

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

WALTERLENO MAIFREDE NORONHA

**A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL DA
CONTABILIDADE NA GESTÃO TRIBUTARIA**

**VITÓRIA
2018**

WALTERLENO MAIFREDE NORONHA

**A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL DA
CONTABILIDADE NA GESTÃO TRIBUTARIA**

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Lopo Martinez

**VITÓRIA
2018**

WALTERLENO MAIFREDE NORONHA

**A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL DA
CONTABILIDADE NA GESTÃO TRIBUTARIA**

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em 06 de março de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. ANTONIO LOPO MARTINEZ

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE)

Prof. Dr. ROGERIO DIAS CORREIA

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE)

Prof. Dr. SONIA MARIA DA SILVA GOMES

(Universidade Federal da Bahia - UFBA)

AGRADECIMENTO

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus pela oportunidade de adquirir conhecimentos e me qualificar profissionalmente em uma instituição conceituada como a FUCAPE Business School, que conta com um quadro docente composto por renomados professores, que sem sombra de dúvidas, têm excelência no que fazem.

Ao nobre orientador, professor Doutor Antônio Lopo Martinez, por toda a paciência, dedicação, incentivo e condução brilhantemente para a confecção desse trabalho e por todo ensinamento compartilhado durante as aulas. Obrigado pelas correções necessárias sem que me desmotivasse.

A todos os demais professores pelos impecáveis ensinamentos.

A minha família, minha maior incentivadora, especialmente meus pais, grandes exemplos de vida, seja como pais, como profissionais, seja como pessoas amorosas e comprometidas com tudo que fazem e com o mundo a sua volta. Principalmente por terem me dado à honra de estarem presentes na defesa dessa tese de mestrado.

Minha esposa, por compreender as ausências e me incentivar sempre que achei que fossem me faltar forças. E a minha filha, meu maior tesouro, por ter renovado o sentido da vida e me incentivar a ser uma pessoa melhor a cada dia.

RESUMO

Esta dissertação estuda a responsabilidade civil e penal aplicada ao profissional da contabilidade quando da realização do gerenciamento tributário das empresas. Utilizando questionário com os profissionais atuantes no mercado de trabalho, os resultados apurados são consistentes com as legislações que regem o assunto. Foram identificados que, quanto maior o conhecimento da legislação que rege a matéria, os profissionais se protegem através de salvaguardas, minimizando assim qualquer tipo de reparação de danos, ou de responsabilização criminal.

Palavras-chave: Responsabilidade civil. Responsabilidade penal. Salvaguardas.

ABSTRACT

This dissertation examines the civil and criminal liability applied to the professional accounting when carrying out tax management of companies. Using a questionnaire with professionals working in the labor market, the results obtained are consistent with the legislations that govern the subject. It was identified that, the greater the knowledge of the legislation governing the matter, professionals are protected through safeguards, thus minimizing any type of damages reparation or criminal liability.

Keywords: Civil liability. Criminal responsibility. Safeguards.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Estatística Descritiva – Perfil Socioeconômico.....	49
Tabela 2: Q15 Como Variável Dependente.....	50
Tabela 3: Q16 Como Variável Dependente.....	54
Tabela 4: Q18 Como Variável Dependente.....	56
Tabela 5: Q19 Como Variável Dependente.....	58
Tabela 6: Q20 Como Variável Dependente.....	60

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO DE LITERATURA	11
2.1 A PROFISSÃO CONTÁBIL	11
2.2 O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	13
2.3 O SIGILO PROFISSIONAL	14
2.4 CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA.....	15
2.5 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE	17
2.6 OS ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL	17
2.6.1 Das penalidades administrativas aplicadas ao profissional da contabilidade	22
2.7 INADIMPLEMENTO CULPOSO DA OBRIGAÇÃO CONTRATADA	23
2.7.1 Responsabilidade civil contratual.....	24
2.7.2 Responsabilidade civil patrimonial.....	25
2.8 PERDAS E DANOS	26
3. SALVAGUARDAS DAS NBC'S PG 100, 200 E 300	28
3.1 NBC PG 100	30
3.1.1 Ameaças	31
3.2 NBC PG 200	32
3.3 NBC PG 300	32
3.4 DA CARTA DE RESPONSABILIDADE	33
4 RESPONSABILIDADE PENAL DO CONTABILISTA	34
4.1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	34
4.2 RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA.....	34
4.3 CONCURSOS DE PESSOAS	35
5 A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL	38
5.1 A CONTABILIDADE CRIATIVA	38
5.2 ATUAÇÃO DO COAF	40
6 METODOLOGIA	42
6.2 MODELOS ECONOMÉTRICOS E QUESTIONÁRIO	42
6.2 ESTIMADORES.....	47
7 RESULTADOS.....	49
8 CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS.....	64
ANEXO A – MODELO DE CARTA DE RESPONSABILIDADE	68
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA ACADÊMICA	71

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade na qualidade de ciência social aplicada, é abordada como uma das principais ferramentas auxiliares da gestão, bem como fator primordial na tomada de decisões pelos operadores do mundo corporativo, sejam eles agentes públicos ou privados (IUDÍCIBUS et al. 2010, p. 1).

Mas, ciência social que é, a contabilidade está sujeita a mudanças e remodelações que visam contextualizá-la com os novos cenários que se descortinam em um mundo altamente globalizado e carente de adaptação. Conceitos antes tidos como perenes sedem as novas necessidades e adaptam-se as novas tecnologias e exigências mercadológicas, a uma velocidade nunca antes imaginada (IUDÍCIBUS et al. 2010, p. 13).

Neste cenário destaca-se a figura do profissional da contabilidade, sendo esta antiga profissão uma das mais profícuas profissões no âmbito da administração pública ou privada, pois, nas palavras de Echeverria (2000, p. 88), “[...] onde houver uma empresa, haverá um contador. Seja na sua criação, ou no acompanhamento de seu desenvolvimento [...]”.

No entanto, nunca se fez tão necessária a avaliação do campo de ação, das responsabilidades e das consequências das decisões tomadas por este profissional. Este ainda tem o dever ético de buscar as melhores práticas tributárias para seus clientes (SÁ, 2012, p. 147).

O Contador detém também a responsabilidade de responder pela estratégia adotada e zelar pelo fiel lançamento e tratamento das informações colhidas sob

risco de ser responsabilizado solidariamente pelos desvios verificados durante a execução de suas tarefas, tanto civil quanto criminalmente (OLIVEIRA, 2005).

Com referência a essa premissa, devemos analisar a legislação extravagante que rege a profissão do contador e as regras que lhe são impostas quando do exercício de suas funções que tem imputado aos contadores responsabilidade direta sobre atos culposos ou dolosos efetuados quando representando seus clientes. (OLIVEIRA, 2005).

É neste limiar tênue que existe entre a busca pela elisão e o risco da evasão que o operador da contabilidade caminha, muitas vezes de forma temerosa, já que nem todos os parâmetros existentes são conhecidos e aplicados por todos (GONÇALVES, 2003).

Sob esta égide, faz-se mister analisar as necessidades dos profissionais da contabilidade em que estejam atentos às práticas que dolosamente são impostas ou sugeridas por seus clientes, empregador, ou qualquer outro que tenha intervenção direta nas atividades do profissional, com vistas a auxiliá-lo nos momentos de tomada de decisão e posicionamento sobre matéria tão importante. (GONÇALVES, 2003).

Desta feita, este estudo ora em forma de dissertação destina-se a responder ao seguinte questionamento: em que nível a busca pela elisão margeia a evasão e pode comprometer a prática da contabilidade, imputando culpa ou dolo ao contador e quais as melhores técnicas a serem empregadas para coibir este risco?

Este trabalho tem como objetivo apresentar conceitos primordiais que envolvem o assunto da responsabilidade civil, penal e comentários sobre a legislação que rege a profissão. Contribuições significativas da literatura relacionada

a responsabilidade civil e penal na gestão tributária da empresa são analisadas a fim de compreender como as normas profissionais se relacionam com a responsabilização do profissional nos atos que envolvem a gestão tributária de uma empresa.

Capítulo 2

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A PROFISSÃO CONTÁBIL

A característica da Contabilidade, com sua nuance Tributária, sendo conceituada por Fabretti (2009, p. 05) como “ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

A profissão abarca 528.520¹ (quinhentos e vinte e oito mil, quinhentos e vinte) contabilistas ativos e 63.481 (sessenta e três mil, quatrocentos e oitenta e uma) organizações contábeis, segundo o CFC - Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016), e nesse grupo de profissionais e organizações, faz-se necessário que a legislação que rege a profissão seja rigorosa e eficiente, permitindo responsabilizar civil e criminalmente aqueles que praticam atos ilícitos, sejam eles de forma culposa ou dolosa, quando do exercício de suas funções.

Com esse intuito, se faz necessário refletir, que existem 21.621.308 (vinte e um milhões, seiscentos e vinte e uma mil, trezentos e oito) empresas ativas em nosso país, de acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT²), as quais devem ser assistidas por esses profissionais, havendo assim, a necessidade de realização de planejamentos tributários.

¹ http://portalcfc.org.br/coordenadorias/registro/cadastro/quantos_somos/

² O IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação atua desde 1992 para diminuir o impacto dos impostos sobre as empresas e racionalizar a arrecadação de tributos nos níveis municipais, estaduais e federal. O objetivo é o aumento da lucratividade empresarial o crescimento da economia e da sociedade como um todo, além de contribuir para uma governança tributária mais eficiente e inteligente para as empresas, governos e organizações. (<https://www.ibpt.org.br/pagina/1/sobre/>) / <https://www.empresometro.com.br/>

Hoi, Wu e Zhang (2013), em legislação estrangeira, se preocupam com a necessidade de pesquisar e aprofundar sobre o tema:

Corporate tax avoidance and corporate social responsibility (CSR) are important research topics in both accounting and management literatures, and recent years have witnessed steady increases in activities related to both tax avoidance and CSR in corporate America. To date, research efforts in these areas have remained largely independent as little attention has been focused on the linkage between them. At the same time, both academicians and commentators have called for more investigation into that relation³ (HOI; WU; ZHANG, 2013).

Oliveira *et al.* (2009, p. 29) explica também sobre o planejamento tributário, destacando sua importância, quando afirma que “Planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”.

O objetivo principal do planejamento tributário é a busca por alternativas estratégicas e legais que possibilitem a redução de custos diante do pagamento dos tributos, tornando a situação mais confortável ao contribuinte, sem prejuízos desnecessários a empresa, mas sempre prevalecendo à observância da lei (OLIVEIRA *et al.*, 2009).

Afirma ainda Oliveira *et al.* (2009), que o Sistema Tributário Nacional é um dos mais extensos e complicados do mundo, por isso a carga tributária no Brasil é considerada altíssima, tanto sobre as organizações como sobre as pessoas físicas.

Neste diapasão, refletimos sobre as palavras de Oliveira *et al.* (2009):

O moderno e competente profissional da contabilidade já não pode limitar-se aos aspectos fiscais e legais da entidade. A essas importantes funções e atividades acrescentam-se outros aspectos importantes, tais como os gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégicos.

³ Elisão fiscal corporativa e responsabilidade social das empresas (CSR) são importantes tópicos de pesquisa, tanto de contabilidade e literaturas de gestão, e nos últimos anos testemunharam um aumento constante nas atividades relacionadas, tanto sobre a evasão fiscal e CSR na América corporativa. Até esta data, os esforços de investigação nestas áreas têm permanecido em grande parte independente e pouca atenção tem sido focada sobre a ligação entre eles. Ao mesmo tempo, ambos os acadêmicos e comentaristas pediram mais investigação sobre essa relação.

Brown (2012 p. 12) conceitua sobre os desafios fiscais enfrentados pelas empresas, e explica a diferenciação do procedimento legítimo de economia fiscal, do procedimento de evasão fiscal, conforme apresentamos abaixo:

Corporate tax avoidance presents a serious challenge to the effective administration of tax laws. Tax avoidance involves arrangement of a transaction in order to obtain a tax advantage, benefit, or reduction in a manner unintended by the tax law. It is an unacceptable manipulation of the law which is unlike legitimate tax mitigation. Mitigation involves use of the tax law to achieve anticipated tax advantages embedded in tax provisions. (BROWN, 2012, p. 12).

Tax avoidance is also to be distinguished from tax evasion. Evasion involves outright fraud, concealment, or misrepresentation in order to defeat application of the tax laws.⁴ (BROWN, 2012, p. 12).

Quando se comenta de gestão tributária, não se pode olvidar sobre a responsabilidade civil e penal que desencadeia sobre os atos e fatos da profissão contábil, principalmente quando se aborda o assunto sob a métrica da evasão fiscal.

2.2 O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

O CFC possui suas diretrizes estrutural, organizacional e de funcionamento regulamentados pela Resolução CFC nº 1.370, de 8 de dezembro de 2011, que aprovou a o regulamento geral dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

A composição do CFC ocorre com representantes de cada estado, conjuntamente com o Distrito Federal, que totaliza 27 conselheiros efetivos e igual

⁴ Elisão fiscal corporativa apresenta um sério desafio para a eficaz administração das leis fiscais. Elisão fiscal envolve arranjo de uma transação a fim de obter uma vantagem fiscal, benefício, ou a redução de uma maneira intencional pela lei fiscal. É uma manipulação inaceitável da lei que é diferente de mitigação do imposto legítimo. Mitigação envolve o uso do direito fiscal para alcançar vantagens fiscais esperados incorporados em disposições fiscais. A elisão fiscal é também para ser distinguido de evasão fiscal. Evasão envolve fraude absoluta, ocultação ou falsas declarações, a fim de derrotar aplicação das leis fiscais.

número de suplentes⁵, e possui, dentre diversas finalidades, a normatização, fiscalização e orientação, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), em suas bases jurisdicionais.

Tem ainda como prerrogativa a de decidir os recursos das penalidades imputadas pelos Conselhos Regionais, e ainda de regular sobre os princípios contábeis, os programas de educação continuada, editar normas contábeis de natureza técnica e profissional.

