade, antijurídico, culpável e punível. Segundo Palomba (2003) a imputação da prática ao indivíduo é através de: “ter praticado o delito; entendimento do caráter criminoso da ação; livre para escolher entre praticar e não praticar a ação”.

Sob essa ótica a presente pesquisa define a responsabilidade penal do contabilista sobre a base das legislações nacionais que definem delitos da esfera civil ou crimes, quando o profissional contábil no descumprimento de suas reponsabilidades profissionais citadas por esta pesquisa e os efeitos a esta ação recaem sobre terceiros, provocando danos financeiros ou mesmo morais, tal prática violará sua competência civil. No entanto quando comete o agravo a leis vigentes como: Código Tributário Nacional, Código Penal, Lei falimentar entre outras legislações, tal ato é criminoso e passivo de reclusão e multa, tendo ainda seus devidos agravantes previstos em lei.

Não é incomum nos depararmos com notícias sobre a prisão de profissionais contábeis e seus respectivos envolvimento com fraudes, em grande parte, movidos por ambição, mas o legado de suas ações não tem recaído apenas sobre suas reputações, tais atitudes tem maculado e estigmatizado diante da sociedade a classe contábil, como todo profissional que convive em um âmbito social e possui responsabilidades, o profissional contábil tem de a estar apto a exercer esse papel e para tanto é necessário uma conscientização do que é passível frente a descumprimento dessas legislações e suas consequências em uma esfera social.

4.1 Crime Profissional

Crime Profissional é qualquer delito praticado por aquele que exerce uma profissão, utilizando-se dela para a atividade ilícita, praticado em função das suas respectivas competências ou atividade lícita, que darão vazão a práticas ilegais. Como por exemplo, o abortamento praticado por médico, é o desfrute propiciado pela prática em prol de um crime (CP, Art. 312, obs.dji.grau.4).

Classificado pela Constituição Federal como Crime Inafiançável, art. 5º, XLIII e XLIV, neste ato criminoso há uma má fé do profissional que se utiliza de noções intelectuais desenvolvidas em detrimento de sua formação e prática profissional para o descumprimento da legislação vigente. Sobre a ótica contábil, têm-se diversas práticas

comuns e ilegais que o contabilista comete através do advento da sua profissão. Conforme Albrecht (2009, p. 7):

Fraude é um termo genérico, e abrange múltiplos meios nos quais a genialidade humana pode agir, e que se tornam recorrentes, por intermédio de um indivíduo, para conseguir uma vantagem sobre outro indivíduo por declarações falsas.

Diante de práticas criminosas em decorrência do desvio da sua conduta profissional, por uma mesma fraude, o contabilista pode responder nas esferas civis e penais, estando explicitado o termo fraude, o Conselho Federal de Contabilidade com a resolução 836/00 na interpretação técnica da NBC T11 caracteriza as fraudes como:

a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; b) apropriação indébita de ativos; c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; d) registro de transações sem comprovação; e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

O crime profissional pode figurar como uma das práticas mais espúrias de delitos, pois não se dá apenas por uma passionalidade, necessidade, desinformação ou mesmo ambição. Não é genérica, pois ao cometer um crime por intermédio de suas práticas profissionais, o contabilista macula sua classe, seus clientes, sua carreira, credibilidade e conseqüentemente decepciona todos aqueles que por vias profissionais proporcionou admiração. Gera uma decepção que permeará desde aquele que amou e cumpriu suas obrigações contábeis sem necessidade dessa prática até aqueles que sonham em trabalhar nessa área. Ao cometer esses atos de corrupção, não é apenas a lei que este profissional infringe, mas um código, uma classe e toda uma história.

