

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOSÉ RICARDO OLIVEIRA MELLO

**A ATUAÇÃO DOS CONTADORES DE VITÓRIA DA CONQUISTA NA EMISSÃO
DA DECLARAÇÃO COMPROBATÓRIA DE PERCEPÇÃO DE RENDIMENTOS:
uma análise da Responsabilização e da conduta ética**

**VITÓRIA DA CONQUISTA
2013**

JOSÉ RICARDO OLIVEIRA MELLO

**A ATUAÇÃO DOS CONTADORES DE VITÓRIA DA CONQUISTA NA EMISSÃO
DA DECLARAÇÃO COMPROBATÓRIA DE PERCEPÇÃO DE RENDIMENTOS:
uma análise da Responsabilização e da conduta ética**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Ética Aplicada à Contabilidade.

Orientador: Carlos Alberto Góes de Carvalho

**VITÓRIA DA CONQUISTA
2013**

M479a Mello, José Ricardo Oliveira.

A atuação dos contadores de Vitória da Conquista na emissão da declaração comprobatória de percepção de rendimentos: uma análise da responsabilização e da conduta ética / José Ricardo Oliveira Mello, 2013. 90f.: il.; Col.

Orientador (a): Alberto Góes de Carvalho.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) –
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2013.

1. Declaração de renda – Pessoa física. 2. Decore – Emissão.
3. Contador – Ética profissional – Vitória da Conquista - BA.
I. Universidade Estadual do Sudoeste Bahia II. Mello, Alberto Góes de Carvalho. III. T.

CDD: 657.1

JOSÉ RICARDO OLIVEIRA MELLO

**A ATUAÇÃO DOS CONTADORES DE VITÓRIA DA CONQUISTA NA EMISSÃO
DA DECLARAÇÃO COMPROBATÓRIA DE PERCEPÇÃO DE RENDIMENTOS:
uma análise da Responsabilização e da conduta ética**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Ética Aplicada à Contabilidade.

Orientador: Carlos Alberto Góes de Carvalho

Vitória da Conquista, 14/08/2013.

BANCA EXAMINADORA

Carlos Alberto Góes de Carvalho
Prof. Mestre - UESB

Jorge Luiz Santos Fernandes
Prof. Mestre - UESB

Gildásio Santana Junior
Prof. Doutor - UESB

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, o Arquiteto Universal que ilumina os meus caminhos, por ter me inspirado a escrever esse trabalho.

Sou grato ao meu Pai, José Maria, à minha Mãe, Marialva Dórea, e às minhas amadas irmãs Hellen e Larissa, por todo o apoio, principalmente durante a aplicação e correção dos questionários, suas contribuições foram fundamentais. Sem o apoio de vocês, não teria conseguido cumprir com todos os prazos e obrigações que fazem parte da minha vida hoje.

Agradeço à Ana Luiza, por me acompanhar e compreender a minha limitação de horários, sempre lembrando que a dedicação à vida acadêmica nos renderá bons frutos.

Ao Prof. Me. Carlos Góes, que analisou o meu trabalho e fez ponderações pertinentes, me auxiliando a manter o foco em meus objetivos.

A todos os meus colegas, que compartilharam informações importantes sobre a adequação às normas e metodologia necessárias.

Aos meus professores, que sempre foram exemplos a serem seguidos em razão dos bons conselhos acadêmicos.

Sou grato a todos, indistintamente!

RESUMO

A Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos é um documento emitido pelo profissional contábil essencial para fazer prova de informações relacionadas a obtenção de renda principalmente em favor de profissionais liberais, sendo de grande relevância para a sociedade, em virtude de seus efeitos econômicos, principalmente nas instituições financeiras. A pesquisa que foi realizada teve como finalidade analisar como se dá a atuação e quais os critérios utilizados pelos Contadores de Vitória da Conquista na Emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos, no que diz respeito à conduta ética e as consequências da prestação desse serviço na esfera administrativa, cível e criminal, a partir de informações colhidas no ano de 2013. Inicialmente foi analisada a origem da ética enquanto ramo da ciência, seu campo de atuação nas profissões existentes no mundo contemporâneo e na Contabilidade. Num segundo momento foram analisadas as hipóteses de responsabilização na esfera administrativa (a partir das normas expedidas pelo órgão de classe dos Contadores), na esfera cível (que tem por finalidade reparar o dano material causado) e na esfera criminal (quando o profissional comete o crime de estelionato, falsidade ideológica e/ou crime contra a ordem tributária), e por fim as características na emissão desse documento. Partiu-se da idéia de que a maioria dos Contadores de Vitória da Conquista conhece algum profissional que emite ou já emitiu Decores sem a devida comprovação, apesar de nunca terem oferecido denúncias no Conselho Regional de Contabilidade. Visando responder a esta indagação foi utilizada uma pesquisa bibliográfica (utilizada para apresentar no Referencial Teórico o marco conceitual e o marco teórico), seguida de uma pesquisa documental (a partir das informações disponíveis pelo CFC e CRC/BA, visando analisar as Resoluções relacionadas ao tema que estão vigentes atualmente, bem como as principais infrações cometidas pelos profissionais da Contabilidade nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012) e de campo, sendo utilizada a abordagem quali-quantitativa. No tocante à coleta de dados, com o escopo responder a questão problema da presente pesquisa, foi utilizado como instrumento de coleta um questionário fechado perante os Contadores que possuem escritório profissional na Cidade de Vitória da Conquista. Os resultados foram analisados e confrontados com o objetivo proposto, onde restou-se comprovada parcialmente a hipótese, tendo em vista que 41% (quarenta e um por cento) dos Contadores de Vitória da Conquista conhece algum profissional que emite ou já emitiu Decores sem a devida comprovação, e 97% (noventa e sete por cento) nunca ofereceu denúncias perante a Câmara de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade da Bahia.

Palavras-chave: Responsabilidade. Ética. Contador. Emissão. Decore. Rendimentos.