2.3 O SIGILO PROFISSIONAL

De acordo com o Código de Ética, o contabilista é obrigado a guardar sigilo sobre o que souber em razão de suas funções, o que está em linha com o art. 144 do Código Civil e o Art. 207 do Código de Processo Penal.

Art. 144. O erro não prejudica a validade do negócio jurídico quando a pessoa, a quem a manifestação de vontade se dirige, se oferecer para executá-la na conformidade da vontade real do manifestante.

Art. 207. São proibidas de depor as pessoas que, em razão de função, ministério, ofício ou profissão, devam guardar segredo, salvo se, desobrigadas pela parte interessada, quiserem dar o seu testemunho.

A revelação de segredo, sem justa causa, é crime previsto no art. 154 do Código Penal, senão vejamos:

Violação do segredo profissional

Art. 154 - Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:

Pena - detenção, de três meses a um ano, ou multa.

Parágrafo único - Somente se procede mediante representação.

A resolução 803/96 do Conselho Federal de Contabilidade também aborda o assunto, conforme se destaca:

⁵ Tal determinação é entabulada pela Lei nº 11.160/05.

DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade:

[...]

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

É importante destacar que o código de ética obriga a observância de diversos outros fatores não trazidos na norma contábil, que deve ser observado pelo profissional.

2.4 CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

Segundo Lisboa (2014, p.30), a ética como expressão única do pensamento correto, conduz à ideia da universalidade moral, ou ainda, à forma ideal universal do comportamento humano.

Sá, (2012, p. 149), ao conceituar a profissão contábil, afirma que os deveres profissionais que ela impõe, são os da utilidade, em relação à explicação dos fenômenos da riqueza que as células sociais utilizam para suprirem suas necessidades de existência, tão como de informes e opiniões sobre tudo o que se relaciona ao patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas.

Jakubowski et al. (2002, p.112) conceituam sobre os códigos de ética profissionais⁶:

São geralmente estabelecidos pelas organizações profissionais destinadas a promover a confiança do público na qualidade dos serviços prestados pelos membros da profissão [...]. Esses códigos profissionais “[...] identificam quais os comportamentos que a profissão considera aceitáveis e inaceitáveis para os membros, no decurso do seu trabalho [...]” e, de forma frequente, “[...] fornecem explicitamente alguns dos critérios utilizados para avaliar a conduta dos indivíduos na profissão. Eles também fornecem

⁶ when management rewards behavior, it is likely to be repeated, while behavior that is punished is not likely to be repeated. are usually established by professional organizations to promote public confidence in the quality of the services rendered by members of the profession, [...].identify what behavior the profession considers acceptable and unacceptable for members in the course of their work. [...] explicitly some of the criteria used for assessing the conduct of individuals in the profession. They also provide information to members on how ethical problems and dilemmas may be addressed.

informações aos membros sobre como os problemas e dilemas éticos podem ser abordados.

O código de ética profissional, discutido entre seus pares, significa que foi desenvolvido para profissão regulamentada por lei, sendo inclusive o caso da contabilidade.

Uma espécie de contrato de classe gera o Código de Ética Profissional e os órgãos de fiscalização do exercício passam a controlar a execução de tal peca magna. (Sá, 2012, p. 135).

Como bem menciona Sá (2012, p. 137), os contabilistas brasileiros iniciaram o esboço de seu código de ética em 1950, no V congresso Brasileiro de Contabilidade, em Belo Horizonte. O tema central de tal conclave foi o código de ética. Os debates foram se sucedendo, as contribuições se somando, ate que o Conselho Federal de Contabilidade, em 1970, através de uma Resolução, oficializou a matéria.

No entanto, apesar de ter como um dos objetivos a melhoria da resolução dos conflitos de interesses, a existência do Código de Ética, não garante que os profissionais, por exemplo, irão segui-lo.

Lisboa (2014, p.61) sinteticamente informa que os princípios apresentados no Código de ética mencionam:

- a. responsabilidade, perante a sociedade, de atuar com esmero e qualidade, adotando critério livre e imparcial;
- b. lealdade, perante o contratante dos serviços, guardando sigilo profissional e recusando tarefas que contrariem a moral;
- c. responsabilidade para com os deveres da profissão mesma (aprimoramento técnico, inscrição nos órgãos de classe etc.);
- d. preservação da imagem profissional, mantendo-se atualizado em relação às novas técnicas de trabalho, adotando, igualmente, as mais altas normas profissionais de conduta. O contador deve contribuir para o desenvolvimento e difusão dos conhecimentos próprios da profissão. O respeito aos colegas deve ser observado. (LISBOA, 2014, p.61).

Tais preceitos auxiliam os profissionais de contabilidade na identificação de um comportamento antiético, além da resolução perante um conflito ético.

Por consequência, a não observância dos preceitos éticos, repercutirão em responsabilidades no âmbito civil e penal.

2.5 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Conforme definição do Conselho Federal de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) são:

Um conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como, conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por Resolução emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016).

Com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, foi criada a resolução CFC Nº 1.328/11, classificando-as em normas profissionais e técnicas, aos quais, estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional.

2.6 OS ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL

Existem diferenças entre a responsabilidade civil e a responsabilidade penal. Não é o objetivo dessa dissertação esgotar o assunto, mas sim de refletir o impacto desses conceitos na profissão.

A responsabilidade penal se caracteriza quando o indivíduo não realiza ou descumpre uma norma de direito público, cujo não cumprimento afeta toda a sociedade, e receberá, então, uma pena; aquela, por sua vez, é quando o ato do

indivíduo atinge diretamente a outrem, devendo, portanto, o agente causador do prejuízo repará-lo diretamente ao lesado.

Diniz (2016, p. 19) ao comentar acerca dos aspectos da responsabilidade civil, afirma que:

A responsabilidade civil é, indubitavelmente, um dos temas mais palpitantes e problemáticos da atualidade jurídica, ante sua surpreendente expansão no direito moderno e seus reflexos nas atividades humanas, contratuais e extracontratuais, e no prodigioso avanço tecnológico, que impulsiona o progresso material, gerador de utilidades e de enormes perigos à integridade da vida humana. (DINIZ, 2016, p. 19).

Têm-se também os casos em que o agente causador deverá responder civil e penalmente.

Diniz (2016, p. 40) também esclarece que a responsabilidade jurídica abrange a responsabilidade civil e a criminal, assim afirmando.

Enquanto a responsabilidade penal pressupõe uma turbação social, ou seja, uma lesão aos deveres de cidadãos para com a ordem da sociedade, acarretando um dano social determinado pela violação da norma penal, [...] a responsabilidade civil requer prejuízo a terceiro, particular ou Estado. (DINIZ, 2016, p. 40).

Sendo que na esfera civil cabe ao prejudicado buscar a reparação e na esfera penal deve o Ministério Público, representante da sociedade, buscar a penalização do indivíduo.

Gonçalves (2003, p. 21) explica que:

Quando ocorre uma colisão de veículos, por exemplo, o fato pode acarretar a responsabilidade civil do culpado, que será obrigado a pagar as despesas com o conserto do outro veículo e todos os danos causados. Mas poderá acarretar, também, a sua responsabilidade penal, se causou ferimentos em alguém e se configurou o crime do art. 129, § 6º, ou do art. 121, § 3º, do Código Penal. Isto significa que uma ação, ou uma omissão, pode acarretar a responsabilidade civil do agente, ou apenas a responsabilidade penal, ou ambas as responsabilidades. (GONÇALVES, 2003, p. 21).

Ainda para Gonçalves (2003), a culpa civil e a culpa penal são conceitualmente idênticas, pois possuem os mesmos elementos, diferenciando apenas o grau ou critério de aplicação da lei.

Oliveira (2005, p. 45) diferencia a responsabilidade civil e a responsabilidade penal da seguinte maneira:

A responsabilidade civil envolve, antes de tudo, o dano, o prejuízo, o desfalque, o desequilíbrio ou descompensação do patrimônio de alguém, ou seja, se impregna prevalentemente à ordem patrimonial e/ou moral, preocupando-se tão-somente com o restabelecimento de equilíbrio perturbado pelo dano, seja patrimonial, seja extrapatrimonialmente. A responsabilidade penal, ocorre pela reparação de um dano, mas um dano que vem a atingir a paz social, muito embora atinja muitas vezes um só indivíduo, não guardando preocupação com o restabelecimento do equilíbrio econômico ou moral da vítima. (OLIVEIRA, 2005, p. 45).

Nota-se, portanto, que a responsabilidade civil busca a reparação pelo dano causado somente ao indivíduo que foi lesado, por meio de uma indenização; e a responsabilidade penal busca fazer com que o causador do dano responda perante a sociedade através da privação de sua liberdade ou com a restrição de seus direitos.

Gonçalves (2014, p. 57), apresenta a seguinte diferenciação:

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. O prejudicado poderá pleitear ou não a reparação. (GONÇALVES, 2014, p. 57).

Neste ponto, encontramos uma dificuldade de mensurar a linha de corte da intenção do agente, qual seja, de realmente realizar uma evasão fiscal, ou de primar pela elisão fiscal. A análise deve ser subjetiva, ao ponto de ter que interpretar a sua intenção e conseqüentemente sopesar seu objetivo.

E, parafraseando a famosa frase em latim do físico inglês Isaac Newton, quando explica a sua terceira lei *“Lex III: Actioni contrariam semper et aequalem esse reactionem: sine corporum duorum actiones in se mutuo semper esse aequales et in partes contrarias dirigi.”*⁷

⁷ “Lei III: A toda ação há sempre uma reação oposta e de igual intensidade: ou as ações mútuas de dois corpos um sobre o outro são sempre iguais e dirigidas em sentidos opostos”. Newton's Three Laws of Motion. Visitado em 07.06.2015. Disponível em: <http://csep10.phys.utk.edu/astr161/lect/history/newton3laws.html>

A conclusão dessa metáfora utilizada, no âmbito da responsabilidade civil e penal ao desenvolver uma gestão tributária é no sentido de se ter uma repercussão na decisão tomada.

A título exemplificativo, podemos mencionar sobre o crime da lavagem de dinheiro, tratada desta forma pela Lei nº 9.613/98, (ao qual será comentada em tópico específico deste trabalho), pois, de acordo com o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF (2014), para a sua execução são utilizadas diversas operações comerciais ou financeiras que visam à integração do dinheiro, oriundo dessas atividades na economia de cada país.

Gonçalves (2014, p. 58), apresenta diferenciações entre ambas às responsabilidades:

Sob outros aspectos distinguem-se, ainda, a responsabilidade civil e a responsabilidade penal. Esta é pessoal, intransferível. Responde o réu com a privação de sua liberdade. Por isso, deve estar cercado de todas as garantias contra o Estado. A este incumbe reprimir o crime e deve arcar sempre com o ônus da prova.

Na esfera civil, porém é diferente. Há várias hipóteses de responsabilidade por ato de outrem. E a regra *actori incumbit probatio*, aplicada à generalidade dos casos, sofre hoje muitas exceções, não sendo tão rigorosa como no processo penal. (GONÇALVES, 2014, p. 58).

O artigo 927 do Código Civil estabelece a obrigação de reparar o dano causado pela prática de um ato ilícito: “Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”.

Visa, portanto, garantir o direito do lesado à segurança, mediante o pleno ressarcimento dos danos que sofreu, restabelecendo-se na medida do possível o *statu quo ante* (DINIZ, 2016 p. 24).

Cavaliere Filho (2012 p. 09/10) ao conceituar objetivamente ato ilícito, assim afirma:

No seu aspecto subjetivo, leva-se em conta para a configuração da ilicitude apenas a conduta ou fato em si mesmo, sua materialidade ou exterioridade,

e verifica-se a desconformidade dela com a que o Direito queria. A conduta contrária à norma jurídica, só por si, merece a qualificação de ilícita ainda que não tenha origem numa vontade consciente e livre. Por esse enfoque objetivo o ato ilícito indica a *antijuricidade* da conduta, a desconformidade entre esta e a ordem jurídica, ou seja, a objetiva violação de um dever jurídico. (CAVALIERI FILHO, 2012, p. 09/10).

Já em seu âmbito subjetivo, Cavalieri Filho (2012 p. 10) assim conceitua:

No seu aspecto subjetivo, a qualificação de uma conduta como ilícita implica fazer um juízo de valor a seu respeito – o que só é possível se tal conduta resultar de ato humano consciente e livre. Por esse enfoque subjetivista, a ilicitude só atinge sua plenitude quando a conduta contrária ao valor que a norma visa a atingir (ilicitude objetiva) decorre da vontade do agente; ou, em outras palavras, quando o *comportamento objetivamente ilícito* for também culposo. (CAVALIERI FILHO, 2012, p. 10).

O Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/12) em seu art. 186, também conceitua ato ilícito como “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”.

Noronha (2003, p. 468/469) apresenta os elementos da responsabilidade civil:

Podemos ordenar os pressupostos da responsabilidade civil de forma mais didática dizendo ser necessário, para que surja a obrigação de indenizar: a) para que haja um *fato* (uma ação ou omissão humana, ou um fato humano, mas independente da vontade, ou ainda um fato da natureza) que seja *antijurídico* (isto é, que não seja permitido pelo direito, em si mesmo ou nas suas consequências); b) que esse fato possa ser *imputado* a alguém, seja por se dever à atuação culposa da pessoa, seja por simplesmente ter acontecido no decurso de uma atividade realizada no interesse dela; c) que tenham sido produzidos *danos*; d) que tais danos possam ser juridicamente considerados como *causados* pelo ato ou fato praticado, embora em casos excepcionais seja suficiente que o dano constitua risco próprio da atividade do responsável, sem propriamente ter sido causado por esta. (NORONHA, 2003, p. 468/469).

Portanto, conhecer os aspectos e elementos da responsabilidade civil é fundamental para aplicabilidade das penalidades cabíveis ao profissional em cada caso específico.

2.6.1 Das penalidades administrativas aplicadas ao profissional da contabilidade

A Resolução Nº 1.494/2015, que dispõe sobre o Registro Profissional dos Contadores e Técnicos em Contabilidade, relaciona as penas de suspensão e cassação do exercício profissional.