4.2 Sonegação Fiscal

Segundo o artigo 1º da lei 8.137/90 dispõe que "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]". O departamento de contabilidade das empresas seja na própria entidade ou através da terceirização de um escritório contábil, tem a competência de realizar atividades como a escrituração de fatos que geram obrigações tributárias e fiscais. Define-se a política fiscal como o conjunto de medidas adotadas pelo Governo, dentro do orçamento do Estado, que visam obter as rendas indispensáveis à satisfação das despesas públicas. Envolve a definição e a aplicação da carga tributária.

Em uma trivial assimilação, tem-se um fato gerador de um tributo, seja ele de competência, Federal, Estadual ou Municipal, o lançamento desse fato é obrigação da empresa e conseqüentemente do contabilista, que mantém uma relação de emprego ou

prestação de serviço com a entidade e o não lançamento desse fato gerador, produz uma redução tributária, a qual pode classificar-se como sonegação ou evasão. Uma situação lamentável visto as possibilidades que a contabilidade moderna proporciona a área tributária, através da elisão fiscal. Segundo Amaral (2002, p. 49):

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Distingue-se que a sonegação (Evasão) não é inadimplência, que tem em seu processo a declaração do imposto, mas a ausência do seu pagamento, a qual diferente da sonegação. Não terá, dessa forma, punições de cunho penal, tão somente serão aplicadas penalidades administrativas cabíveis e a inscrição em CDA (Certidão de dívida ativa), um título extrajudicial que aparelha a execução fiscal da fazenda pública. As punições aplicáveis a sonegação segundo a Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965 são: “Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo”.

4.3 Infrações contábeis contra o Código Tributário

Dada à conceituação da prática de sonegação fiscal, o presente tópico exemplifica condutas contábeis comuns dentro desse ato ilícito, segundo Maria Helena Diniz é sonegação fiscal todo: “ato comissivo ou omissivo, de natureza ilícita, praticado com o escopo de diminuir ou eliminar a obrigação tributária, mediante fraude fiscal ou adulteração de documentos”. Com uma maior especificidade a lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, em seu artigo primeiro, inserido pela Lei, que em seus cinco incisos do Art.1 exemplificam práticas que são definidas como crime contra a ordem tributária:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Nos artigos que seguem, têm-se outras práticas de competência do contabilista que podem ser executadas de má fé como a elaboração de decore com informações falsas, sendo que é uma Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos e o inciso I no artigo 2º prevê elaboração de falsas declarações de renda ou de bens e fatos, sendo que os mesmos podem resultar em uma sonegação fiscal. Ainda no aspecto contábil temos no inciso V do mesmo artigo: “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.

Uma das questões mais complexas no que tange a competência contábil refere-se ao inciso II do mesmo artigo: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. Segundo a Receita Federal na normativa referente a alíquotas. Nota 3 diz: a empresa ou equiparado sujeita-se também ao recolhimento de contribuições a terceiros (entidades e fundos), incidentes sobre o total de remuneração de empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, de acordo com o enquadramento de sua atividade no FPAS e as alíquotas constantes do Anexo III da Instrução Normativa MPS/SRP n. 03, de 2005.

Portanto a responsabilidade do recolhimento previdenciário é da empresa, sendo que poderá ser transferida para o contador nos casos em que este for considerado representante legal (contrato social e procuração) da empresa e atuar em desconformidade com a legislação, caso contrário vale o Artigo 1178 do Código Civil: “Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito”. Para que o contador seja responsabilizado em outra hipótese é necessário que haja um modo imputar ao contador da empresa, a evidência da colaboração, consciente e espontaneamente, com as omissões e sonegações fiscais, obtendo benefícios, diretos ou indiretos, da prática ilícita. Sob essas condições sofrerá sanções penais até o limite da sua responsabilidade. Isso caracteriza o dolo previsto no Artigo 1177 do CC, onde o contabilista responderá solidariamente.

4.4 Crimes Falimentares

Classifica-se nessa categoria todos as infrações previstas na lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005 que trata da Regulação e recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, popularmente chamada de lei

falimentar, bem como sua área de estudo é comumente chamada de direito falimentar. Na doutrina do direito brasileiro não há um conceito específico para crime dessa natureza de modo que serão considerados todos aqueles previstos nos artigos 168 ao 178 da referida lei.