ABSTRACT

The Corroborative Declaration for Income's Perception is a document issued by the professional accounting essential to proof informations related income mainly for the freelances, being of great relevance to society, because the economic effects, especially in institutions financial. This research that was conducted aimed to analyze how is the performance and the criteria used by the Counters from Vitória da Conquista when they do a Corroborative Declaration for Income's Perception, with regard to ethical conduct and the consequences of providing that service in the ambit administrative, civil and criminal responsibilities, from information collected in 2013. Firsrtly the origin of ethics as a branch of science, its field of action in existing professions in the contemporary world and Accounting. Secondly we analyzed the chances of the administrative accountability (from the standards established by the national class of Accountants), in the civil sphere (which aims to repair the material damage caused) and the criminal (when the professional commits crime of larceny, forgery and / or crime against the taxes), and finally the features in the issue of this document. We started from the idea that most Counters from Vitória da Conquista know some professional who issues or has issued Decores without proper proof, although they never offered in accusations Regional Accounting Council. Aiming to answer this question, we used a literature search (used to show the Theoretical Reference at the conceptual mark and and the theoretical mark), followed by a documentary research (from the information available at CFC and CRC/BA in order to analyze the resolutions relating to the theme that are currently in force, as well as major offenses committed by professionals in the accounting years 2009, 2010, 2011 and 2012) and field, using the qualitative and quantitative approach. Regarding the data collection, with the scope of the problem to answer the question this research, it was used as an instrument collecting a closed questionnaire before the Counters that have offices at downtown of Vitória da Conquista. The results were analyzed and compared with the proposed goal, which is left partially proven the hypothesis, given that 41% (forty-one percent) of Counters from Vitória da Conquista know any professional who issues or has issued Decores without proper confirmation, and 97% (ninety-seven percent) never offered complaints before the Board of Supervision of the Regional Accounting Council of Bahia.

Key-words: Responsibility. Ethics. Counter. Issue. Decore. Income.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BA	Bahia
CC	Código Civil
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CP	Código Penal
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DECORE	Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Perspectiva da Decore na classe contábil e/ou sociedade:	60
Tabela 02– Principal motivo da Decore Ser mal vista pela classe contábil e/ou sociedade:.....	60
Tabela 03 – Quantitativo de profissionais que acertaram e erraram a questão sobre a responsabilidade:	61
Tabela 04– Profissionais que conhecem Contadores que já emitiram Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação:	61
Tabela 05 – Profissionais que já fizeram denúncia sobre Contadores que já emitiram Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação:.....	62
Tabela 06 – Opinião dos profissionais acerca da atuação da Câmara de Fiscalização:	62
Tabela 07 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2009:	63
Tabela 08 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2010:	64
Tabela 09 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2011:	65
Tabela 10 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2012 (até o mês de agosto):	66
Tabela 11 - Quadro das Resoluções expedidas pelo CFC (continua)	77

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Sexo dos Respondentes da Pesquisa	54
Figura 2 - Formação dos Respondentes da Pesquisa	54
Figura 3 – Tempo de Atividade Profissional:.....	55
Figura 4 – Acompanhamento das Resoluções do CFC/CRC:	55
Figura 5 – Frequência com que emite Decores:	56
Figura 6 – Motivação que levou o Profissional a emitir Decore	57
Figura 7– Critério utilizado ao emitir Decores:	57
Figura 8 – Finalidade mais frequente das Decores que emite:	58
Figura 9 – Motivo pelo qual já deixou de emitir Decores:.....	58
Figura 10 – Quantidade de vezes que já prestou contas das Decores que emitiu:	59
Figura 11 – Análise da atuação da Câmara de Fiscalização no que diz respeito à prestação da Decore:	59

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema.....	12
1.2 Objetivos.....	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 Problematização.....	12
1.3.1 Questão – Problema	12
1.3.2 Questões Secundárias	13
1.4 Hipótese.....	13
1.5 Justificativa.....	13
1.6 Resumo Metodológico	15
1.7 Visão Geral.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 Marco Conceitual.....	17
2.2 Estado Da Arte.....	17
2.3.1 - A Ética.....	18
2.3.1.1 - A Ética enquanto ramo do conhecimento.....	18
2.3.1.2 - A Ética no exercício das Profissões.....	22
2.3.1.3 - A aplicabilidade da Ética no exercício dos Profissionais da Contabilidade.....	25
2.3.2 A responsabilização.....	30
2.3.2.1 A Responsabilidade Administrativa	30
2.3.2.2 A responsabilidade civil	36
2.3.2.3 A responsabilidade Criminal	41
2.3.3 A Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos	46
2.4 METODOLOGIA	52
2.4.1 Resultados da Pesquisa de Campo	53
2.4.2 Resultados da Pesquisa Documental	63
CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS	71
APÊNDICES	74
Apêndice A – Questionário destinado aos Profissionais Contadores	74
Apêndice B – Quadro das Resoluções expedidas pelo CFC.....	77
ANEXOS.....	81
ANEXO I – DOCUMENTOS QUE PODEM FUNDAMENTAR A EMISSÃO DA DECORE (ANEXO II DA RESOLUÇÃO CFC N.º 1.364/2011).....	81
ANEXO II – CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR (RESOLUÇÃO CFC N.º 803/96)	83

1 INTRODUÇÃO

A origem da Contabilidade confunde-se com a história da humanidade. Isso porque, seu surgimento está diretamente ligado à criação das primeiras técnicas de controle patrimonial, realizada na contagem dos instrumentos de caça e dos rebanhos. “Existem provas da existência da Contabilidade datadas de mais de 20.000 anos antes de Cristo no período Paleolítico Superior” (LOPES DE SÁ, 2004, p. 136).

Na antiguidade, as civilizações que mais contribuíram para a criação das técnicas contábeis foram os Egípcios (primeiros a criarem os registros em livros e documentos comerciais), os Fenícios (pioneiros na criação de um sistema de trocas em bases monetárias e na substituição de informações de registros contábeis por símbolos) e os Romanos (que inovaram ao criar um sistema jurídico contábil).