Nos arts. 24 a 29 da Resolução citada, o Conselho Federal de Contabilidade conceitua a suspensão como uma cessação temporária da habilitação para o exercício da atividade profissional, decorrente da aplicação de penalidade transitada em julgado ou por decisão judicial, cuja contagem de prazo dar-se-á nos termos da normatização vigente, sendo restabelecido automaticamente, independente de solicitação.

O código de ética profissional, estatuído na resolução CFC Nº 803/96, define como infrações éticas⁸, a advertência reservada, a censura reservada, e a censura pública.

O Decreto Lei n. 9.295/76, legislação que criou o Conselho Federal de Contabilidade e atribuições do contador, traz em seu art. 27 as penalidade de multas pecuniárias, e ainda define quando serão aplicadas as penas de advertência reservada, censura reservada, censura pública, suspensão e cassação.

⁸ **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.

2.7 INADIMPLENTO CULPOSO DA OBRIGAÇÃO CONTRATADA

O código civil, ao apresentar a redação do art. 389⁹, pressupõe o não cumprimento voluntário da obrigação, ou seja, culpa. É portanto, o alicerce da responsabilidade civil contratual.

Cavaliere Filho (2010, p. 291), apresenta o entendimento que:

Na responsabilidade contratual, a culpa, de regra, é presumida; inverte-se, então, o ônus da prova, cabendo ao credor demonstrar, apenas, que a obrigação não foi cumprida; o devedor terá que provar que não agiu com culpa, ou, então, que ocorreu alguma causa excludente do próprio nexo causal. Na realidade, entretanto, essa presunção de culpa não resulta do simples fato de estarmos em sede de responsabilidade contratual. O que é decisivo é o tipo de obrigação assumida no contrato. (CAVALIERI FILHO, 2010, p. 291).

Com isso, o código civil também aborda a responsabilidade do inadimplente, suprimindo a presunção, demonstrando a ocorrência do fortuito e de força maior (CC, art. 393).

Goncalves (2003, p. 371) aduz que o não cumprimento do contrato repercute no dever de indenizar:

O inadimplemento contratual acarreta a responsabilidade de indenizar as perdas e danos, nos termos do aludido art. 389. Quando a responsabilidade não deriva de contrato, mas de infração ao dever de conduta (dever legal) imposto genericamente no art. 927 do mesmo diploma, diz-se que ela é extracontratual ou aquiliana. (GONÇALVES, 2003, p. 371).

Diniz (2016 p. 277), ao explicar sobre os cumprimentos das obrigações, assim afirma:

As obrigações devem ser, portanto, cumpridas; o devedor está obrigado a efetuar a prestação devida de modo completo, no tempo e lugar determinados pelo negócio jurídico, assistindo ao credor o direito de exigir o seu cumprimento na forma convencionada. O adimplemento da obrigação é a regra e o inadimplemento, a exceção, por ser uma patologia no direito obrigacional que representa um rompimento de harmonia social, capaz de provocar a reação do credor, que poderá lançar mão de certos meios para satisfazer o seu crédito. (DINIZ, 2016, p. 277)

⁹ Art. 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.

Embora a consequência da infração ao dever legal e ao dever contratual seja a mesma (obrigação de ressarcir o prejuízo causado), o Código Civil brasileiro apresenta a responsabilidade *contratual*, com o seu inadimplemento presumido na modalidade culposa, e a responsabilidade *extracontratual*, sendo que nesta modalidade o lesado incumbe o ônus de provar culpa ou dolo do causador do dano (GONCALVES, 2003 p. 372).

2.7.1 Responsabilidade civil contratual

O Conselho Federal de Contabilidade, através de Resolução nº 987/03, regulamentou a obrigatoriedade da formalização de contrato de prestação de serviços contábeis, caracterizando inclusive infração também capitulada no Art. 24, XIV da Resolução nº 1.370/11¹⁰ que trata sobre o regulamento geral dos conselhos de contabilidade, quando não fizer prova de efetivação da elaboração contratual, e inclusive, encontra-se capitulado nos arts. 6º e 7º do código de ética profissional do contabilista a imposição de fixar formalmente, valor dos serviços contábeis por escrito.

O código civil, instituído pela Lei 10 de janeiro de 2002, apresenta em seus artigos 1.177 e 1.178, os efeitos do trabalho desenvolvido pelo contador – preposto - perante aqueles que outorgam os poderes para a realização – preponente, propiciando pela feitura formal dos poderes aos quais serão outorgados.

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.

¹⁰ Art. 24. Constitui infração:

(...)

XIV – deixar de apresentar prova de contratação dos serviços profissionais, quando exigida pelo CRC, a fim de comprovar os limites e a extensão da responsabilidade técnica perante cliente ou empregador.

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.

Art. 1.178. 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.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor. (BRASIL, 2002).

A resolução 1.370/11 determina que o contrato por escrito de prestação de serviços contábeis torna-se um instrumento necessário e indispensável ao exercício da fiscalização do exercício profissional contábil, para definição dos serviços contratados e das obrigações assumidas.

2.7.2 Responsabilidade civil patrimonial

Dispõe o art. 391 do Código Civil que a responsabilidade civil é patrimonial, ao afirmar que “pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor”.

Goncalves (2003, p. 374) A indenização do prejuízo surge como alternativa para quando não há mais possibilidade de compelir o devedor a cumprir em espécie a obrigação contraída. Se ocorrer condenação do devedor ao pagamento das perdas e danos, e não satisfeito o pagamento, cabe a execução forçada, recaindo a penhora sobre os bens que integram o patrimônio do devedor, pois, a responsabilidade civil é patrimonial: é o patrimônio do devedor que responde por suas obrigações.

2.8 PERDAS E DANOS

Sampaio (2003, p. 24) esclarece que:

Na responsabilidade contratual, o dever de indenizar os prejuízos decorre do descumprimento de uma obrigação contratualmente prevista. O Código Civil em seu art. 389, estabelece que não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mas juros e atualização monetária [...]. (SAMPAIO, 2003, p. 24).

A responsabilidade civil é patrimonial: é o patrimônio do devedor que responde por suas obrigações.

Goncalves, (2013, p. 373) apresenta que nas hipóteses de não cumprimento da obrigação (inadimplemento absoluto) e de cumprimento imperfeito, com inobservância do modo e do tempo convencionados (mora), a consequência é a mesma: o nascimento da obrigação de indenizar o prejuízo causado ao credor.

A redação do art. 390 do Código Civil, também direciona para o mesmo sentido “Nas obrigações negativas o devedor é havido por inadimplente desde o dia em que executou o ato de que se devia abster”.

Goncalves, (2013, p. 373) ainda apresenta que:

Se houver interesse do credor em que o devedor não reitere na conduta comissiva, nas obrigações constituídas por uma série de abstenções, poderá mover-lhe ação de cunho cominatório. Se se tratar de obrigação de prestação única, pode o credor exigir, com base no art. 251 do Código Civil, o desfazimento do que foi realizado, “sob pena de se desfazer à sua custa, ressarcindo o culpado pelas perdas e danos”. (GONÇALVES, 2003, p. 373).

Diniz (2016, p. 301) salienta o conceito de perdas e danos afirmando da seguinte maneira:

Seriam as *perdas e danos* o equivalente do prejuízo ou do dano suportado pelo credor, em virtude de o devedor não ter cumprido, total ou parcialmente, absoluta ou relativamente, a obrigação, expressando-se numa soma de dinheiro correspondente ao desequilíbrio sofrido pelo lesado. As perdas e danos são uma consequência do inadimplemento do devedor. (DINIZ, 2016, p. 301).

Gonçalves, (2014. p. 484), afirma que os pressupostos da obrigação de indenizar são: ação ou omissão do agente, culpa, nexo causal e dano. [...] Não se pode falar em responsabilidade civil ou em dever de indenizar se não houver dano.

Afirma também que as perdas e danos abrangem, além de tudo aquilo que se perdeu, contempla também aquilo em que se deixou de ganhar, de lucrar (GONÇALVES, 2014).

Gonçalves (2014, p. 578/579), ao explicar sobre perdas e danos, afirma que:

Na reparação do dano, procura-se saber exatamente qual foi a sua extensão e a sua proporção; na liquidação, busca-se fixar concretamente o montante dos elementos apurados naquela primeira fase. A primeira é o objeto da ação; a segunda, da execução, de modo que esta permanece submetida à primeira pelo princípio da *res judicata*. (GONÇALVES, 2014, p.578/579).

A interpretação resultante do conceito de perdas e danos, ao analisar o caso do profissional de contabilidade é de que, ao gerar prejuízo perante terceiros, por quaisquer de seus atos, com o objetivo intencional ou não, nascerá a obrigação de assumir todo e qualquer prejuízo causado.

Capítulo 3

3. SALVAGUARDAS DAS NBC'S PG 100, 200 E 300

Uma das funções do Conselho Federal de Contabilidade - CFC é de carimbar na profissão contábil a aceitação da responsabilidade de agir sempre no interesse público, na coletividade. Desta forma, o CFC elaborou a NBC PG 100, cujo objetivo é determinar alguns preceitos de aplicação geral a profissão, em reconhecimento ao utilizado pelo IFAC¹¹ – International Federation of Accountants.

A NBC PG 100 estabelece a estrutura conceitual que o profissional da contabilidade deve aplicar para (a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos; (b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

As salvaguardas são necessárias quando o profissional da contabilidade avalia que as ameaças não estão em nível em que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiriam, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que o cumprimento dos princípios éticos não está comprometido (item 100.3 da NPG PG 100).

As NBCs PG 200 e 300 descrevem como essa estrutura conceitual se aplica em determinadas situações específicas, fornecendo exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos.

¹¹ IFAC é a organização global para a profissão contábil dedicada a servir o interesse público por meio do fortalecimento da profissão e contribuindo para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. IFAC é composta por mais de 175 membros e associados em 130 países e jurisdições, que representam cerca de 2,84 milhões contabilistas na prática pública, educação, serviço do governo, indústria e comércio.

Além disso, descrevem situações em que não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças e, conseqüentemente, a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças deve ser evitado.

A NBC PG 200 aplica-se ao profissional da contabilidade externo e a NBC PG 300 ao profissional da contabilidade interno, conforme definições da Norma.

O profissional da contabilidade externo também pode aplicar a NBC PG 300 para circunstâncias específicas.

Nestes cenários, importante salientar, também, o dispositivo 100.13 da NBC PG 100 com a apresentação de divisões das salvaguardas, que são ações ou outras medidas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e se dividem em duas amplas categorias: (a) salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento; e (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

Essas salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento incluem diversos fatores, assim definidos na Norma (100.14):

- (a) requisitos educacionais, de treinamento e de experiência para ingressar na profissão;
- (b) requisitos de desenvolvimento profissional contínuo;
- (c) regulamentos de governança corporativa;
- (d) normas profissionais;
- (e) monitoramento profissional ou regulatório e procedimentos disciplinares;
- (f) revisão externa por terceiro, legalmente autorizado, dos relatórios, de documentos, das comunicações ou das informações produzidas pelo profissional da contabilidade.

As prerrogativas de enquadramento das salvaguardas estão vinculadas aos conflitos de interesses, que pode ser atrelada a uma questão particular para duas ou mais partes cujos interesses a respeito daquela questão estão em conflito (NBC 100.17).

3.1 NBC PG 100

A citada norma aborda assuntos que são considerados de grande importância, quando se objetiva-se a mitigação de problemas e conflitos de responsabilidade e éticos.

O primeiro a ser abordado é o princípio da integridade (110.1), ao qual impõe ao profissional a obrigação de serem diretos e honestos em todos os relacionamentos profissionais e comerciais, com observância da justiça e veracidade.

Quanto ao princípio da objetividade (120.1), impõe a obrigação de não comprometer seu julgamento profissional ou do negócio em decorrência de comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros.

Já, com referência ao princípio da competência e zelo profissional (130.1), a norma destaca a obrigação de manter o conhecimento e a habilidade profissional em nível necessário para que clientes ou empregadores recebam serviço profissional adequado; como também orienta o agir diligentemente de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis na prestação de serviços profissionais.

Quanto a obrigatoriedade do sigilo profissional (140.1), determina a abstenção de divulgar fora da organização informações sigilosas obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais, sem estar prévia e especificamente autorizado pelo cliente, por escrito, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de divulgação; e ainda, usar, para si ou para outrem, informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais para obtenção de vantagem pessoal.

Finaliza abordando acerca do princípio do comportamento profissional (150.1) impondo aos profissionais a obrigação de cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que possa desacreditar a profissão.

3.1.1 Ameaças

No item 100.12 na norma citada, apresenta as ameaças podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstância, ou seja, ocorrendo alguma circunstância que resulta em uma ameaça, essa ameaça pode comprometer o cumprimento dos princípios éticos por profissional da contabilidade.

Importante ainda, pontuar as modalidades de ameaças que a norma apresenta ainda no item 100.12, para avaliar os efeitos nas decisões do profissional.

(a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que um interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do profissional da contabilidade;

(b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o profissional da contabilidade não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa física ou jurídica a ele ligada direta ou indiretamente, na qual o profissional da contabilidade confia para formar um julgamento como parte da prestação do serviço;

(c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o profissional da contabilidade promoverá ou defenderá a posição de seu cliente ou empregador a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;

(d) ameaça de familiaridade é a ameaça, devido a relacionamento longo ou próximo com o cliente ou empregador, de o profissional da contabilidade tornar-se solidário aos interesses dele ou aceitar seu trabalho sem muito questionamento; e

(e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o profissional da contabilidade será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o profissional da contabilidade.

A normatização também afirma no item 100.2 que “o profissional da contabilidade deve usar julgamento profissional ao aplicar essa estrutura conceitual”.

3.2 NBC PG 200

Com a aplicação da NBC PG 200, o contador externo¹² é incentivado a permanecer alerta a diversas circunstâncias na sua atividade profissional.

No item 210.1 da norma, está determinada a obrigatoriedade de, antes de aceitar o relacionamento com novo cliente, avaliar se a aceitação pode criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, inclusive com assuntos questionáveis associados ao cliente (seus proprietários, sua administração ou suas atividades).