Mais especificamente direcionados a contabilidade, a presente pesquisa compilou quatro infrações que podem sobre uma ótica profissional estar sobre a competência do contabilista: Fraude a credores; contabilidade paralela; violação do sigilo empresarial e omissão de documentos obrigatórios. Tal seleção foi feita visto que a legislação prevê inicialmente a punição as sociedades empresárias ou empresários individuais. No entanto, dentro das possibilidades de responsabilização do contabilista, participação e coautoria, o profissional pode responder criminalmente, mais habitualmente dentro das práticas compiladas.

Tais ações podem ocorrer antes ou depois da sentença judicial de falência, sendo importante a ressalva que a lei não prevê apenas a falência, mas trata da recuperação judicial ou extrajudicial das empresas em dificuldades que ainda poderão alcançar solvência, as quais ocasionalmente serão impossibilitadas dadas as praticas infratoras previstas na lei. A Falência se dará em três pressupostos: a impontualidade, a execução frustrada ou prática de meios ruinosos. O devedor deve ser empresário e sua falência ocorre através de sentença judicial. O juiz dispõe de força para decretar a sentença com base em qualquer das três hipóteses.

Entende-se que o papel do profissional contábil em uma empresa falida ou em processo de falência é fundamental, tanto para o corrimento da sentença judicial quanto para a proteção ao patrimônio dos credores, sendo que o empresário passa a ser devedor em processo subsidiário. O contabilista tem a uma trina obrigação, perante seu empregador de colaborar para um desfecho ao mínimo nocivo da entidade e resguardando o que se deve, pelo seu sigilo profissional, bem como aos credores a verdade, deve, portanto, sempre zelar pela verdade configurada nas demonstrações da empresa e ainda a sociedade através da minimização do impacto desta falência.

4.5 Fraude a credores

Parte do pressuposto de qualquer ato prévio ou posterior à sentença de falência que venha ocasionar benefícios próprios ou de terceiros em detrimento do prejuízo dos credores da entidade. A lei de falências no artigo 168 prevê para essa prática pena de

reclusão de três a seis anos mais multa, podendo essa ser acrescida de um terço a um sexto da base da condenação caso: I – elabora escrituração contábil ou balanço com dados inexatos;

II – omite, na escrituração contábil ou no balanço, lançamento que deles deveria constar, ou altera escrituração ou balanço verdadeiros;

III – destrói, apaga ou corrompe dados contábeis ou negociais armazenados em computador ou sistema informatizado;

IV – simula a composição do capital social;

V – destrói, oculta ou inutiliza, total ou parcialmente, os documentos de escrituração contábil obrigatórios.

A principal característica da fraude a credores é a retenção de informações negativas acerca da empresa. O aporte fornecido ao credor da entidade é a confiança, fundamentada no princípio da continuidade que prevê que ela existirá amanhã para zelar pelas suas dívidas, possui solvência e está apta a negociar. A finalidade das demonstrações contábeis é ilimitada, pode ser a base de análise a um fornecedor sobre quais empresas são potenciais consumidoras, uma “devedora confiável”. O processo de fraude aos credores parte da transformação inverídica perante os mesmos de uma entidade sem possibilidades de uma negociação em uma cliente rotineira. Segundo Pimentel (1972. P.116): “É a simulação posta a serviço do engano”. De acordo com Serpa Lopes: "constitui fraude contra credores a prática maliciosa, pelo devedor, de atos que desfalcam o seu patrimônio, com o escopo de colocá-lo a salvo de uma execução por dívidas em detrimento dos direitos creditórios alheios".

Deve haver uma distinção sobre o fundamento que, expressar a situação real da empresa nas demonstrações não se trata de quebra de sigilo, sendo que tal ato também previsto na lei constitui-se do vazamento de informações de competência apenas da entidade a um público estranho, as demonstrações são obrigatórias e necessárias sobre todas óticas e sua evidenciação é fundamental.