No período moderno, com a evolução das artes e das ciências, juntamente com a expansão do comércio e da idéias trazidas pelo Renascimento, as inovações compreendiam a criação de um sistema capaz de refletir os interesses dos credores e investidores que fosse ao mesmo tempo útil para as suas relações com os consumidores e fornecedores através de um sistema denominado “sistema das partidas dobradas”, desenvolvido pelo frade franciscano Lucca Paccioli (1445-1557) que revolucionou a forma dos registros existentes (partida simples).

No nosso país, a Contabilidade foi um dos legados trazidos pelos portugueses a partir das determinações dos documentos oficiais que passaram a regulamentar os princípios contábeis e instituíram cargos e funções da administração fazendária, até que fora criada a Associação dos Guarda-livros da Corte, fundada em 18 de abril de 1869, primeira instituição responsável pela organização da classe contábil no Brasil.

Do século XVIII para os dias atuais, a Contabilidade passou por diversas transformações, o número de profissionais cresceu consideravelmente com a criação de novos cursos expandindo seu campo de atuação, a partir da criação de novos ramos desta ciência, tais como a contabilidade privada, a contabilidade pública, a perícia contábil, a auditoria interna ou independente, a controladoria, a consultoria etc., surgindo assim a necessidade de se definir um padrão ético a ser seguido, bem como a necessidade de fiscalizar os profissionais.

Como cediço, o objeto de estudo das Ciências Contábeis é o patrimônio, e uma das funções do Contador, de acordo o item 13 do §3º do art. 3º da Resolução do CFC nº 560/1983, que dispõe acerca das atribuições do profissional contábil, é a elaboração de

documentos relativos à vida patrimonial. Nesse item se enquadra um documento de grande relevância contábil, econômica e jurídica, denominado Decore, instituída pelo Conselho Federal de Contabilidade no ano de 1993, cuja principal finalidade é a comprovação dos rendimentos principalmente dos profissionais liberais.

Esse documento a partir de então passaria a ser essencial para dar subsídio às decisões sobre limites de cheques especiais, cartão de crédito e principalmente concessão de financiamentos. Contudo, em razão da necessidade de modernizar o documento e facilitar a fiscalização, no ano de 2011 o Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução nº 1.364/2011, reformulou significativamente o modelo até então vigente, criando a sua modalidade eletrônica.

Visando completar o conteúdo normativo da Resolução de 2011 (que entrou em vigor apenas em 1º de janeiro de 2012), em 27 de julho de 2012 o Conselho Federal de Contabilidade instituiu a Resolução nº 1.403, no que diz respeito à exclusividade da responsabilidade do Contador ou Técnico de Contabilidade na emissão da Decore, bem como na sua obrigação de prestação de contas e aplicação de penalidades previstas na legislação vigente, devendo ser fundamentada em documentos autênticos e que comprovem os rendimentos do beneficiário, a exemplo dos descritos no Anexo II da Resolução CFC nº 872/2000.

Como é sabido, o descumprimento da referida norma pode gerar as penalidades previstas na legislação profissional contábil, tais como multa, advertência, censura reservada, censura pública e, até mesmo, a suspensão e cassação do exercício profissional, sendo indispensável uma conduta ética na prestação desse tipo de serviço, eis que a emissão da Decore, sem base em documentação hábil e idônea (mencionados no Anexo II da Resolução do CFC nº 872/2000), pode gerar consequências jurídicas na área cível (indenização por perdas e danos, prevista no art. 927 do Código Civil de 2002) e criminal (crime de estelionato e falsidade ideológica, previstos nos artigos 171 e 299 do Código Penal, ou ainda crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, incisos I e IV da Lei nº 8.137/1990), tanto para o seu emitente quanto para o seu beneficiário.

Nesse sentido, é indispensável a elucidação da responsabilidade dos atos praticados pelos contadores, diante da sua complexidade e importância na sociedade, posto que, para o exercício da profissão a ética e a transparência devem fazer parte da realidade dos profissionais, principalmente porque os atos praticados influenciam diretamente na economia do país. Sendo essencial que a classe atue juntamente com o Conselho Regional de

Contabilidade na fiscalização da conduta ética, ao denunciar os profissionais que exercem a profissão sem zelo e responsabilidade.

1.1 TEMA

A Atuação dos Contadores de Vitória Da Conquista na Emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar como se dá a atuação e quais os critérios utilizados pelos Contadores de Vitória da Conquista na Emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos, no que diz respeito à conduta ética e as consequências da prestação desse serviço na esfera administrativa, cível e criminal, a partir de informações coletadas no ano de 2013.

1.2.2 Objetivos Específicos

1.2.2.1 Discutir a importância da aplicabilidade da Ética no exercício da Profissão Contábil.

1.2.2.2 Comentar a previsão na legislação administrativa, cível e criminal acerca da responsabilização do Profissional que emite Decore.

1.2.2.3 Analisar as exigências legais para se emitir uma Decore de acordo com a Resolução nº 1.364/2011 expedido pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.2.2.4 Avaliar as dez principais causas de processos administrativos autuados pela Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina do CRC/BA nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 (até o mês de agosto).

1.2.2.5 Apresentar as Resoluções expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, relacionadas às palavras-chave: penalidades, ética, decore e câmara de fiscalização que se encontram em vigência ou não atualmente;

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

1.3.1 Questão – Problema

Que análise se faz acerca da atuação e dos critérios utilizados pelos Contadores de Vitória da Conquista na Emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos, no que diz respeito à conduta ética e as consequências da prestação desse serviço na esfera administrativa, cível e criminal?

1.3.2 Questões Secundárias

1.3.2.1 Qual a importância da aplicabilidade da Ética no exercício da Profissão Contábil?

1.3.2.2 Qual a previsão na legislação administrativa, cível e criminal acerca da responsabilização do Profissional que emite Decore?

1.3.2.3 Quais são as exigências legais para se emitir uma Decore de acordo com a Resolução nº 1.364/2011 expedido pelo Conselho Federal de Contabilidade?

1.3.2.4 Que análise se fazer acerca das dez principais causas de processos administrativos autuados pela Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina do CRC/BA nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 (até o mês de agosto)?