A norma citada aborda ainda as prerrogativas de uma Segunda opinião, como devem ser elaborados os Honorários e outros tipos de remuneração, como deve ser a Divulgação comercial de serviços profissionais, recebimento de dádivas e presentes, custódia de ativos de clientes, dentre outros.

3.3 NBC PG 300

A NBC PG 300 apresenta as circunstâncias e relacionamentos que podem ser encontradas pelo contador interno¹³, com possíveis ameaças ao cumprimento dos princípios éticos.

Na elaboração de informações financeiras ou administrativas, como insculpida no item 320.1 da citada norma, se podem mencionar como exemplo, a confecção de previsões e orçamentos, demonstrações contábeis, discussão e análise da administração, e carta de representação da administração fornecida aos auditores

¹² *Contador externo* é o contador, independentemente de sua especialização (por exemplo, auditoria, impostos, consultoria ou perícia) em firma que presta serviços profissionais a clientes. O termo é também usado em referência a uma firma de auditores.

¹³ *Contador interno* é o contador empregado ou contratado na função executiva (elaboração da contabilidade da entidade) ou não executiva, em áreas como comércio, indústria, serviços, setor público, educação, setor sem fins lucrativos, órgãos reguladores ou órgãos profissionais, ou contador contratado por essas entidades.

durante a auditoria das demonstrações contábeis da entidade, dentre outras, o profissional deve elaborar de maneira honesta e de acordo com as normas contábeis.

Para mitigar a responsabilidade (330.1.), o contador interno não deve enganar intencionalmente o contratante sobre o nível de especialização ou experiência que ele tem, nem deve deixar de buscar consultoria e assessoria de especialista quando necessário.

3.4 DA CARTA DE RESPONSABILIDADE

A resolução n. 987/03 sofreu importantes mudanças quanto às exigências de responsabilização, com a publicação da Resolução n. 1.457/13.

Nesta resolução convencionou a obrigatoriedade de apresentação anual da Carta de Responsabilidade da Administração, quando do encerramento do exercício contábil, ao qual condicionou a assinatura das demonstrações contábeis quando da entrega da Carta.

Essa salvaguarda aborda, dentre outros assuntos, quanto a responsabilidade dos controles internos do cliente, não realização de operações ilegais, idoneidade da documentação fornecida.

O modelo da carta de responsabilidade encontra-se anexada a este trabalho.

Capítulo 4

4 RESPONSABILIDADE PENAL DO CONTABILISTA

4.1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Galvão (2015, p. 169) afirma que muitas são as previsões de crimes na legislação brasileira que pretendem proteger a ordem tributária. Menciona a lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, que instituiu os crimes contra a ordem tributária; a lei 8.313 de 23 de dezembro de 1991, que instituiu o Programa Nacional de Apoio à cultura (Pronac), e o próprio Código Penal Brasileiro, que aborda no título XI as previsões dos crimes que visam proteger a Administração Pública.

Abrão (2015, p. 26) informa que o crime contra a ordem tributária, dentro da sua tipicidade, objetiva o enquadramento do agente, aparecendo como sujeito ativo, e na condição de prejudicado o sujeito passivo será sempre o Estado, em sentido amplo, ou qualquer entidade da Administração descentralizada.

4.2 RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA

A colaboração do agente na apuração do ilícito penal tributário e delitos organizados possibilita a aplicação de redutos no cálculo da dosimetria da pena, de modo a demonstrar o espírito de auxílio nas atividades do Estado em direção à consecução da responsabilidade penal (Abrão, 2015, p.68).

Abrão (2015, p. 68) salienta ainda, que existe todo um sistema de presença constante da Receita Federal, do Banco Central do Brasil (BACEN) e do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) para envolvimento no descobrimento das operações e na constatação de atos ilícitos.

Abrão (2015, p. 70), ao comentar sobre delação premiada, afirma que:

O colaborador da Justiça, entendido como o partícipe do fato delituoso, tem a seu favor um espaço maior na individualização da pena na chamada delação premiada, que se resume no acertamento decorrendo do seu comportamento, atitude positiva no resultado final da investigação e imposição de sanção. (ABRÃO, 2015, p. 70).

Ou seja, o ilícito tributário desvenda-se com o apoio do delator, colaborando para o resultado de apuração do prejuízo causado.

4.3 CONCURSOS DE PESSOAS

Quando se fala em concurso de pessoas, fala-se na realização do crime por mais de uma pessoa, havendo vontades agregadas e atividades adotadas para realização da empreitada criminosa (HARADA; MISUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 122).

Abrão, (2015, p. 81), explica que o concurso de agentes significa, antes de tudo, a coautoria na descrição dos fatos, rotulados de autoria e materialidade, buscando evidencia o rastreamento do diagnóstico diagramado diante dos responsáveis pela prática delituosa.

Irradiando efeitos da conduta ilícita, cumpre apurar, em relação a cada um deles, a forma de agir, o resultado alcançado e o nexos presente, donde surge a possibilidade de fixação da pena característica da responsabilidade a eles atribuída (ABRÃO, 2015).

Em matéria de responsabilidade penal tributária, a responsabilidade deve ser conforme a capitulada no Art. 137 do Código Tributário Nacional, que assim se encontra:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato,

função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas

Neste interim, as circunstâncias fáticas que concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária é que determinarão a responsabilidade das pessoas indicadas, porque a norma requer demonstração inequívoca do dolo específico no não cumprimento da obrigação tributária, o que será traduzido em ação ou omissão que vise esconder ou dissimular a ocorrência do fato gerador ou de qualquer circunstância relevante para determinação do *quantum* devido (ANDRADE FILHO, 2015, p. 126).

Andrade Filho (2015, p. 127) traz a seguinte consideração:

Embora possa parecer chacota, o fato é que, invariavelmente, quando algum sonegador é preso em flagrante delito, atribui sempre o fato a um erro de seu contador. Por tais razões, é importante examinar os limites da responsabilidade do contabilista quando o crime contra a ordem tributária (ou contra a previdência social) for cometido mediante a inserção de documento inexato em livro fiscal, cuja escrituração está sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado. (ANDRADE FILHO, 2015, p. 127).

O direito penal permite a responsabilização de todos aqueles que tenham concorrido para a produção do resultado.

Andrade Filho (2015, p. 128) aduz, ainda que:

Ao prescrever que os profissionais de contabilidade ajam com independência profissional, as normas que lhes conferem poderes de caráter técnico partem do pressuposto de que os profissionais de contabilidade não participam das decisões empresariais que compete aos órfãos de administração instituídos em cada caso. Logo, em princípio, os profissionais de contabilidade não geram as sociedades (pessoas jurídicas),

e, por isso, não detêm poderes ou instrumentos legais para evitar que o contribuinte deixe de adimplir suas obrigações fiscais.

Quando, entretanto, o contabilista – ou qualquer outro profissional – utiliza seu conhecimento técnico para ajudar a iludir a fiscalização, tornando mais difícil a descoberta da fraude, pode tornar-se agente do crime de “favorecimento real”, previsto no art. 349 do Código Penal, ou tornar-se agente do crime contra a ordem tributária se, porventura, se beneficiou da fraude. Enfim, o contabilista não é imune à lei penal: ela o alcançará quando vier a participar ou concorrer ativamente para a consumação de crime e ele será punido na medida de sua culpabilidade provada. (ANDRADE FILHO, 2015, p. 128).

Desta maneira, contador, advogado, consultores, auditores, enfim, poderão também ser penalmente responsabilizados.

Capítulo 5

5 A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

O código Civil contempla nos artigos 1.179 e 1.195, as observâncias na formalidade, produção e responsabilidade na elaboração da escrituração contábil. Estabeleceu ao empresário e a sociedade empresária a obrigatoriedade de seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

5.1 A CONTABILIDADE CRIATIVA

A contabilidade criativa é uma nova modalidade de demonstrar números contábeis dentro de parâmetros lícitos, que arditosamente possam lesar terceiros interessados.

Baraldi (2012, p. xiii), afirma que:

Contabilidade criativa e fraude representam, na maioria das empresas, assuntos tabu. [...] Alertar os profissionais da contabilidade a respeito dos desvios das interpretações e das maquinações de ideias que trazem os riscos das perdas. (BARALDI, 2012, p. xiii).

A licitude permitida abarca e acolhe em seu bojo procedimentos para tomada de decisões e a influir conscientemente a posição financeira ou os resultados de uma sociedade, ou de um grupo de sociedades. Adota ainda a união de métodos contábeis que apresentam a posição financeira e os resultados de uma empresa ou de um grupo da forma mais desejável possível (NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015 p. 72).

Dias et al (2016, p. 134) explica a ocorrência e utilização da contabilidade criativa:

A contabilidade criativa é um termo que se tornou famoso especialmente após os escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos no início dos anos 2000. A prática ocorre quando os gestores utilizam seu conhecimento sobre as normas para manipular as cifras refletidas nas demonstrações financeiras da empresa, sem deixar de cumprir as normas. (DIAS et al, 2016, p. 134).

Nas explicações de Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015 p. 71), ao comentar sobre o surgimento da contabilidade criativa, assim define:

A contabilidade criativa surge como uma janela aberta pelas opções contidas nas normas contabilísticas; como uma engenharia dos lucros artificiais; como um conjunto de procedimentos que não infringe as regras do jogo; mas que representam uma gestão cuidadosa das lacunas da lei contábil, admitidas num contexto de flexibilidade e omissão dessas mesmas normas, pois opera com base nas normas contabilísticas, ainda que contra o espírito das mesmas. (NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES 2015, p. 71).

Santos e Grateron (2003 *apud* NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015), ainda apresentam conceitos diversos e equivalentes, assim explicando:

Nesta linha de pensamento integram-se autores como Santos e Grateron (2003) para os quais as práticas de contabilidade criativa envolvem uma intenção do preparador e/ou do responsável pela informação financeira para utilizar a flexibilidade dos princípios e normas contabilísticas para obter a imagem desejada. (SANTOS; GRATERON, 2003 *apud* NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015).

Jones (2011 *apud* NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015), informa acerca dos interesses envolvidos na preparação da informação, conforme destaque:

Na mesma linha integra-se Jones (2011) para o qual a contabilidade criativa usa a flexibilidade do normativo contábil, no sentido de a apresentação e a divulgação das contas darem primazia aos interesses dos que prepararam a informação, mais do que aos seus verdadeiros destinatários. (JONES, 2011 *apud* NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015).

Portanto, a contabilidade criativa, realizada em desconformidade com os preceitos normativos legais, pode resultar nas análises da reparação de dano causado, conforme os ditames da responsabilidade civil e penal abordada neste trabalho.

5.2 ATUAÇÃO DO COAF

O Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF¹⁴), órgão criado no âmbito do Ministério da Fazenda, foi instituído pela Lei 9.613, de 03 de março de 1998, e posteriormente alterada pela lei nº 12.683 de 09 de julho de 2012, atuando eminentemente na prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.

Nessa linha de atuação, os contadores, auditores e organizações contábeis devem comunicar de forma eletrônica ao COAF, as movimentações contábeis com indícios de lavagem de dinheiro ou suspeitas de estarem ligadas ao terrorismo, por exigência do inciso XIV do art. 9º da lei 9.613/98¹⁵, tudo conforme também regulamentado na resolução 1.445/13 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A estrutura do COAF encontra-se assim desenhada:

¹⁴ Lei n. 9.613/98, art. 16: "O Art. 16. O Coaf será composto por servidores públicos de reputação ilibada e reconhecida competência, designados em ato do Ministro de Estado da Fazenda, dentre os integrantes do quadro de pessoal efetivo do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários, da Superintendência de Seguros Privados, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da Agência Brasileira de Inteligência, do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Justiça, do Departamento de Polícia Federal, do Ministério da Previdência Social e da Controladoria-Geral da União, atendendo à indicação dos respectivos Ministros de Estado."

¹⁵ Art. 9º Sujeitam-se às obrigações referidas nos arts. 10 e 11 as pessoas físicas e jurídicas que tenham, em caráter permanente ou eventual, como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não: (...)

XIV - as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em operações: (...)

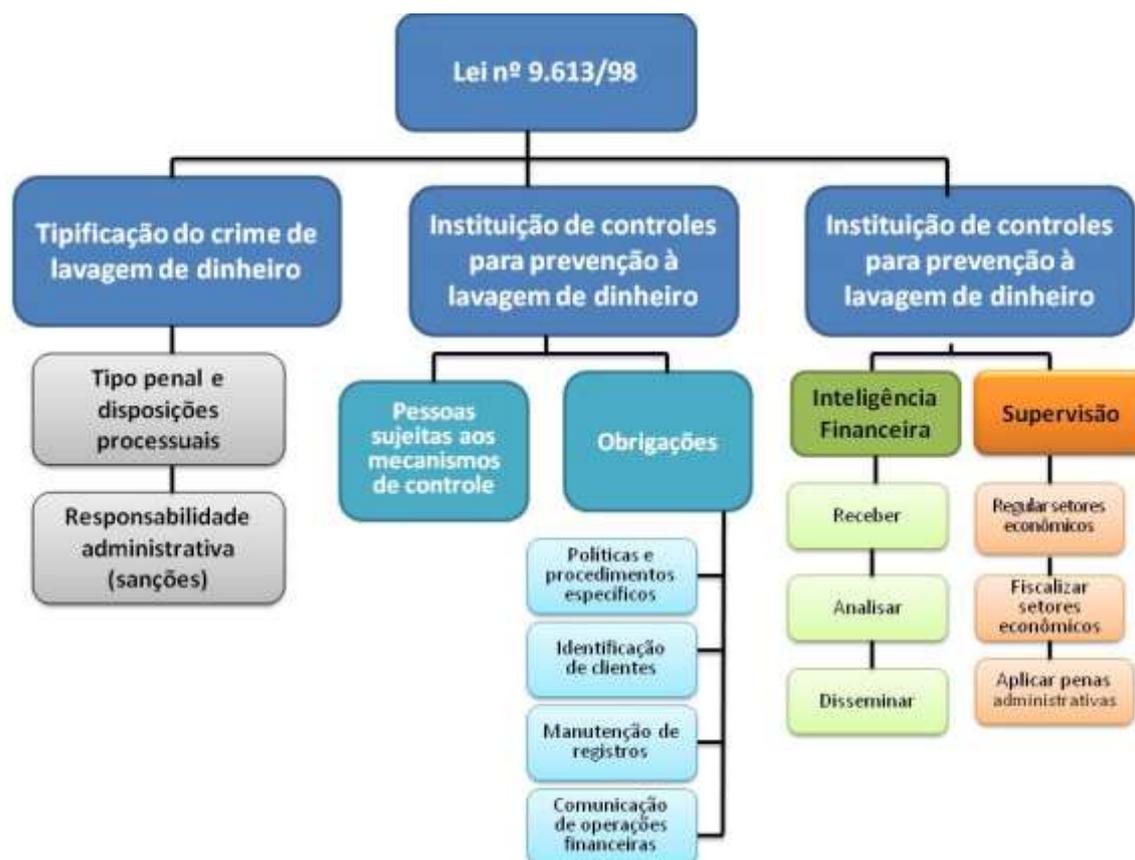


Figura 1: Estrutura orgânica da inteligência financeira no Brasil – COAF
 Fonte: Retirado de COAF (2015).