Em uma abrangência ampla na pesquisa, o ato de fraudar demonstrações contábeis é aplicável a uma responsabilidade civil que contribui para o prejuízo financeiro de terceiros, embora haja uma destinação distinta nesse caso, se tal ato é imputado à pessoa física, no caso do empresário falido ou em falência por se tratar de crime próprio, passam a valer os dispositivos já abordados de participação e coautoria. A situação é diferente quando praticado por pessoa jurídica, neste caso todos que tinha consciência da insolvência da empresa e participaram da fraude serão responsabilizados criminalmente de acordo com a lei falimentar.

Mais especificamente em relação à postura profissional contábil, a homologação da lei falimentar veta a ação de ludibriar credores em favor da fraude

interposta por uma empresa falida, as práticas mais comuns encontradas no código civil são: Cessão ou alienação a título gratuito ou remissão de dívida; Outorga fraudulenta de garantias reais ou constituição de direitos de preferência a alguns dos credores; Pagamento antecipado de dívidas vincendas; Cessão ou alienação a título Oneroso, se praticado por devedor insolvente.

4.6 Contabilidade Paralela

Segundo a lei n° 7.492, de 16 de junho de 1986 que define os crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e dá outras providências. Contabilidade paralela de acordo com o Artigo 11 é: “Manter ou movimentar recurso ou valor paralelamente à contabilidade exigida pela legislação”. Adequa-se a uma expressão mais popular “caixa-dois”, dentro dos dispositivos da lei falimentar não é autônomo, é uma causa de aumento de pena, pois o legislador entende que eleva o grau de culpabilidade do infrator. O texto da lei prevê o acréscimo de um terço a um meio da pena base, prevista no artigo 168. Nucci (2010, p. 629):

Ocorre que, essa prática pode gerar, além de crimes tributários ou financeiros, um falso modelo de empresa, iludindo credores e, com isso, provocando a falta de pagamento de dívidas, a quebra da empresa e o enriquecimento ilícito do empresário.

Trata-se do ato de manutenção de recursos que não foram contabilizados como rege legislação específica, há ausência da escrituração de valores ou bens com intenção de lesar parte credora em uma entidade em processo de falência. Sua assimilação é trivial, quando se entende que é uma ferramenta de desligamento de valores a entidade para que os mesmos não formem o seu patrimônio, base do cumprimento das obrigações em uma falência.

4.7 Violação do sigilo empresarial

O artigo 169 da lei falimentar alerta da proibição: “Violar, explorar ou divulgar sem justa causa, sigilo empresarial ou dados confidenciais sobre operações ou serviços”. Trata-se de tornar público informações que estão sobre a proteção da lei falimentar, o texto não especifica tão pouco segmenta o profissional contábil, é válido a qualquer um que pratique tal ato. No entanto, vale a ressalva de que o artigo faz uma menção direta a operações e serviços, informações evidenciadas constantemente no setor contábil da

empresa. Literaturas direcionadas, em sua maioria apontam gerentes financeiros, diretores, executivos, CEOs e contadores como profissionais mais propensos a essa prática.

É necessário que haja uma distinção entre os dados confidenciais protegidos pelos dispositivos legais da lei falimentar e informações evidenciadas nas demonstrações obrigatórias reguladas pela CVM e o CFC. Compõe sigilo empresarial: Documentos classificados como sigilosos, correspondência tradicional ou mesmo digitais, atas de reuniões da empresa, informações restritas e internas, documentos bancários, contratos entre outros, muitos já previstos no estatuto interno da entidade. Segundo Nucci (2010, p.632):

[...] aquele que viola um segredo obtido na empresa, acerca de sua capacidade econômica ou capital social, provocando a cessação de benefícios, como a percepção de empréstimos por instituições bancárias, ou mesmo a falta de parceiros para celebrar contratos e outras alianças, pode inviabilizar a atividade empresarial.