1.3.2.5 Quais as Resoluções expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade que versam sobre a Câmara de Fiscalização, penalidades, questões éticas e Decore se encontram em vigência atualmente?

1.4 HIPÓTESE

A maioria dos Contadores de Vitória da Conquista conhece algum profissional que emite ou já emitiu Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação, apesar de nunca terem oferecido denúncias no Conselho Regional de Contabilidade.

1.5 JUSTIFICATIVA

Levando-se em consideração que a atividade contábil é essencial para a vida moderna, o tema é relevante porque evidencia a importância da responsabilidade no labor contábil, no que diz respeito à emissão da Decore, que é um importante documento para a sociedade, capaz de comprovar informações acerca da percepção de rendimentos principalmente em favor de profissionais liberais.

Nos dias atuais, a Decore é utilizada com frequência pelas instituições financeiras para a concessão de empréstimos, financiamentos e demais operações que envolvam créditos

bancários. Assim, a sua emissão trás consequências jurídicas, econômicas e sociais, sendo indispensável que esteja de acordo com a realidade financeira do beneficiário, bem como atenda aos critérios legais constantes da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.364/11.

De acordo com a mencionada Resolução, somente o profissional que estiver em situação de regularidade perante o respectivo Conselho Regional de Contabilidade poderá emitir a Declaração de Rendimentos, devendo ainda ser fundamentada nos documentos definidos no anexo II da Resolução nº 1.364/11, que acompanharão a prestação de contas de seu emissor.

Dessa forma, é de fundamental importância que o Contador, ao optar por prestar esse serviço esteja atento às exigências legais existentes, bem como às hipóteses de responsabilização, para que seja capaz de ter uma conduta ética e condizente com a classe contábil.

Cabe salientar, que a responsabilidade pela emissão e assinatura da Decore é exclusiva do Contador ou Técnico em Contabilidade, e pode abranger três esferas: a Administrativa (onde o profissional poderá responder a processo administrativo ético e disciplinar instaurado pelo CRC, estando sujeito a sofrer sanções mencionadas na Resolução nº 803/96 do CFC); a Cível (podendo o profissional e/ou o beneficiário responder concorrentemente pelos danos causados a terceiros, acrescidos das despesas decorrentes de Processo Judicial); e a Criminal (respondem concorrentemente o emissor e/ou o beneficiário nos crimes de estelionato, falsidade ideológica e crimes contra a ordem tributária).

Diante disso, a pesquisa é de fundamental importância porque visa analisar as acepções acerca da responsabilização e da conduta ética dos Contadores na prestação desse serviço, de modo que sejam discutidos os valores éticos da profissão nos atos praticados em seu cotidiano, bem como a atuação da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina do Conselho Regional de Contabilidade da Bahia.

A principal contribuição para a comunidade acadêmica está relacionada à discussão do assunto que tem repercussão significativa na mídia, e principalmente na *praxis* do Contador. De certo, o tema proposto transborda o conteúdo abrangido pela ciência da Contabilidade, permeando a Ciência do Direito e as demais Ciências Sociais, eis que analisa a responsabilização do profissional emissor da Decore e suas consequências sociais. Frisa-se por oportuno, que a divisão entre estas ciências é meramente pedagógica, pois, na prática profissional esses conteúdos se apresentam de forma complexa e interligada.

No primeiro momento, o trabalho será revisitado, vez que alguns pesquisadores e autores já discutiram sobre a importância da ética e a responsabilidade administrativa, civil e criminal do Contador, entretanto, a segunda parte do estudo (pesquisa de campo) possui características de ineditismo, vez que a análise da atuação dos Contadores de Vitória da Conquista na emissão da Decore, no que diz respeito à conduta ética e a preocupação para com as hipóteses de responsabilização é inovador.

1.6 RESUMO METODOLÓGICO

O problema da pesquisa deverá ser respondido a partir da interpretação dos dados coletados no questionário fechado a ser aplicado, que visará analisar a atuação dos Contadores na emissão da Decore, no que diz respeito à sua conduta e a preocupação para com as hipóteses de responsabilização, com a finalidade de apontar um possível desvirtuamento da finalidade e confiabilidade desse documento contábil, a partir de informações colhidas no ano de 2013.

Será utilizada como método a abordagem quali-quantitativa, por essa técnica demonstrar ser a mais adequada para se obter e interpretar as informações pertinentes à pesquisa, pois como método de procedimentos será realizada uma pesquisa bibliográfica e eletrônica, seguida de uma pesquisa documental e, por fim, uma pesquisa de campo.

Como método de procedimento será utilizado inicialmente uma pesquisa bibliográfica, seguida de uma pesquisa de campo e uma pesquisa documental.

A pesquisa bibliográfica será utilizada como procedimento para apresentar, no Referencial Teórico da Pesquisa, o marco conceitual e o marco teórico, com o intuito de discutir a importância da aplicabilidade da Ética no exercício da Profissão Contábil, a responsabilidade na esfera cível, criminal e administrativa do Contador no exercício da sua profissão, bem como esclarecer as peculiaridades da Decore de acordo com o que preconiza a Resolução nº 1.364/2011 expedida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Para a coleta de dados da pesquisa de campo, o instrumento de coleta de dados a ser utilizado será um questionário fechado direcionado aos Contadores (Bacharéis e Técnicos em Contabilidade) que possuem seus escritórios na Cidade de Vitória da Conquista, cuja finalidade é analisar a conduta ética dos Contadores na emissão de Decores.

A pesquisa documental será organizada em duas etapas: a primeira, perante o site eletrônico do Conselho Regional de Contabilidade da Bahia, onde serão analisadas as dez infrações mais frequentes cometidas pelos Contadores, nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012

(até o mês de agosto), a partir das informações da com Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina do CRC/BA; a segunda etapa consistirá na pesquisa por palavras-chaves (penalidade, ética, Decore e Câmara de Fiscalização), no site do Conselho Federal de Contabilidade, com a finalidade de demonstrar as Resoluções que se encontram em vigência ou não atualmente, dispostas em ordem cronológica.