Com isso, necessário se faz analisar se a norma perpetrada é eficaz diante dos contadores, ou, se o planejamento tributário almejado pelo contribuinte se depara com a barreira do medo de responder por consequências desagradáveis.

Capítulo 6

6 METODOLOGIA

A partir deste segmento, passo a apresentar os procedimentos metodológicos que fundamentam a pesquisa e me auxilia a responder o seguinte problema de pesquisa: Em que nível a busca pela elisão margeria a evasão e pode comprometer a pratica da contabilidade, imputando culpa ou dolo ao contador e quais as melhores técnicas a serem empregadas para coibir este risco?

Os sujeitos de pesquisa foram os profissionais registrados no Conselho Federal de Contabilidade – CFC, especificamente os atuantes no Estado do Espirito Santo, com vistas a garantir a representatividade da amostra e a fidelidade das informações obtidas com a pesquisa.

Para a coleta de dados foi criado um questionário prévio, com questões de características fechadas e abertas, para obter informações sobre os procedimentos adotados no ato da fiscalização aos profissionais, com a análise e identificação das visões sobre as penalidades aplicadas pelo CRC.

Foi realizado um pré-teste com 134 contabilistas, para subsidiar os resultados dessa pesquisa.

6.2 MODELOS ECONOMÉTRICOS E QUESTIONÁRIO

O trabalho busca analisar a relação entre variáveis associadas à responsabilidade civil e penal e variáveis associadas à procedimentos e atitudes. Para se chegar a tal fim, se fez necessário aplicar um questionário, no qual foram respondidas questões associadas aos temas já citados, além de simples questões a

respeito do perfil socioeconômico e cenários onde foram respondidas questões sobre o que deveria ser feito em situações hipotéticas relacionadas à prática contábil. O questionário se encontra no apêndice.

Inicialmente o capítulo de resultados conta com uma análise de estatística descritiva do perfil socioeconômico, com o objetivo de se fazer uma caracterização da amostra, com intuito de se averiguar qual o tipo de profissional respondeu ao questionário aplicado na pesquisa. Em sequência, são estimados os seguintes modelos:

Modelo 01: analisa sobre a elaboração de contrato de prestação de serviço.

$$Q_{15i} = \beta_0 + \beta_1 Idade_i + \beta_2 gen_i + \beta_3 CRC_i + \beta_4 TEMPOCRC_i + \beta_5 APOSENTADO_i + \beta_6 AUTONOMO_i + \beta_7 FUNCIONARIOPRIV_i + \beta_8 OUTROS_i + \beta_9 EDUC_i + \beta_{10} Q_{7i} + \beta_{11} Q_{8i} + \beta_{12} Q_{9i} + \dots + \beta_{17} Q_{14i} + \beta_{18} Q_{17i} + \beta_{19} Q_{22i} + \beta_{20} CENÁRIOA1_i + \dots + \beta_{27} CENÁRIOA8_i + \beta_{28} CENÁRIOB1_i + \dots + \beta_{35} CENÁRIOB8_i + \beta_{36} D123_i + \beta_{37} D223_i + \beta_{38} D323_i + \varepsilon_i$$

Modelo 02: analisa o profissional, sob o prisma de realizações periódicas de uma revisão e adequação do contrato de prestação de serviços.

$$Q_{16i} = \beta_0 + \beta_1 Idade_i + \beta_2 gen_i + \beta_3 CRC_i + \beta_4 TEMPOCRC_i + \beta_5 APOSENTADO_i + \beta_6 AUTONOMO_i + \beta_7 FUNCIONARIOPRIV_i + \beta_8 OUTROS_i + \beta_9 EDUC_i + \beta_{10} Q_{7i} + \beta_{11} Q_{8i} + \beta_{12} Q_{9i} + \dots + \beta_{17} Q_{14i} + \beta_{18} Q_{17i} + \beta_{19} Q_{22i} + \beta_{20} CENÁRIOA1_i + \dots + \beta_{27} CENÁRIOA8_i + \beta_{28} CENÁRIOB1_i + \dots + \beta_{35} CENÁRIOB8_i + \beta_{36} D123_i + \beta_{37} D223_i + \beta_{38} D323_i + \varepsilon_i$$

Modelo 03: analisa se o profissional se já se deparou com situações apresentadas no código de ética da profissão.

$$Q_{18i} = \beta_0 + \beta_1 Idade_i + \beta_2 gen_i + \beta_3 CRC_i + \beta_4 TEMPOCRC_i + \beta_5 APOSENTADO_i + \beta_6 AUTONOMO_i + \beta_7 FUNCIONARIOPRIV_i + \beta_8 OUTROS_i + \beta_9 EDUC_i + \beta_{10} Q_{7i} + \beta_{11} Q_{8i} + \beta_{12} Q_{9i} + \dots + \beta_{17} Q_{14i} + \beta_{18} Q_{17i} + \beta_{19} Q_{22i} + \beta_{20} CENÁRIOA1_i + \dots + \beta_{27} CENÁRIOA8_i + \beta_{28} CENÁRIOB1_i + \dots + \beta_{35} CENÁRIOB8_i + \beta_{36} D123_i + \beta_{37} D223_i + \beta_{38} D323_i + \varepsilon_i$$

Modelo 04: Analisa se o profissional já respondeu processos administrativos perante o CRC.

$$Q_{19i} = \beta_0 + \beta_1 Idade_i + \beta_2 gen_i + \beta_3 CRC_i + \beta_4 TEMPOCRC_i + \beta_5 APOSENTADO_i + \beta_6 AUTONOMO_i + \beta_7 FUNCIONARIOPRIV_i + \beta_8 OUTROS_i + \beta_9 EDUC_i + \beta_{10} Q_{7i} + \beta_{11} Q_{8i} + \beta_{12} Q_{9i} + \dots + \beta_{17} Q_{14i} + \beta_{18} Q_{17i} + \beta_{19} Q_{22i} + \beta_{20} CENÁRIOA1_i + \dots + \beta_{27} CENÁRIOA8_i + \beta_{28} CENÁRIOB1_i + \dots + \beta_{35} CENÁRIOB8_i + \beta_{36} D123_i + \beta_{37} D223_i + \beta_{38} D323_i + \varepsilon_i$$

Modelo 05: Analisa se o profissional já teve que realizar esclarecimentos perante autoridades policiais ou órgãos fiscalizadores.

$$Q_{20i} = \beta_0 + \beta_1 Idade_i + \beta_2 gen_i + \beta_3 CRC_i + \beta_4 TEMPOCRC_i + \beta_5 APOSENTADO_i + \beta_6 AUTONOMO_i + \beta_7 FUNCIONARIOPRIV_i + \beta_8 OUTROS_i + \beta_9 EDUC_i + \beta_{10} Q_{7i} + \beta_{11} Q_{8i} + \beta_{12} Q_{9i} + \dots + \beta_{17} Q_{14i} + \beta_{18} Q_{17i} + \beta_{19} Q_{22i} + \beta_{20} CENÁRIOA1_i + \dots + \beta_{27} CENÁRIOA8_i + \beta_{28} CENÁRIOB1_i + \dots + \beta_{35} CENÁRIOB8_i + \beta_{36} D123_i + \beta_{37} D223_i + \beta_{38} D323_i + \varepsilon_i$$

As questões que estão sendo usadas como variáveis dependentes estão presentes no bloco relacionado à responsabilidade civil e penal em diferentes métricas:

Q15: Elaboro contrato de prestação de serviços com todos os clientes que atendo, seja por contratação mensal ou por serviços eventuais, como serviços de assessoria, consultoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza.

Q16: De tempo em tempo, reviso o meu contrato de prestação de serviços, para adequá-lo as dificuldades encontradas.

Q18: Já me deparei com situações previstas no código de ética do profissional da contabilidade.

Q19: Já respondi processo administrativo perante o Conselho Regional de Contabilidade.

Q20: já prestei esclarecimentos perante a polícia (civil ou federal); poder judiciário (processos), ou órgãos fiscalizadores (receita federal, estadual, dentre outros), sobre serviços contábeis que desenvolvi.

Note que na elaboração do questionário, as questões 19 e 20 estão associadas a algum tipo de punição, seja na esfera civil ou penal. Assim, para se analisar como que as variáveis explicativas afetam nesta punição, foi utilizada uma média entre as duas questões para se olhar conjuntamente para ambas. Então temos:

Média: Média aritmética entre as questões 19 e 20.

Q21: Já tive que assumir custo financeiro perante meu cliente por alguma falha na prestação do meu serviço.

As questões 16 e 21 foram respondidas com sim ou não, o que foi convertido para variáveis *dummies*, assumindo 1, caso a resposta fosse afirmativa e 0 caso contrário.

As demais variáveis foram respondidas em escala Likert, variando de discordo totalmente a concordo plenamente, que foram atribuídos valores de 1 a 5 respectivamente. Então, quanto maior o número, maior a concordância com a assertiva.

As demais variáveis do questionário foram utilizadas como variáveis dependentes foram feitos os ajustes necessários em cada uma delas para os modelos:

VARIÁVEIS
<p>Idade:</p> <p>Foi desmembrada em 6 categorias, como é possível ver no questionário, foram atribuídos valores de 1 a 6 para as respostas, onde, quanto maior a idade referida pela categoria, maior o valor dado.</p>
<p>Gen:</p> <p>Esta variável foi construída como 1 se for do gênero masculino e 0 se for do gênero feminino.</p>
<p>CRC:</p> <p>Também considerada como uma <i>dummy</i>, em que foi atribuído 1 se o profissional tem curso superior em contabilidade e 0 quando é técnico.</p>
<p>Tempo CRC:</p> <p>Esta variável também foi dividida em 6 categorias, e quanto maior o valor atribuído a variável, maior o tempo de CRC. A respeito da posição no mercado, foram dadas 05 opções a serem marcadas no questionário: 1) aposentado; 2) Funcionário público; 3) Funcionário privado; 4) autônomo e 5) outros. Para representar tal métrica, foi necessário criar dummies para cada uma destas categorias, assim, se fez necessário escolher uma categoria para a dummy não entrar no modelo para que as demais ficassem comparadas a esta. Assim, foi criada dummies para a primeira, terceira, quarta e quinta categoria, deixando todas estas relativas ao funcionário público.</p>
<p>Educ:</p> <p>está associada ao questionamento feito sobre o nível de escolaridade, que foi dividido em sete categorias, e atribuídos valores de 1 a 7 para o resultado. Sendo que quanto maior o número, maior o nível de escolaridade e quanto menor o valor, menor o nível de escolaridade.</p>

Quadro 1: Variáveis utilizadas
 Fonte: Elaboração própria

Nos modelos, também foram levadas em consideração as questões a respeito dos procedimentos e atitudes que estão disponíveis no questionário e representadas pelas questões: 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 17 e 22.

A questão 23, também foi considerada, porém não em escala Likert como as demais, mas em variáveis *dummies*. A pergunta se trata de: Dentre as diversas sanções cíveis e penais que estou sujeito, a que mais me preocupa? E são dadas quatro opções, a primeira a respeito da necessidade de reparar o erro pela falha de execução do trabalho, esta foi a opção que não foi criada a *dummy*, para as demais ficarem comparadas a esta. A segunda opção a respeito da suspensão do registro profissional. A variável D123, se refere a esta opção, e assume valor 1 quando esta

é marcada e 0, caso contrário, a terceira opção se trata de responder por algum crime na justiça. A variável D223, se refere a esta opção e assume valor 1 quando esta é marcada e 0, caso contrário. A última opção é a respeito de comprometer o patrimônio pessoal e a variável D323 assume valor 1 quando esta é marcada e 0, caso contrário.

Por fim, dentre as variáveis explicativas estão as dezesseis questões que foram feitas em dois diferentes casos, oito em cada caso.

Os casos e questões submetidas às respostas são hipotéticos, entretanto permite analisar como a percepção do profissional em relação aos casos apresentados afetam variáveis do âmbito da responsabilidade civil e penal.

6.2 ESTIMADORES

Diante dos modelos apresentados, se faz necessário utilizar estimadores apropriados para cada tipo de questão respondida na variável dependente. Sabe-se que, quando uma variável dependente é limitada em certo intervalo, o estimador de mínimos quadrados ordinários deixa de ser eficiente, uma vez que este estima relação linear entre variáveis, o que não garante que as estimativas estarão dentro do intervalo estabelecido.

Nos nossos casos, temos duas situações, nas quais a variável dependente se trata de variáveis *dummies*, estes são os modelos 02 e 07, enquanto os outros 5 modelos têm a variável dependente respondida em escala Likert. No primeiro caso, precisa-se de um estimador que garanta que a estimativa da variável dependente esteja entre 0 e 1, e no segundo caso, precisa-se de um estimador que garanta que a estimativa está entre 1 e 5 (escala Likert adotada). Para que tais objetivos sejam

alcançados, os modelos 2 e 7 foram estimados utilizando o estimador *PROBIT* e os demais modelos foram estimados utilizando o estimador de *PROBIT* ORDENADO.