A violação dessas informações é regulamentada ainda pela CLT em seu artigo 482, alínea g: “constituem justa causa para rescisão de contrato do empregador: [...] violação de segredo da empresa”. Em todas as competências é necessário que seja comprovado o dolo, ou seja, a livre vontade do contabilista e a comprovação de sua má fé em prol de um benefício próprio. A consumação do crime é condicionada na parte final do artigo: “Contribuindo para a condução do devedor a estado de inviabilidade econômica ou financeira”. O proveito obtido na quebra do sigilo ocasiona a impossibilidade de continuidade da entidade com deficiências financeiras, sendo que este pode executar de modo final a sua falência. Sobre uma perspectiva mercadológica, ainda que a empresa tenha uma real possibilidade de recuperação, diante da divulgação de suas dificuldades e fraquezas, tornar-se-á menos atrativa a clientes, investidores e fornecedores.

A participação do contabilista, assim como qualquer outro profissional na quebra do sigilo empresarial, será considerada crime próprio, ou seja, imputado ao infrator, por criar uma situação de inviabilidade e insolvência à empresa. Estará, dessa forma, passível da pena de reclusão de 2 a 4 anos. Além disso, na responsabilidade ética do profissional contábil há a previsão do sigilo de seu cliente. Resolução nº 803/1996, Artigo 2º, inciso II: “guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito [...]”. Há uma exceção a quebra deste sigilo prevista no Artigo 195 CTN:

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los

Ainda sobre a exceção ao sigilo interno da entidade, o artigo 33 da lei 8.212/91, §1 dispõe:

É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitadas aos segurados e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

No mais, antes do regimento ético do conselho ou das possíveis punições penais, a confiabilidade é requisito básico para o exercício da contabilidade, em que o profissional que almeja sucesso nesta área deve mesclar tal comportamento às suas qualidades.

4.8 Omissão de documentos obrigatórios

O Art. 178 da lei falimentar, em seu artigo mais específico ao setor contábil estatui que: “Deixar de elaborar, escriturar ou autenticar, antes ou depois da sentença [...]” os documentos de escrituração contábil obrigatórios, o mesmo artigo prevê para esta infração a possibilidade de um a dois anos de reclusão mais multa, desde que a prática não se constitua um crime mais grave, práticas estas que foram supracitadas na pesquisa, como crimes contra a ordem tributária, este artigo faz menção apenas a constatação da omissão contábil em suas responsabilidades profissionais.

Trata-se de um crime próprio, pré ou pós-falência, verificável durante o processo de recuperação judicial ou extrajudicial, dada a especificidade de sua previsão sendo que em uma lógica profissional, a elaboração contábil está sobre a tutela do contabilista, a ausência e omissão são de sua responsabilidade. É notável um contexto complexo para a análise desse quesito quanto ao dolo, se o profissional agiu de má fé ou por erro e dentro dessa distinção está à atribuição quanto a sua punição civil ou penal.

A clara intenção do legislador era manter todas as empresas com suas informações contábeis obrigatórias regularmente atualizadas, no entanto esse texto da lei falimentar abre precedente. (MIGLIARI JR., 2005. p. 459):

Ao criminalizar a omissão documental de um agente falido, sendo que esta omissão prescinde de ter contribuído para a falência, impende-se concluir, inegavelmente, que crime não visa proteger o patrimônio dos credores.