O Universo da pesquisa será os Contadores que possuem Escritórios de Contabilidade localizados na Cidade de Vitória da Conquista, a partir das informações do site “102conquista”, em razão do Conselho Regional de Contabilidade não dispor de informações atualizadas.

De acordo com essa lista de profissionais, atualmente o total de Contadores (Bacharéis e Técnicos) com escritório perfazem 175 (cento e setenta e cinco), ao passo que a amostra compreenderá 100 (cem) profissionais, o equivalente à aproximadamente 57% (cinquenta e sete por cento), sendo, portanto, uma quantidade capaz de representar a classe contábil da cidade, tendo em vista que o Conselho Regional de Contabilidade não possui um controle atualizado dos profissionais cadastrados.

Após a coleta de dados, as informações serão tabuladas e analisadas de maneira fenomenológico-hermenêutica, através de gráficos e tabelas utilizando o *software Microsoft Excel 2013*.

1.7 VISÃO GERAL

O presente estudo é composto por quatro capítulos. No primeiro foram discutidos os principais aspectos relacionados a importância da conduta ética na sociedade e no exercício da profissão, principalmente na profissão desempenhada pelo Contador. No segundo foi realizada uma análise acerca das normas existentes no Código de Ética (Resolução nº 803/1996 do Conselho Federal de Contabilidade), Código Civil e no Código Penal relacionadas a responsabilidade do Contador, em especial as que versam sobre a responsabilidade na Emissão de Decores. No Terceiro são analisadas as exigências legais para se emitir uma Decore de acordo com as determinações da Resolução nº 1.364/2011 expedida pelo CFC. E por fim, no último foi analisada a atuação dos Contadores de Vitória da Conquista, no que diz respeito a sua conduta e a preocupação para com as hipóteses de responsabilização cabíveis na emissão de Decores, com a finalidade de apontar um possível desvirtuamento da finalidade e confiabilidade desse documento contábil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MARCO CONCEITUAL

De acordo com o filósofo Platão, a Ética é uma característica intrínseca da condição humana, sendo um elemento importante na produção da realidade social, pois, toda pessoa possui um senso crítico e ético denominada de ‘consciência moral’, assim, estamos a todo instante avaliando e julgando as nossas ações.

No presente estudo, a ética está relacionada à conduta humana considerada como ideal, com base nos princípios e regras moralmente aceitas pela coletividade sob a ótica do âmbito profissional.

Nesse aspecto, o conceito de ética profissional se aproxima do conceito de responsabilidade, criada a partir de um ato ilícito que nada mais é do que “toda conduta pessoal que viola o ordenamento jurídico, causando dano a outra pessoa. Trata-se o ato ilícito de comportamento violado do dever jurídico primário que tinha de ser observado pelo agente, mas acabou por descumprir aquilo a que se comprometeu por meio de declaração unilateral de vontade, negócio jurídico ou, ainda, por força da lei (LISBOA, 2008, p. 133).

Frisa-se, por oportuno, que a responsabilidade pode se manifestar em três esferas, na esfera administrativa (no caso dos profissionais perante o respectivo órgão de classe), na esfera cível (cuja finalidade é promover a reparação do prejuízo causado) e na esfera criminal (resguardando os bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal).

Dessa forma, a responsabilização é aplicada no exercício da profissão contábil, a exemplo da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (Decore), que consiste num importante documento que tem o condão de comprovar a aquisição de renda, tendo a sua utilidade voltada principalmente para instituições financeiras, gerando consequências jurídicas, econômicas e sociais, como será demonstrado no Marco Teórico.

2.2 ESTADO DA ARTE

TIPO	TÍTULO	AUTOR	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Livro	Ética Geral e Profissional em Contabilidade	Lázaro Plácido Lisboa	1997	—	FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP	Informar sobre princípios éticos fundamentais, responsabilidade social e individual e infrações do Código de Ética aplicado aos Contabilistas	Biblioteca da Faculdade Independente do Nordeste	12 mai. 2013

Livro	Ética Profissional	Antônio Lopes de Sá	2004	—	—	O livro estuda a ciência da ética e o dever ético com base nos filósofos clássicos e modernos	Biblioteca da Faculdade Independente do Nordeste	12 jun. 2013
Manual	Manual de fiscalização preventiva	CFC	2007	—	—	Manual que reúne as normas destinadas aos contabilistas para o melhor cumprimento do seu dever profissional e, ainda, pretendendo minimizar o número de autuações.	http://www.cfc.org.br/urparq/folder_fisc_net.pdf	15 jul. 2013
Livro	Direito Civil I Esquematizado	Carlos Roberto Gonçalves	2011	—	—	A obra descreve de forma esquematizada os principais institutos do Direito Civil, inclusive os que são relacionados à Responsabilidade.	Acervo pessoal	10 jun. 2013
Livro	Manual de Direito Penal – Parte Geral e Especial	Guilherme de Souza Nucci	2011	—	—	O livro obra aborda os principais conceitos relacionados ao Direito Penal.	Acervo pessoal	12 jun. 2013

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 - A Ética

2.3.1.1 - A Ética enquanto ramo do conhecimento

A ética, enquanto ciência possui a sua essência no pensamento filosófico grego, estando a etimologia da palavra relacionada a essa origem. A palavra ética vem do grego *éthos* e significa modo de ser ou caráter. Platão (427-347 a.C.) e Aristóteles (384-322 a.C.), discípulos de Sócrates (469-399 a.C.), foram os primeiros filósofos a produzirem um corpo de obras substancial e que chegou até nós (LAW, 2008, p. 245). Suas reflexões versam sobre a natureza do bem moral, na busca de um princípio absoluto da conduta.