Capítulo 7

7 RESULTADOS

Neste capítulo, são apresentados os resultados sobre a estatística descritiva do perfil socioeconômico, bem como as estimativas dos modelos propostos no capítulo anterior.

A Tabela 01 apresenta as estatísticas descritivas do perfil socioeconômico dos respondentes do questionário, os resultados apresentados, são capazes de fornecer um padrão a respeito dos respondentes.

TABELA 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA – PERFIL SOCIOECONÔMICO

Variável	Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão	Mediana
Idade	4,0365	2	6	1,2152	4
Gen	0,7299	0	1	0,4456	1
CRC	0,9562	0	1	0,2054	1
TEMPO CRC	3,4453	0	5	1,3822	3
APOSENTADO	0,0146	0	1	0,1204	0
AUTONOMO	0,0949	0	1	0,2941	0
FUNCIONÁRIO AT-PRIV	0,5109	0	1	0,5017	1
OUTROS	0,1095	0	1	0,3134	0
EDUC	2,4161	1	5	0,7240	2

Fonte: Elaboração própria

A variável idade, apresentou média próximo de 4, o que indica que em média os indivíduos respondentes, estão nas últimas categorias da idade, o que indica que em média a idade esteve no intervalo de 36 a 45 anos, o desvio padrão desta variável, porém, se apresenta relativamente alto, indicando que esta variável é bem volátil de indivíduo para indivíduo, a mediana se apresenta igual a média, que indica que pelo menos metade da amostra tem mais do que 36 anos de idade.

A variável gênero apresentou média de quase 0,73, que indica que 73% dos respondentes desta amostra são homens. A variável CRC, apresentou uma média muito alta, comparada ao máximo que esta poderia assumir, indicando que a grande

maioria da amostra é formada em um curso superior de contabilidade. Quanto ao tempo de CRC, a média ficou entre 3 e 4, indicando que em média, os respondentes estão entre a terceira e quarta categoria, ou seja, entre 6 e 15 anos, esta variável, porém, apresenta grande dispersão.

Quanto ao cargo exercido, pode-se dizer que 1,46% é representado por aposentados, 9,5% por autônomos, 51,1% por funcionários privados, 10,95% por outros e o restante por funcionários públicos. A variável educação, apresentou média de 2,41, que está entre a segunda e terceira categoria, o que indica que em média, os indivíduos que responderam o questionário possuem graduação ou especialização em média.

A Tabela 02, mostra os resultados do modelo 1, que utiliza a variável Q15 como variável dependente e utilizando o estimador de *Probit* Ordinal. Esta questão está associada à elaboração de contratos de prestação de serviços.

Variáveis	Coeficiente	Erro padrão	Estat t	Valor p
Variável dependente: Q15				
Idade	.1561149	.1283177	1.22	0.224
Gen	-.5011407	.2819052	-1.78	0.075
CRC	-.1688374	.6854143	-0.25	0.805
TEMPOCRC	.0683481	.1181814	0.58	0.563
APOSENTADO	4.176986	.136.3425	0.03	0.976
AUTONOMO	1.092968	.4971717	2.20	0.028
FUNCIONARIOTPRIV	.652246	.356884	1.83	0.068
OUTROS	.6371896	.4765569	1.34	0.181
EDUC	-.1181567	.2230716	-0.53	0.596
Q7	.1203301	.1047413	1.15	0.251
Q8	-.1698169	.1638184	-1.04	0.300
Q9	-.9806332	.4669815	-2.10	0.036
Q10	1.129233	.4214916	2.68	0.007
Q11	.4293815	.4160612	1.03	0.302
Q12	-.5357595	.2305798	-2.32	0.020
Q13	.8191636	.2775459	2.95	0.003
Q14	.3733686	.1134117	3.29	0.001
Q17	.0046425	.1556799	0.03	0.976
Q22	1.218331	.3687229	3.30	0.001
CENARIOA1	-.2970845	.1112147	-2.67	0.008
CENARIOA2	.1194856	.119126	1.00	0.316
CENARIOA3	.1061977	.1456078	0.73	0.466
CENARIOA4	.0152909	.1857279	0.08	0.934
CENARIOA5	-.0199469	.1197399	-0.17	0.868
CENARIOA6	-.2612735	.2180361	-1.20	0.231
CENARIOA7	.2786589	.4337041	0.64	0.521
CENARIOA8	-.436748	.3502369	-1.25	0.212
CENARIOB1	-.056288	.265716	-.21	0.832
CENARIOB2	-.0803246	.2159163	-0.37	0.710
CENARIOB3	-.1952384	.1949793	-1.00	0.317
CENARIOB4	.916525	.9842123	-0.93	0.93
CENARIOB5	-.7622527	.9838291	-0.77	0.438
CENARIOB6	-.0598974	.1727943	-0.35	0.729
CENARIOB7	.1148433	.1349852	0.85	0.395
CENARIOB8	-.11403326	.1263873	-1.11	0.267
D123	-.5382967	.4704757	-1.14	0.253
D223	-.0922848	.3896627	-0.24	0.813
D323	-.366356	.3864218	-0.95	0.343
Observações		137		

Fonte: Elaboração própria

Considerando um nível de significância até de 10%, são estatisticamente significativas para explicar a variável Q15 são as variáveis: gênero, autônomo, funcionário privado, Q9, Q10, Q12, Q13, Q14, Q22 e cenário A1. É possível ver estes resultados a partir do valor p que nestes casos se apresentam menores do que 10%.

Com 90% de confiança, pode-se afirmar que o gênero exerce influência sobre a variável Q15, ou seja, o fato de ser homem ou mulher afeta o fato de fazer ou não contratos de prestação de serviço, quando analisado o sinal do coeficiente, pode-se notar que este é negativo, indicando que em média, o profissional da contabilidade do sexo feminino se preocupa mais em elaborar contratos de prestação de serviços.

A variável Autônomo, se mostrou estatisticamente significativa com um nível de confiança de 95% de significância, este apresentou sinal positivo no coeficiente, que indica que quando comparado ao servidor público o funcionário autônomo tem uma preocupação maior em preparar contratos de prestação de serviços. Funcionários privados com 90% de confiança, em média tem maior preocupação em elaborar tais contratos.

A questão 9, também se mostrou significativa para explicar a questão 15. Com 95% de confiança, pode-se dizer que esta variável afeta o fato de se realizar ou não contratos de prestação de serviços. A pergunta em questão do conhecimento das salvaguardas apresentadas pelo conselho regional de contabilidade. O sinal negativo deste coeficiente significa que em média, quanto maior o conhecimento a respeito de tais salvaguardas menor a preocupação em preparar contratos de prestação de serviços.

Com 99% de confiança pode se dizer que o conhecimento a respeito do COAF é estatisticamente significativo. O sinal positivo do coeficiente indica que em

média, quanto maior o conhecimento a respeito do COAF maior a preocupação em realizar os contratos. Com 95% de confiança a questão 12 exerce impacto na confecção dos contratos de prestação, o sinal negativo do coeficiente indica que em média quanto maior a exigência para com os clientes da entrega da carta de responsabilidade da administração menor a preocupação na confecção dos contratos de prestação de serviço.

Em relação à punições feitas pelo Conselho Regional de Contabilidade, foram significativas as variáveis Q13 e Q14 ambas considerando um nível de confiança de 99%. Ambas apresentaram coeficiente estimado positivo, que indica que quanto maior o conhecimento a respeito das penalidades administrativas e o entendimento do rigor da penalidade do mesmo, maior a preocupação em se prepara os contratos de prestação de serviços.

A questão 22 se mostrou significativa com um nível de confiança de 99% e apresentou sinal positivo no coeficiente, que indica que em média, o fato de ter um seguro de responsabilidade civil aumenta a preocupação em relação a preparação de contratos de prestação de serviços.

Por último, a primeira pergunta sobre o primeiro cenário se mostrou significativa com 99% de confiança e apresentou sinal negativo, que indica que quanto maior a concordância que a conduta relatada no caso está correta, menor a preocupação em se realizar contratos de prestação de serviços.

A tabela 03 apresenta os resultados do modelo de regressão que utiliza como variável dependente a questão 16 que se trata da dummy de revisão do contrato de prestação de serviços. Este modelo foi estimado a partir de um *probit*.

TABELA 3: Q16 COMO VARIÁVEL DEPENDENTE

Variáveis	Coeficiente	Erro padrão	Estat t	Valor p
Variável dependente: Q16				
Idade	- .0664339	.1806197	-0.37	0.713
Gen	- .305683	.3794166	-0.81	0.420
CRC	0	(omitido)		
TEMPOCRC	- .1442291	.1592069	-0.91	0.365
APOSENTADO	0	(omitido)		
AUTONOMO	0	(omitido)		
FUNCIONARIOTPRIV	- .2349181	.4246253	-0.55	0.580
OUTROS	- .4554634	.591969	-0.77	0.442
EDUC	.7484839	.3470889	2.16	0.031
Q7	-0.0450516	.1370419	-0.33	0.742
Q8	- .2554554	.2228004	-1.15	0.252
Q9	.3510923	.5648973	0.62	0.534
Q10	-1.199505	.5542423	-2.16	0.030
Q11	1.336966	.5655196	2.36	0.018
Q12	.056515	.2909863	0.19	0.846
Q13	.2923169	.3737279	0.78	0.434
Q14	- .0978618	.1479272	-0.66	0.508
Q17	.0341528	.2096305	0.16	0.871
Q22	- .7594348	.4339557	-1.75	0.080
CENARIOA1	.24871	.1756436	1.42	0.157
CENARIOA2	.1555788	.1600965	0.97	0.331
CENARIOA3	.397148	.2356803	1.69	0.092
CENARIOA4	.5392436	.287588	1.88	0.061
CENARIOA5	- .0350076	.1609528	-0.22	0.828
CENARIOA6	- .409879	.3158319	-1.30	0.194
CENARIOA7	- .1138213	.8486777	-0.13	0.893
CENARIOA8	.8968421	.7513869	1.19	0.233
CENARIOB1	- .470461	.3751025	-1.25	0.210
CENARIOB2	.0232471	.3127633	0.07	0.941
CENARIOB3	.1740474	.2886151	0.60	0.546
CENARIOB4	- .2812137	1.669098	-0.17	0.866
CENARIOB5	.2453068	1.695589	0.14	0.885
CENARIOB6	- .2870253	.2324354	-1.23	0.217
CENARIOB7	- .1027726	.2012364	-0.51	0.610
CENARIOB8	- .1047406	.1652095	-0.63	0.526
D123	.2774769	.6347818	0.44	0.662
D223	.0365832	.5023465	0.07	0.942
D323	- .3360955	.481894	-.70	0.486
Constante	-4.964667	2.407977	-2.06	0.039
Observações		137		

Fonte: Elaboração própria

Neste modelo, foram significativas para explicar o fato de revisar ou não o contrato de prestação de serviços considerando uma significância de até 10%: Educ, Q10, Q11, Q22, cenário A3 e cenário A4.

A variável educação com 95% de confiança se mostrou estatisticamente significativa e positiva, que indica que em média, quanto maior o grau de instrução, maior a probabilidade de se revisar os contratos de prestação. Também com 95% de confiança, pode-se afirmar que quanto maior o conhecimento a respeito do COAF, menor a probabilidade de se revisar os contratos já citados.

Com 95% de confiança, pode-se dizer que a variável 11 é significativa e positiva e indica que quanto mais o contador aprofundou seu conhecimento, maior a probabilidade de se revisar os contratos de prestação de serviços. A questão 22 se apresenta estatisticamente significativa com 95% de confiança e com coeficiente positivo, que indica que em média, indivíduos que possuem seguro de responsabilidade civil, maior é a probabilidade de se revisar os contratos de prestação de serviço.

Os cenários A3 e A4 são significativos considerando níveis de significância de 10%, ambas variáveis apresentam sinais positivos que indicam que quanto mais grave o contador acha o caso apontado no primeiro cenário, maior a probabilidade de se revisar os contratos. Quando o contador afirma que o caso não seria grave se não houvesse auditoria externa, maior a probabilidade de se revisar os contratos de prestação de serviços.

A tabela 4, apresenta os resultados do modelo 03, que utiliza a questão 18 como variável dependente. Esta variável está relacionada ao fato de ter se deparado com situações previstas no código de ética.

TABELA 4: Q18 COMO VARIÁVEL DEPENDENTE

Variáveis	Coeficiente	Erro padrão	Estat t	Valor p
Variável dependente: Q18				
Idade	.2028435	.1126084	1.80	0.072
Gen	-.6163783	.2587804	-2.38	0.017
CRC	.21394552	.6218365	0.34	0.731
TEMPOCRC	.0261776	.1007251	0.26	0.795
APOSENTADO	-1.09853	.9993395	-1.10	0.272
AUTONOMO	.4854537	.421562	1.15	0.250
FUNCIONARIOTPRIV	.4906567	.3057375	1.60	0.109
OUTROS	-.2001266	.4179204	-0.48	0.632
EDUC	-.19058	.1994417	-0.96	0.339
Q7	.0171716	.0960689	0.18	0.858
Q8	.3317793	.1519081	2.18	0.029
Q9	-.5142879	.3515151	-1.46	0.143
Q10	.1965097	.3640789	0.54	0.589
Q11	-.3084821	.3483172	-.89	0.376
Q12	.1085457	.1930418	0.56	0.574
Q13	.3674952	.2284675	1.61	0.108
Q14	.1120803	.0990692	1.13	0.258
Q17	.0693295	.136986	0.51	0.613
Q22	.6393624	.314232	2.03	0.042
CENARIOA1	-.0476044	.1013649	-0.47	0.639
CENARIOA2	.1983951	.1086233	1.83	0.068
CENARIOA3	-.1043281	.1366881	-0.76	0.445
CENARIOA4	-.11757	.1721182	-0.68	0.495
CENARIOA5	-.1411695	.1080831	-1.31	0.192
CENARIOA6	.1511909	.2035584	0.74	0.458
CENARIOA7	.0135115	.3515066	0.04	0.969
CENARIOA8	-.3076473	.2541935	-1.21	0.226
CENARIOB1	.0496281	.2607856	0.19	0.849
CENARIOB2	-.24908	.1789373	-1.39	0.164
CENARIOB3	.1402169	.1698264	0.83	0.409
CENARIOB4	-.9365481	.9130898	-1.03	0.305
CENARIOB5	.9688338	.9133277	1.06	0.289
CENARIOB6	.0529715	.158415	0.33	0.738
CENARIOB7	.0569371	.1267806	0.45	0.653
CENARIOB8	-.0093037	.1067624	-0.09	0.931
D123	.2979347	.440371	0.68	0.499
D223	-.5363842	.3647697	-1.47	0.141
D323	-.1965791	.3524893	-0.56	0.577
Observações		137		

Fonte: Elaboração própria

Neste modelo, se mostraram significativas considerando um nível de significância de até 10% foram: idade, gênero, Q8, Q22 e Cenário A2.