Os crimes falimentares em sua natureza tratam-se claramente de atentados contra o patrimônio dos credores. Torna-se contraditório que a ciência que estuda, protege e contribui com o patrimônio da entidade venha em suas ações prejudicar partes do processo de mensuração contábil. Previsto no código de ética profissional Art.2, Inciso III: “zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo”. Embora dentre algumas lacunas deixadas pela legislação, alguns profissionais de caráter duvidoso, obtenham a absolvição, aqueles que compõem a classe contábil sabem de suas reais competências, o que torna inadmissível a omissão do contabilista frente a uma informação de obrigatória divulgação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade destina-se em um futuro próximo, ampliar a sua significação e sua participação social, estudos atuais abandonam uma linha tradicional meramente científica e começam a adotar o caráter social empírico dessa ciência, como as pesquisas do neopatrimonialismo que abordam um novo conceito de azienda, radicando a participação contábil na célula social e a interação destas células, toda entidade é uma misoginia de personalidades, pensamentos e ideias e a função primordial do contabilista é trabalhar em prol do patrimônio formado e zelado pela instituição, fazendo-a prosperar.

Diversas são as possibilidades de atuação desse profissional que pode ter por competência o diagnóstico o controle ou a análise. Além disso, entre as inúmeras segmentações, nas primícias da pesquisa, configurava-se como interrogação, qual é o exato papel ocupado pelo contabilista no meio social e o que esse profissional agrega. Dentro desta necessidade buscou-se delimitar o papel social contábil.

Essa delimitação que em princípio, apenas evidenciaria uma conclusão baseada em um comparativo bibliográfico das inúmeras legislações e resoluções que regem a profissão, ou seja, o foco inicial seria atenuar sua responsabilidade ética dentro das obrigações e vedações do seu código profissional, da atribuição de competências e limites estabelecidos pelo novo código civil, em um comparativo com os atos considerados criminosos ao infringirem leis, prejudicando a fluência financeira e econômica do Estado.

No entanto, o que se apresentava meramente como uma representação através de uma pesquisa, ao seu término apresenta-se como um modelo de conduta contábil a ser seguido. Muitos são os profissionais que detém o conhecimento, mas abandonam sua representatividade para a categoria. A ética apresenta-se como um pré-requisito para a atuação do contabilista e evidencia que de nada acrescenta o conhecimento sem a devida aplicação do que é certo. Deve-se buscar e cultivar bons valores profissionais desde a graduação aos processos de reciclagem de conhecimento, simbolizando a possibilidade de participar de um mercado de trabalho competitivo e de um setor que lida com altos valores e grandes cifras, sem que isso se constitua requisito para corromper-se.

O contabilista desenvolverá a sua função social por completo, apenas quando agregar conhecimento e valores morais a seu meio social. A sua reponsabilidade civil propõe-se como uma necessidade de conhecimento, o contabilista precisa assimilar qual é a sua função na entidade, quais as possibilidades em que pode sofrer punições e que suas ações dolosas ou culposas representam decréscimos a outros integrantes do seu ciclo social, esta competência vem classificar a importância de uma conduta contábil ética e respaldada.

Sua responsabilidade penal torna-se uma parte corretiva da sua profissão, como cidadão ou funcionário precisa respeitar as legislações e conscientizar-se que em um Estado democrático e bem sucedido não há espaço para fraudes. Quando o profissional alcançar o cumprimento da tríade de suas responsabilidades, se adequará ao seu meio, cumprindo sua função social, trabalhando em prol de um bem comum e realizando o que dele se espera, sob um caráter ético, civil e penal.

Assim, o contabilista não se perfez como protagonista no comércio durante a história. Não galgou cúpulas profissionais no decorrer dos tempos e esteve sobre a limitação profissional de um guarda-livros. No meio contemporâneo, tornou-se o fiel da balança para obtenção de sucesso financeiro e chave para uma boa gestão. O tempo

evidenciou aquilo que sempre possuiu uma grande função social, que deve ser entendida, respeitada e assumida, antes de tudo pelo próprio profissional.

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, W. Steve et al. Fraud examination. 3. ed. Canada: South-Western, 2009.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

AMARAL, Gilberto Luiz do. A Aplicação da Norma Geral Antielisão no Brasil. Curitiba (PR): Juruá, 2002.