A grande contribuição do pensamento de Platão para o ramo da Ética diz respeito às considerações relacionadas à justiça, prudência, fortaleza e temperança. Esses conceitos unidos expressam os elementos necessários para a conduta ética, denominada por ele como Virtude. De acordo com Valls, as virtudes para Platão são definidas nos seguintes aspectos:

Justiça (*dike*), a virtude geral, que ordena e harmoniza, e assim nos assemelha ao invisível, divino, imortal e sábio; Prudência ou sabedoria (*frônesis* ou *sofia*) é a virtude própria da alma racional, a racionalidade como o divino no homem: orientar-se para os bens divinos. Esta virtude, que para Platão equivale à vida filosófica como uma música mais elevada, é aquela que põe ordem, também, nos nossos pensamentos; Fortaleza ou valor (*andréia*) é a que faz com que as paixões mais nobres predominem, e que o prazer se subordine ao dever; Temperança (*sofrosine*) é a virtude da serenidade, equivalente ao autodomínio, à harmonia individual. (VALLS, 1994, p. 27)

Essas concepções são muito bem discutidas em suas obras “Magna Moral”, “A Ética do Eudemo” e “A Ética do Nicômaco”. Valls, ao analisar o pensamento de Platão sobre a Ética conclui que, segundo este Pensador, o objetivo ou a finalidade da vida humana é o culto e a contemplação do divino, sendo este o fim mais nobre e a nossa norma mais segura de conduta (VALLS, 1994, p. 32).

As contribuições de Aristóteles, por sua vez, versam sobre a qualidade de vida, e o bem-estar social, sendo a ética o equilíbrio necessário para se chegar à vida virtuosa. De acordo com Law, Aristóteles define esse ideal da seguinte forma:

O ser humano luta pelo bem-estar, e a maneira de obtê-lo é viver virtuosamente e envolver-se em contemplação intelectual. Aristóteles oferece orientação prática sobre como viver a boa vida, situando as virtudes que deveríamos perseguir sempre entre dois extremos de vício – a generosidade, p. ex., sendo o ‘meio termo’ entre os extremos da mesquinhez e da extravagância. (LAW, 2008, p. 249)

Nessa senda, a reflexão do pensamento grego nesse campo surgiu como uma investigação sobre a natureza do bem moral na busca de um princípio absoluto da conduta capaz de proporcionar o bem-estar social. Como se pode observar, a origem desse pensamento está intimamente ligada ao contexto religioso, sendo esta a origem de muitas idéias éticas.

O pensamento grego foi apenas o nascituro das primeiras acepções sobre esse ramo do conhecimento, praticamente todos os grandes pensadores ocidentais, tais como, Santo Agostinho, Santo Tomás de Aquino, Maquiavel, Spinoza, Hegel, Rousseau, Kierkegaard, Marx e Sartre, contribuíram para o que denominamos hoje como Ética.

Nesse contexto, seu objeto de estudo da Ética enquanto ciência é a moral. Palavra que vem do latim “*mores*” que significa costumes. Sendo assim, a Ética é um ramo da Filosofia que estuda a ciência do comportamento dos homens em sociedade (CFC, 2003, p. 10).

A Ética, enquanto ramo do conhecimento, tem por objeto o comportamento humano no interior de cada sociedade. O estudo desse comportamento, com o fim de

estabelecer os níveis aceitáveis que garantam a convivência pacífica dentro das sociedades e entre elas, constitui o objetivo da Ética. (LISBOA, 1997, p.23)

Dessa forma, o objetivo da ética é permitir a convivência pacífica dentro de sociedades, a partir do comportamento humano de acordo com suas ações e costumes. Nesse sentido também se posiciona Valls:

Tradicionalmente ela é entendida como um estudo ou uma reflexão, científica ou filosófica, e eventualmente até teológica, sobre os costumes ou sobre as ações humanas. Mas também chamamos de ética a própria vida, quando conforme aos costumes considerados corretos. A ética pode ser o estudo das ações ou dos costumes, e pode ser a própria realização de um tipo de comportamento. (Valls, 1994, p. 07)

Ao interpretar o posicionamento desses dois autores (Lisboa e Valls), nota-se que a ética depende da prática, pois, a mera idealização não tem o condão de produzir efeitos suficientes para provocar a real mudança em determinada sociedade. Tanto que, as palavras “comportamento” e “ação” indicam a necessidade de movimento e exteriorização, sendo indispensável o exercício da ética no campo prático para que seja possível realizar seu próprio estudo.

Com a finalidade de organizar os conceitos éticos estudados pela Filosofia, foram criadas teorias para nortear o pensamento científico relacionados ao estudo do comportamento humano.

A teoria do Fundamentalismo, normalmente relacionada a dogmas religiosos, consiste na utilização de regras que são impostas, sem permitir, àqueles que depositam a confiança em seus paradigmas, a oportunidade de questionar a origem e a aplicabilidade de seus preceitos.

O exemplo típico desta teoria é a Bíblia Sagrada, que funciona como um livro de regra de fé e prática para aqueles que depositam a sua confiança nos seus escritos; os seguidores cumprem as determinações externas sem questionar. Essa teoria também acontece quando grupos de indivíduos definem determinados preceitos a serem seguidos por todos sem a oportunidade e a possibilidade de aceitar ou não; são as regras para serem cumpridas. (CFC, 2003, p. 15)

A Teoria do Utilitarismo, por sua vez, defende a idéia de que as decisões para serem consubstanciadas na ética verdadeira devem compreender todo o pensamento coletivo, fazendo com que as atitudes sejam tomadas em detrimento de um bem maior capaz de beneficiar toda a sociedade ou a maior parte dela.