A variável idade se mostra estatisticamente significativa considerando um nível de confiança de 95% e apresenta sinal positivo no coeficiente, que indica que em média, contadores mais experientes já se depararam mais com situações previstas no código de ética. Em relação ao gênero, este se mostra estatisticamente significativo considerando nível de 95% de confiança e apresenta sinal negativo no coeficiente que significa que em média, homens se depararam menos com situações previstas no código de ética quando comparado a mulheres.

Como imaginado, a questão 08 afeta o fato de se deparar ou não com situações previstas no código de ética. A questão 08 se refere ao conhecimento do código de ética. Com 95% de confiança pode-se dizer que quanto maior o conhecimento sobre o código de ética, maior a chance de ter se deparado com situações previstas no mesmo. Com 95% de confiança também, pode-se dizer que em média, a variável Q22 afeta positivamente a questão 18. Ou seja, em média, contadores que possuem seguro de responsabilidade em média se depararam mais com situações previstas no código de ética.

Com 90% de confiança, pode-se dizer que em média, o cenário A2 afeta positivamente a questão 18, que indica que em média, quanto mais o contador acredita que a situação apresentada se trata de cunho moral, maior a chance de se deparar com situações previstas no código de ética.

A tabela 05 apresenta os resultados do modelo 04, que tem a variável Q19 como variável dependente, esta questão se trata do fato de ter respondido processos administrativos do CRC, foi utilizado o estimador de *Probit* ordinal.

TABELA 5: Q19 COMO VARIÁVEL DEPENDENTE

Variáveis	Coeficiente	Erro padrão	Estat t	Valor p
Variável dependente: Q19				
Idade	- .3656329	.1797022	-2.03	0.042
Gen	.1313152	.3762411	0.35	0.727
CRC	.4418108	.9432089	0.47	0.639
TEMPOCRC	.1956338	.17862	1.10	0.273
APOSENTADO	.4965264	1.229189	0.40	0.686
AUTONOMO	-.5832379	.5859407	-1.00	0.320
FUNCIONARIOTPRIV	-1.116122	.4701135	-2.37	0.018
OUTROS	-1.051144	.6055526	-1.74	0.083
EDUC	-.5782763	.3569547	-1.62	0.105
Q7	-.047152	.1389792	-0.34	0.734
Q8	-.4172214	.23345505	-1.79	0.074
Q9	.1962952	.8793797	0.22	0.823
Q10	-.932328	.8893951	-1.05	0.295
Q11	.7535663	.661718	1.14	0.255
Q12	-.0291571	.2842246	-0.10	0.918
Q13	-.510891	.356402	-0.14	0.886
Q14	-.0785987	.1381566	0.57	0.569
Q17	.1374004	.2201631	0.62	0.533
Q22	-.6200163	.5149181	-1.20	0.229
CENARIOA1	0.0007737	.1597111	-0.00	0.996
CENARIOA2	-.121743	.155867	-0.78	0.435
CENARIOA3	.4191119	.2232936	1.88	0.061
CENARIOA4	.725378	.2774896	2.61	0.009
CENARIOA5	-.3291838	.1861922	-1.77	0.077
CENARIOA6	.0531922	.282347	0.19	0.851
CENARIOA7	4.345905	192.709	0.02	0.982
CENARIOA8	-4.476516	192.7107	-0.02	0.981
CENARIOB1	.3176482	.4132667	0.77	0.442
CENARIOB2	.2773862	.4381565	0.63	0.527
CENARIOB3	-.0749963	.3953589	-0.19	0.850
CENARIOB4	5.101037	192.7242	0.03	0.979
CENARIOB5	-5.207275	192.7252	-0.03	0.978
CENARIOB6	-.2581949	.2257916	-1.14	0.253
CENARIOB7	.0532891	.1674035	0.32	0.750
CENARIOB8	-.2191204	.1767945	-1.24	0.215
D123	2.211399	.617629	3.58	0.000
D223	1.068895	.5341388	2.00	0.045
D323	.4699492	.5230022	0.90	0.369
Observações			137	

Fonte: Elaboração própria

Neste modelo, foram significativas considerando significância de até 10%: idade, funcionário privado, outros, Q8, Cenário A3, Cenário A4, cenário A5 e D123.

A idade do contador se mostra estatisticamente significativa considerando confiança de 95% e apresenta sinal negativo, que indica que em média, profissionais mais experientes respondem a menos processos administrativos quando comparados aos mais jovens. Tanto Funcionários privados quanto outros se mostram estatisticamente significativos e negativos, com 95% e 99% de confiança, respectivamente. Tal resultado indica que em média, estes tipos de profissionais respondem a menos processos administrativos quando comparados aos funcionários do setor público.

Com 90% de confiança a oitava questão se mostra estatisticamente significativa e possui sinal negativo, que indica que em média, quanto maior o conhecimento a respeito do código de ética, menor a possibilidade de se responder a processos administrativos.

Com diferentes níveis de significância e sinais três questões a respeito do primeiro cenário dado se mostram significativos. São eles: A3, A4 e A5 que são significativos com 10% 1% e 10% respectivamente. Com sinais positivos nos dois primeiros e negativo no último. Este resultado indica que quanto mais grave o contador considera a atitude descrita na situação e quanto maior a concordância em relação a atitude citada na ocasião onde não tivesse auditoria externa, maior será a chance de sofrer processo administrativo, enquanto, quanto maior for a concordância em relação a situação apontada quando existe pressão do superior, menor a chance de sofrer algum tipo de processo administrativo.

Uma das *dummies* pertencentes a vigésima terceira questão se mostrou relevante com 99% de confiança e apresentou sinal positivo no coeficiente, que

indica que em média, quando a preocupação do profissional está relacionada a suspensão do registro profissional, menor a chance de sofrer processo administrativo quando comparado ao indivíduo que tem como preocupação a necessidade de reparar o erro pela falha na execução do trabalho.

A tabela 06 apresenta o resultado do modelo 05, que utiliza a variável Q20 como variável dependente. Esta variável se trata da situação de prestação de contas com a polícia. Este modelo foi estimado utilizando *Probit* ordinal.

TABELA 6: Q20 COMO VARIÁVEL DEPENDENTE

Variáveis	Coefficiente	Erro padrão	Estat t	Valor p
Variável dependente: Q20				
Idade	- . 341463	. 1457729	- 0 . 23	0 . 815
Gen	. 02908	. 3033546	0 . 10	0 . 924
CRC	. 6225968	. 7482807	0 . 83	0 . 405
TEMPOCRC	. 0094451	. 1352214	0 . 07	0 . 944
APOSENTADO	- . 0222285	1 . 032995	- 0 . 02	0 . 983
AUTONOMO	- 1 . 518172	. 6741264	- 2 . 25	0 . 024
FUNCIONARIOTPRIV	- . 5626805	. 3513456	- 1 . 60	0 . 109
OUTROS	- 1 . 665152	. 6151868	- 2 . 71	0 . 007
EDUC	- . 4054373	. 3065272	- 1 . 32	0 . 186
Q7	. 2831462	. 1215381	2 . 33	0 . 020
Q8	- . 0838968	. 1996119	- 0 . 42	0 . 674
Q9	- . 6768094	. 5337973	- 1 . 27	0 . 230
Q10	- . 7676162	. 6391329	- 1 . 20	0 . 022
Q11	1 . 634471	. 7133586	2 . 29	0 . 022
Q12	- . 2424305	. 2488194	- 0 . 97	0 . 330
Q13	- . 0474816	. 2936427	- 0 . 16	0 . 872
Q14	. 1321991	. 1255851	1 . 05	0 . 292
Q17	. 0642691	. 1845219	0 . 35	0 . 728
Q22	. 5157186	. 3618454	1 . 43	0 . 154
CENARIOA1	. 078735	. 114737	0 . 69	0 . 493
CENARIOA2	. 1178809	. 1356122	0 . 87	0 . 385
CENARIOA3	- . 0451943	. 1747776	- 0 . 26	0 . 796
CENARIOA4	. 1132429	. 2172217	0 . 52	0 . 602
CENARIOA5	- 1 . 604712	. 1378047	- 1 . 16	0 . 244
CENARIOA6	. 0200819	. 2516934	0 . 08	0 . 936
CENARIOA7	. 1831281	. 5486671	0 . 33	0 . 739
CENARIOA8	- . 9088615	. 5049275	- 1 . 80	0 . 072
CENARIOB1	. 602943	. 4013296	1 . 50	0 . 133
CENARIOB2	- . 5889868	. 3646044	- 1 . 62	0 . 106
CENARIOB3	. 4988101	. 3379512	1 . 48	0 . 140
CENARIOB4	- 4 . 693883	291 . 7811	- 0 . 02	0 . 987
CENARIOB5	4 . 635622	291 . 7808	0 . 02	0 . 987
CENARIOB6	- . 0052782	. 2079982	- 0 . 03	0 . 980
CENARIOB7	. 250523	. 1549659	1 . 62	0 . 106
CENARIOB8	- . 166476	. 1553826	- 1 . 07	0 . 284
D123	- 8 . 040557	413 . 3276	- 0 . 02	0 . 984
D223	. 2179085	. 4350942	0 . 50	0 . 616
D323	. 2592259	. 4170311	0 . 62	0 . 534
Observações		137		

Fonte: Elaboração própria

Neste modelo, se mostrou significativa considerando confiança de até 10%: Autônomo, outros, Q7, Q10, Q11 e cenário A8.

Com níveis de confiança de 95% e 99%, respectivamente, autônomo e outros se apresentam significativos e com sinais negativos, o que indica que em média, estes tipos de profissionais prestaram menos contas com a polícia quando comparado ao servidor público.

Com 95% de confiança, as questões 7, 10 e 11 se apresentaram significativas, Q10 e Q11 com coeficientes positivos e Q7 com coeficiente negativo, tais resultados indicam que em média, quanto mais cursos, palestras e seminários são feitos, maior a chance de prestar conta com a polícia. Além disso, quanto mais se aprofunda o conhecimento, maior esta chance também. Esta chance é reduzida à medida que o profissional tem conhecimento a respeito do COAF.

Com 90% de significância a oitava pergunta do primeiro cenário se mostra significativa e negativa, isto indica que quanto maior a concordância de se agir da maneira descrita no cenário a depender da situação, menor a chance de haver a necessidade de prestar conta com a polícia.

Capítulo 8

8 CONCLUSÃO

Este trabalho investigou a responsabilidade civil e penal do profissional da contabilidade, em sua gestão no âmbito tributário, refletindo acerca das penalidades administrativas, cíveis e penais que lhe são impostas, quando da realização de seu trabalho.

No decorrer desta pesquisa, verificou-se que o tema que envolve a responsabilidade civil e penal do profissional da contabilidade, com diretriz na área tributária é muito pouco explorada e debatida. Os profissionais possuem dificuldades de identificar aspectos importantes para minimizar e/ou excluir sua responsabilidade.

Para alcançar o objetivo, o presente trabalho foi instruído com a necessidade de fracionamento em três etapas. Na primeira etapa, foram apresentados os conceitos que permeiam o assunto da responsabilização cível e penal, para orientação e delimitação do trabalho. Na segunda etapa, foram estimados os níveis de variação e associação entre a responsabilidade através de suas decisões operacionais, para com as consequências advindas por esta atitude. Na terceira etapa, os resultados obtidos na etapa anterior fizeram parte de uma análise estatística descritiva com dados retirados de questionário, onde foi avaliado o efeito de decisões à prática contábil através de diversas métricas.

Para avaliar como os efeitos da responsabilidade civil e penal afetam no tipo de punição pela falta de observância dos critérios definidos, foram rodadas as variáveis, estimando-as entre si.

Conclusões importantes foram observadas, no que tange ao conhecimento da legislação que rege o COAF, porque o receio de receber penalidades faz com o que o profissional se resguarde através das salvaguardas definidas pela legislação do órgão fiscalizador da profissão contábil.

O conhecimento de que a relação de meio ou de resultado a ser assumida em sua relação profissional, faz com o que a natureza contratual da sua prestação de serviço seja de uma responsabilização subjetiva, ou seja, respondendo por todos os atos praticados no exercício da profissão.

Espera-se que este trabalho contribua para a literatura sobre responsabilidades e salvaguardas, tanto por decisões e escolhas éticas, quanto por conhecimento técnico da legislação, e sua relação com as penalidades que podem advir com a não observância desses preceitos.

Por fim, cabe salientar que existem diversas oportunidades para novas pesquisas, não tendo a presente pesquisa o objetivo de esgotar o assunto em questão.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**: um estudo da norma penal tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARALDI, Paulo. **IFRS, contabilidade criativa e fraudes**: mais de 500 exemplos e observações. Rio de Janeiro: Campus, 2012.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade – CFC**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 29 out. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil brasileiro.