BRANCO, José Corsino Raposo Castelo. O profissional contábil na era do conhecimento. Disponível em: <http://www.aespi.br/revista/contabil.htm>. Acesso em 18 de março de 2004.

BRASIL. Lei n.º 3.689, 03 de Outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 23.911, 31 de dezembro de 1940. Seção 1.

BRASIL. Lei n.º 4.729, 14 de julho de 1956. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 39, 18 julho de 1956. Seção 1.

BRASIL. Lei n.º 8.137, 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, n. 152, p. 25534, 28 dez, 1990. Seção 1.

BRASIL. Lei n.º 8.212, 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 1445, Vol.4 25 de julho de 1991. Seção 1

BRASIL. Lei n.º 87, 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 18.261, 16 de setembro de 1996, Seção 1.

BRASIL. Lei n.º 10.406, 10 de Janeiro de 2002. Institui o novo código Civil. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 01, 11 de janeiro de 2002. Seção 1.

BRASIL. Lei n.º 11.101, 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 01, 09 de fevereiro de 2005, Seção 1.

- BRASIL. Lei n.º 12.249, 11 de Junho de 2010. Altera lei. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, p. 01, 14 de junho de 2010, Seção 1
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Lógica perversa da estagnação: dívida, déficit e inflação no Brasil. In: Revista Brasileira de Economia 45 (2), abril 1991:187-211.
- FERREIRA, Ricardo J. A Contabilidade Básica – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2010.
- FRANCO, Hilário. A Contabilidade na Era da Globalização. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. São Paulo, Atlas, 4ª edição, 2001.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. Responsabilidade civil. 8ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2011.
- IUDÍCIBUS, S. *et al.* Contabilidade introdutória. São Paulo: Atlas, 2005.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- JAPIASSÚ, H. e MARCONDES, D. *Dicionário básico de filosofia*. 2 ed. ver. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.
- LISBOA, Lázaro Plácido et al.. Ética Geral e Profissional e Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARION, J. C. Preparando-se para a Profissão do Futuro. Maio 2003. Contabilidade Empresarial. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 502p.
- MIGLIARI JÚNIOR, Artur. Comentários à lei de recuperação de empresas e falência / Coord. Paulo F.C. de Toledo, Carlos Henrique Abrão – São Paulo: Saraiva, 2005
- MAYLANE, Weyla: Éticas Na contabilidade: um estudo acerca das relações éticas entre profissionais e usuários da contabilidade na cidade de Pedreiras-MA/ Apresentada ao curso de Ciências Contábeis a Faculdade de Educação São Francisco – Pedreiras: 2014.
- NUCCI, Guilherme de Souza. Leis penais e processuais penais comentadas. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- PINHEIRO, Fábio Araújo. O postulado do usuário: incentivo do desenvolvimento da teoria da contabilidade e do contabilista. Caderno de Estudos FIECAFI. Vol. 9, nº. 6, p. 59-65, jul/dez, 1997.
- SÁ, Antônio Lopes de Sá - Teoria Geral do Conhecimento Contábil, edição IPAT-UNA, Belo Horizonte, 1972.
- SÁ, Antônio Lopes de. Ética profissional. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lázaro da Rosa e BRITO, Valdir Bezerra de. O novo código civil para contadores. São Paulo: IOB, Thomson, 2003.

PALOMBA, G. A. Tratado de Psiquiatria Forense. São Paulo: Atheneu; 2003.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, Armando (org.). Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Legislação Penal Especial. São Paulo – Editora RT. 1972
PRINCÍPIOS fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade Auditoria e Perícia – CFC, Brasília, 2003.

RODRIGUES, Silvio – Direito Civil Volume 4, 20 ed. São Paulo, Editora Saraiva - 2003.

www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/processos_de_convergencia/comite_de_pronunciamentos_contabeis. Acesso em 07 de Out.2014.

www.otempo.com.br. Acesso em 05 de novembro de 2014.