Com base nessa teoria, a conduta do indivíduo, diante de determinado fato, dependerá daquela que gerar um maior bem para a sociedade. Podemos tomar como exemplo a Guerra do Iraque, em que o Presidente dos Estados Unidos, George Bush, poderá afirmar que as suas condutas estão dentro dos melhores padrões éticos, pois a presença de Saddam Hussein causa um mal para a sociedade. (CFC, 2003, p. 15)

A terceira teoria, liderada pelo Filósofo Emmanuel Kant, é a Teoria do Dever Ético. Como já era de se esperar, em razão do seu pensamento positivista, essa Teoria defende a idéia de que o comportamento dos indivíduos deve se basilar de acordo com os princípios universais éticos, devendo ser aplicadas duas regras: 1) qualquer conduta aceita como padrão ético deve valer para todos os que se encontrem na mesma situação, sem exceções; 2) Só se deve exigir dos outros o que exigimos de nós mesmos, passamos então a ver o posicionamento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) acerca dessa Teoria:

Como exemplo, pode-se citar que todos os profissionais de contabilidade não devem omitir dados do Balanço Patrimonial por eles elaborados. Esta norma de conduta é universal para todos os profissionais independente do porte da empresa e dos serviços que são prestados. Existem críticas a essa teoria, afirmando da dificuldade em encontrar o caráter universal em algumas relações. (CFC, 2003, p. 16)

A Teoria Contratualista, liderada por John Locke (1632-1704) e Jean Jacques Rousseau (1712-1778), dispõe que a conduta ética é aquela que visa subsidiar a idéia de um pacto estabelecido entre os representantes do Estado e a sociedade, em observância às regras morais que é estabelecida pelo próprio convívio social, com a finalidade da perpetuação do Estado, garantindo-se a paz e a harmonia entre os homens. De acordo com o CFC:

Essa Teoria não atentou-se para a mutabilidade das regras morais aplicadas a determinados grupos sociais. Se um grupo de contadores resolvessem omitir as informações contábeis para os seus clientes, teriam as suas ações de acordo com esta teoria, legitimados sob o ponto de vista ético. (CFC, 2003, p. 16)

A última teoria, denominada Teoria do Relativismo, representa certa fragilidade no que comparada às demais. Isso porque, essa teoria defende a idéia de que cada um dos indivíduos da sociedade deve decidir acerca do que é ou não ético, fazendo o seu próprio juízo. O problema é que, o que pode ser considerado ético para um indivíduo pode não ser necessariamente para outro, o que gera instabilidade social.

Com essa teoria, muitos tentam justificar os seus próprios erros dentro de uma concepção coletiva. Como exemplo, um profissional de contabilidade poderá informar à diretoria dados distorcidos do Balanço Patrimonial da empresa e achar que é correto agir desta forma para não preocupar o administrador sobre a real situação. (CFC, 2003, p. 16)

Frisa-se por oportuno, que o papel da Ética não é ditar o comportamento humano de maneira coercitiva, mas sim, analisá-lo de acordo com o contexto histórico e as características da sociedade em que o chamado “código de conduta” está inserido:

Os problemas relacionados com o comportamento do ser humano encontram-se inseridos no campo de preocupações da Ética. Ainda que não torne os indivíduos ‘moralmente perfeitos’, a Ética tem por função investigar e explicar o comportamento das pessoas ao longo das várias fases da história. (LISBOA, 1997, p.37)

Ademais, urge salientar que essas teorias são fundamentais para entendermos as diferentes manifestações da Ética, que transcende a Ciência da Filosofia, e permeia as demais ciências, sendo a sua análise e discussão de grande valia para promover a reflexão do mundo em que vivemos.

No mundo contemporâneo, a Ética está relacionada principalmente à conduta dos Profissionais das mais diversas áreas, sendo a responsabilidade perante a sociedade e os órgãos de classe, uma questão de consciência coletiva que requer uma conduta ética, consubstanciada nos valores morais de determinada sociedade e num Código de Ética que positiva tais valores.

A discussão ética tem sido muito presente nos dias atuais. A humanidade encontra-se em crise moral refletida pela violência, egoísmo, indiferença para com o seu semelhante, desejo desenfreado pelo poder, não respeitando as diferenças entre os indivíduos, causando assim uma crise ética tanto no âmbito pessoal quanto no profissional. (CFC, 2003, p. 09)

É o que será ilustrado a seguir.

2.3.1.2 - A Ética no exercício das Profissões

Como visto anteriormente, a Ética depende de aplicabilidade, não estando restrita ao “mundo das idéias”, e por isso, necessita de prática e ação. No mundo em que vivemos, muito tem se discutido acerca da ética na conduta de determinada classe profissional, sendo este um meio ideal para se analisar tais acepções, vez que um profissional com uma conduta ética consegue exercer a sua função social com eficácia.

Muitas são as virtudes que um profissional precisa ter para que desenvolva com eficácia seu trabalho. Em verdade, múltiplas exigências existem, mas entre elas,

destacam-se algumas, básicas, sem as quais se impossibilitam a consecução do êxito moral. (LOPES DE SÁ, 2004, p. 181)

O principal motivo que nos leva a ponderar essas questões se dá ao fato de que, após a adoção de políticas públicas voltadas para a melhoria do acesso ao Nível Superior, as classes profissionais no Brasil, de maneira geral, estão crescendo consideravelmente. Portanto, mais do que nunca, faz-se necessária a fiscalização e a delimitação da conduta ética, para que a sociedade se desenvolva com qualidade.

Discutir conduta ética no exercício profissional é uma tarefa complexa em face da amplitude do tema. Envolve uma série de princípios e valores individuais nem sempre condizentes com a proposta de um conjunto de regras a serem respeitadas por todos indistintamente. No desempenho de suas atividades, todo profissional, além do aprendizado técnico constante, precisa assimilar conceitos éticos e empenhar-se em vivenciá-los durante toda a sua carreira profissional. (CFC, 2003, p. 19)

Fazendo um rápido retorno ao pensamento de Aristóteles, nesse momento, não para tecer comentários acerca das suas reflexões sobre a Ética, mas sim para definir o comportamento do homem na sociedade. Como é sabido, “o homem é um animal político”. Essa afirmação diz respeito à condição humana de interagir com outros seres humanos em razão da fragilidade no ambiente natural. Isso porque, o indivíduo isolado não é capaz de produzir todos os bens necessários para a sua sobrevivência.

Traçando um comparato entre esta definição clássica e o mundo em que vivemos, podemos notar que a sociedade funciona a partir da interrelação entre os diversos serviços que são prestados pelos indivíduos. Assim, médicos, professores, escritores, engenheiros, administradores, contadores, advogados, psicólogos, biólogos, agrônomos etc. são elementos indispensáveis à vida social, em tarefas de relevante importância (LOPES DE SÁ, 2004).

Dessa forma, as profissões existentes oferecem uma relação entre a necessidade e utilidade no contexto social, sendo indispensável, para o cumprimento da finalidade social das profissões, a definição de condutas adequadas por parte das classes profissionais.