_____. Presidência da República. **Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal.

_____. Presidência da República. **Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências

BROWN, K. B. **A comparative look at regulation of corporate tax avoidance**. 12 ed. Springer Science Business Media B.V. 2012

CAPEZ, Fernando, **Curso de direito penal**. Volume 1, parte geral: (arts. 1º a 120). 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Programa de Responsabilidade Civil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Resolução 803 de 10 de outubro de 1996. **Código de Ética Profissional do Contador - CEPC**. Diário Oficial da União. 20 novembro 1996.

_____. Resolução 987 de 11 de dezembro de 2003. **Regulamenta a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências**. Diário Oficial da União. 15 dezembro 2003.

_____. Resolução 1370 de 08 de dezembro de 2011. **Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade**. Diário Oficial da União. 02. Janeiro 2012.

_____. Resolução 1457 de 11 de dezembro de 2013. **Dispõe sobre o Registro Profissional dos Contadores**. Diário Oficial da União. 13. Dezembro 2013.

_____. Resolução 1494 de 20 de novembro de 2015. **Dispõe sobre o Registro Profissional dos Contadores**. Diário Oficial da União. 27. Novembro 2015.

_____. NBC PG 100 de 24 de janeiro de 2014. Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade. **Diário Oficial da União**. 25. Março 2014.

_____. NBC PG 200 de 24 de janeiro de 2014. Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos). **Diário Oficial da União**. 25. Março 2014.

_____. NBC PG 300 de 24 de janeiro de 2014. Contadores Empregados (Contadores Internos). **Diário Oficial da União**. 25. Março 2014.

COAF, Conselho de controle de atividades financeiras. **Lavagem de Dinheiro**. Disponível em: <<http://www.coaf.fazenda.gov.br/pld-ft/sobre-a-lavagem-de-dinheiro>>. Acesso em: 01 abr. 2015.

DIAS, Alessandra G. G., CUNHA, José Humberto C., SALES, Isabel Cristina H., BEZERRA, Pedro Correia S. Contabilidade criativa, ética e gerenciamento de resultados: auditoria versus academia. **RAD**, v. 18, n.1, p.133-151, 2016.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de direito civil brasileiro: responsabilidade civil**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ECHEVERRIA, I. O profissional da contabilidade e o mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 122, p. 87-91, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GALVÃO, Fernando. **Direito penal tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GONÇALVES, Carlos Roberto; AZEVEDO, Antônio Junqueira de (Coord.) **Comentários ao código civil: parte especial: do direito das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Responsabilidade civil**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributaria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015

HOI C. K., WU Q., ZHANG H. Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? evidence from irresponsible CSR activities. **The Accounting Review**, v. 88, n. 6, pp. 2025–2059, 2013.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Novo Código Civil – Especial para Contadores**. Curitiba: Juruá, 2003.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JAKUBOWSKI, S. T.; CHAO, P.; HUH S. K.; MAHESHWARI S. A Cross-Country comparison of the codes of professional conduct of certified/chartered accountants. **Journal of Business Ethics**, v. 35, n. 2, p. 111-129, 2002. doi: 10.1023 / A: 1013011120754.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

NIYAMA, J. K.; RODRIGUES, A. G.; RODRIGUES, J. M. Some thoughts on creative accounting and international accounting standards. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 69-87, 2015.

NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**, v. 1, São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Responsabilidade civil e penal do profissional de contabilidade**. São Paulo: IOB-Thomson, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de, *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antonio Lopes de. **Ética profissional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SAMPAIO, Rogerio Marrone de Castro. **Direito civil: responsabilidade civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STOCO, Rui. **Tratado de responsabilidade civil: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

ANEXO

ANEXO A – MODELO DE CARTA DE RESPONSABILIDADE

ANEXO III - Modelo Básico de Carta de Responsabilidade da Administração

(Anexo III incluído pela Resolução CFC n.º 1.457/13)

Carta de Responsabilidade da Administração

Local e data

À

EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS XYZ

CRC n.º XX:

Endereço:

Cidade e Estado CEP

Prezados Senhores:

Declaramos para os devidos fins, como administrador e responsável legal da empresa <<DENOMINAÇÃO SOCIAL>>, CNPJ xxxxxxxx, que as informações relativas ao período-base <<xx.xx.xx>>, fornecidas a Vossas Senhorias para escrituração e elaboração das demonstrações contábeis, obrigações acessórias, apuração de tributos e arquivos eletrônicos exigidos pela fiscalização federal, estadual, municipal, trabalhista e previdenciária são fidedignas.

Também declaramos:

- (a) que os controles internos adotados pela nossa empresa são de responsabilidade da administração e estão adequados ao tipo de atividade e volume de transações;
- (b) que não realizamos nenhum tipo de operação que possa ser considerada ilegal, frente à legislação vigente;
- (c) que todos os documentos e/ou informações que geramos e recebemos de nossos fornecedores, encaminhados para a elaboração da escrituração contábil e demais serviços contratados, estão revestidos de total idoneidade;
- (d) que os estoques registrados em conta própria foram por nós contados e levantados fisicamente e avaliados de acordo com a política de mensuração de estoque determinada pela empresa e perfazem a realidade do período encerrado em <<ANO BASE>>;
- (e) que as informações registradas no sistema de gestão e controle interno, denominado <<SISTEMA EM USO>>, são controladas e validadas com documentação suporte adequada, sendo de nossa inteira responsabilidade todo o conteúdo do banco de dados e arquivos eletrônicos gerados.

Além disso, declaramos que não existem quaisquer fatos ocorridos no período base que afetam ou possam afetar as demonstrações contábeis ou, ainda, a continuidade das operações da empresa.

Também confirmamos que não houve:

- (a) fraude envolvendo a administração ou empregados em cargos de responsabilidade ou confiança;
- (b) fraude envolvendo terceiros que poderiam ter efeito material nas demonstrações contábeis;
- (c) violação de leis, normas ou regulamentos cujos efeitos deveriam ser considerados para divulgação nas demonstrações contábeis, ou mesmo dar origem ao registro de provisão para contingências passivas.

Atenciosamente,

.....
Administrador da Empresa ABC

Representante Legal

APÊNDICE

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA ACADÊMICA

Estimado(a) colega Contabilista,

Sou seu colega de profissão e mestrando em Ciências Contábeis pela Fucape Business School, e estou escrevendo minha dissertação sobre o tema: "A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE NA GESTÃO TRIBUTARIA".

Conto com seu auxílio respondendo este questionário, sendo que o respondente não será identificado em nenhuma hipótese.

As suas respostas serão analisadas em caráter confidencial e totalmente sigiloso, e serão utilizados somente com o propósito desta pesquisa.

Nos quesitos abaixo, não há respostas certas ou erradas.

Atenciosamente;

Walterleno Maifrede Noronha

*Obrigatório



PARTE I – PERFIL SOCIOECONÔMICO

1. Qual a sua idade? *

- Menos de 18 anos
- Entre 18 e 25 anos
- Entre 26 e 35 anos
- Entre 36 e 45 anos
- Entre 46 e 55 anos
- mais de 55 anos

2. Gênero *

- Masculino
- Feminino

3. Seu registro no CRC é de: *

- Contador
- Técnico em contabilidade
- Bacharel sem registro

4. Há quanto tempo o seu registro no CRC está ativo? *

- menos de 01 ano
- de 01 a 05 anos
- de 06 a 10 anos
- de 11 a 15 anos
- mais de 15 anos
- Outros

5. Assinale a opção que melhor indica sua posição no mercado de trabalho: *
(marque mais de uma opção, se necessário)

- Aposentado
- Funcionário ativo - setor público
- Funcionário ativo - setor privado
- Autônomo
- Empresário
- Outros

6. Nível educacional *

- 2º grau – Técnico em Contabilidade
- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós doutorado
- Outros

PARTE II – PROCEDIMENTOS E ATITUDES

7. Participo constantemente das palestras, cursos, seminários e/ou convenções realizadas pelo Conselho Regional de Contabilidade *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

8. Conheço o código de ética profissional do contabilista (Resolução 803/96), e sei exatamente qual decisão devo tomar perante situações que não concordo. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

9. Conheço as salvaguardas apresentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, relatadas na NBC PG 100, de aplicação geral aos profissionais da contabilidade; na NBC PG 200, aplicada ao profissional da contabilidade externa; e a NBC PG 300, aplicada ao profissional da contabilidade de atuação interna. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

10. Sei o que é o COAF - Conselho de Controle de Atividades Financeiras, e quando devo relatar as movimentações contábeis com indícios de lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, determinado pela lei nº 12.683/12. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

11. Já aprofundei meu conhecimento na resolução do CFC n. 1.445/13, que prevê a obrigatoriedade de comunicação ao COAF em caso de suspeitas de crime de lavagem de dinheiro e financiamento ao terrorismo. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

12. Exijo dos meus clientes a entrega da “CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO” declarando que as informações e documentos fornecidos ao profissional da contabilidade são fidedignos e idôneos, e que os controles internos, controle de estoque e informações dos sistemas de gestão estão adequados, conforme determinado pela ITG 1000, que dispõe sobre o modelo contábil para microempresa e empresa de pequeno porte. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

13. Conheço as penalidades administrativas que o Conselho Regional de Contabilidade pode aplicar quando do seu poder de fiscalização. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

14. Entendo que o Conselho Regional de Contabilidade aplica com rigor as penalidades a profissionais que não cumprem com as diretrizes do código de ética *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

PARTE III – RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL

15. Elaboro contrato de prestação de serviços com todos os clientes que atendo, seja por contratação mensal ou por serviços eventuais, como serviços de assessoria, consultoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

16. De tempo em tempo, reviso o meu contrato de prestação de serviços, para adequá-lo as dificuldades encontradas. *

- sim
- nao

17. O contador deve sempre responder solidariamente pelos atos praticados pelos empresários, na gestão tributária da empresa. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

18. Já me deparei com situações previstas no código de ética do profissional da contabilidade. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

19. Já respondi processo administrativo perante o Conselho Regional de Contabilidade *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

20. Já prestei esclarecimentos perante a policia (civil ou federal); poder judiciário (processos), ou órgãos fiscalizadores (receita federal, estadual, dentre outros), sobre serviços contábeis que desenvolvi. *

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- indiferente
- discordo parcialmente
- discordo totalmente

21. Já tive que assumir custo financeiro perante meu cliente por alguma falha na prestação do meu serviço. *

O custo financeiro pode ser o pagamento de multa por atraso na entrega de obrigações acessórias, necessidade de reembolso, pagamento de juros, dentre outros.

- Sim
- Nao

22. Possuo algum tipo de seguro de responsabilidade civil. *
o seguro pode estar vinculado a pessoa física ou jurídica.

- Sim
- Nao

23. Dentre as diversas sanções cíveis e penais que estou sujeito, a que mais me preocupa: *

- Necessidade de reparar o erro pela falha na execução do trabalho;
- suspensão do meu registro profissional;
- responder por algum crime na justiça;
- comprometer meu patrimônio pessoal.

PARTE IV – CENÁRIOS

Leia os cenários abaixo e responda as questões a seguir. Lembre-se: não há respostas certas ou erradas.

CENÁRIO A: Caio trabalha como contador em uma empresa que fabrica estruturas metálicas. Devido à queda do preço das matérias-primas e insumos utilizados na fabricação das estruturas, os custos de produção diminuiriam consideravelmente. A diretoria da empresa, no entanto, solicitou que Caio continuasse contabilizando os custos das estruturas como se os preços não tivessem sofrido nenhuma alteração. Deste modo, os custos contabilizados com as mercadorias e insumos serão maiores do que os realmente apurados. Conseqüentemente, o lucro da empresa será diminuído, e o valor a ser levado a tributação também terá reflexo. Caio, constrangidamente, cumpriu com a ordem emanada de sua diretoria, aumentando o valor dos custos da produção, contabilizados pela empresa. *

	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente
24 A conduta de Caio é correta.	<input type="radio"/>				
25. Este é um problema de cunho moral.	<input type="radio"/>				
26. O ato praticado por Caio é grave.	<input type="radio"/>				
27. Você concordaria com a atitude de Caio, se soubesse que a empresa não contrata auditoria externa?	<input type="radio"/>				
28. Você concordaria com a atitude de Caio, sabendo que ele está sendo pressionado por seu superior e com ameaça de demissão?	<input type="radio"/>				
29. Você concordaria com a atitude de Caio, se soubesse que na opinião dele, os seus superiores praticam atos bem mais graves?	<input type="radio"/>				
30. Você concordaria com a atitude de Caio, se soubesse que seu ato pode ter como punição uma multa, além de responder por crime?	<input type="radio"/>				
31. Dependendo do motivo, eu agiria da mesma forma que Caio.	<input type="radio"/>				

CENÁRIO B: Tício e Mélvio constituíram uma sociedade, sendo que Tício integralizou um imóvel ao capital social, no valor de 900 mil reais, e Mélvio integralizou 100 mil reais em dinheiro, totalizando a participação societária em 1 milhão de reais. Logo após sua constituição, a sociedade é dissolvida, sendo que, Tício sai da sociedade com 100 mil em dinheiro e Mélvio sai com o imóvel de 900 mil, invertendo-se o cenário da integralização, com o intuito de descaracterizar a venda do imóvel e conseqüentemente não pagar o ganho de capital. *

Lembre-se: não há respostas certas ou erradas.

	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente
32. A conduta de Tício e Mélvio é correta.	<input type="radio"/>				
33. Este é um problema de cunho moral.	<input type="radio"/>				
34. O procedimento adotado por Tício e Mélvio é grave.	<input type="radio"/>				
35. Você concordaria com a atitude de Tício e Mélvio se soubesse que esse ato não será descoberto pelos órgãos fiscalizadores do governo, e conseqüentemente não incidirá nenhuma penalidade?	<input type="radio"/>				
36. Você concordaria com a atitude de Tício e Mélvio, sabendo que eles se sentem lesados pelo governo em função dos altos impostos que pagam, e do pouco que recebem em troca?	<input type="radio"/>				
37. Você concordaria com a atitude de Tício e Mélvio, sabendo que o ato praticado pode ser caracterizado como um crime contra a ordem tributária?	<input type="radio"/>				
38. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que Tício e Mélvio.					