Uma classe profissional caracteriza-se pela homogeneidade do trabalho executado, pela natureza do conhecimento exigido preferencialmente para tal execução e pela identidade de habilitação para o exercício da mesma. A classe profissional é, pois, um grupo dentro da sociedade, específico, definido por sua especialidade de desempenho de tarefa. (LOPES DE SÁ, 2004, p. 122)

Nesse sentido, não se pode analisar a conduta de determinados profissionais de maneira isolada. É necessário primeiro, tomar por base aquilo que é definido como conduta ideal, que está geralmente positivada num Código de Ética, de acordo com Lisboa:

Um código de ética pode ser entendido como uma relação das práticas de comportamento que se espera sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código de ética visam ao bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição. (LISBOA, 1997, p.58)

A função da ética no mundo profissional possui duas vertentes, a primeira está relacionada a determinar aquilo que é correto, separando as condutas prejudiciais daquelas que promovem o bem-estar da sociedade, e a segunda de prever as punições e sanções cabíveis nos casos de transgressões dessas normas, cabendo aos órgãos de classe exercer a fiscalização da conduta ética.

Tais práticas visam exercer o poder coercitivo dos órgãos de classe sobre os componentes desta que não se ajustam às normas estabelecidas. Derivam-se de apurações de irregularidades, que são originadas ou de trabalhos da fiscalização ou de denúncias formuladas. (LOPES DE SA, 2004, p. 130)

Portanto, a ética passa a ter uma função muito parecida com a função da lei na sociedade, favorecendo a estabilidade social e o convívio em harmonia visando o desenvolvimento humano.

É imperioso destacar que Lisboa esclarece mais adiante em sua obra “Ética Geral e Profissional em Contabilidade” que o objetivo principal do Código de Ética não é de servir apenas como instrumento coercitivo dos procedimentos antiéticos. Seu objetivo primordial é expressar e encorajar o sentido de justiça e decência em cada membro do grupo organizado. (LISBOA, 1997, p.59)

Analisando essa comparação entre os Códigos de Ética e as Leis, urge salientar uma das teorias normativas existentes na ciência do Direito, criada pelo doutrinador Miguel Reale em sua obra “Teoria Tridimensional do Direito” (1968). De acordo com essa teoria, a formação da lei se dá a partir do surgimento de um fato social, ou seja, de um acontecimento juridicamente relevante, que se torna parte integrante dos valores sociais para então formar as normas (seu produto final, a lei).

Essa teoria defende a idéia de que a lei vem da vontade e necessidade do povo. No caso do Código de Ética aplicado aos Contabilistas, por exemplo, o esboço do seu documento

final surgiu a partir de um encontro realizado no ano de 1950, denominado V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade de Belo Horizonte – Minas Gerais.

2.3.1.3 - A aplicabilidade da Ética no exercício dos Profissionais da Contabilidade

Antes de discutir a aplicabilidade da Ética no exercício da Contabilidade, é necessário primeiro comentar sobre a origem dessa ciência, para então chegarmos à importância do exercício da Ética na Profissão.

A história da Contabilidade confunde-se com a própria história do homem. Isso porque, seu surgimento está relacionado com a criação das primeiras técnicas de controle patrimonial, compreendendo a contagem dos instrumentos de caça, rebanhos, e as entradas e saídas dos recursos. Na pré-história, essas técnicas eram registradas em pedaços de pedras e fichas de barro, sendo, portanto, um dos primeiros registros contábeis da história da humanidade.

Há provas do exercício profissional da Contabilidade na civilização sumero-babilônica, há mais de 6.000 anos. Os registros contábeis datam de mais de 20.000 anos, encontrados no Paleolítico Superior. (LOPES DE SÁ, 2004, p. 136)

Assim, foi na antiga Mesopotâmia, mais precisamente na região situada entre os rios Tibre e Eufrates, que foram encontrados os primeiros registros patrimoniais, de forma consideravelmente rudimentar.

A contabilidade continuou sendo uma técnica simples, voltada para o registro de informações importantes para a sociedade, até que, os Egípcios desenvolveram os primeiros padrões acerca dos registros contábeis em livros oficiais.

No Egito por volta do ano 2.000 a. C. já havia a obrigatoriedade dos livros e documentos comerciais, sendo a escrituração das contas, baseada no valor da moeda egípcia da época o “shat” de ouro e prata. As primeiras moedas da história contábil datam de 650 a. C. feitas na Ásia Menor e de 600 a. C. feitas na Grécia. (MARTINS, 2001, p. 111).

Outro fator importante que ocasionou a evolução da humanidade, e conseqüentemente da Contabilidade, foi a expansão do comércio com as navegações do povo Fenício pelo Mar Mediterrâneo ao desenvolverem um sistema de trocas em bases monetárias e a substituição de informações dos registros contábeis por símbolos.

Mais adiante, o Império Romano, o maior e mais desenvolvido Império da Antiguidade, desenvolveu um sistema jurídico de contabilidade organizado, que vigorou até

mesmo depois da queda do Império (1453), ao ser utilizado pelos povos bárbaros que invadiram o seu território. Que por sua vez, aproveitaram os conhecimentos existentes para aplicá-los na época da expansão comercial da Europa.

Após esse momento, nos séculos XII a XIII a Contabilidade se modernizou motivada pelo desenvolvimento econômico da Europa, a partir da criação dos grandes centros comerciais (MARTINS, 2001), a exemplo das Praças Comerciais de Veneza, Florença e Pisa na Europa, onde os comerciantes necessitavam de uma escrituração capaz de refletir os interesses dos credores e investidores que fosse ao mesmo tempo útil para as suas relações com os consumidores e fornecedores. Em função dessa expansão foi aplicado pela primeira vez o Sistema das Partidas Dobradas:

Existem indícios que apontam que o sistema das Partidas Dobradas data desde 1330, sem esquecer que no período pré-histórico a utilização das fichas de pedras mesmo de forma rudimentar já esboçavam esse sistema, entretanto a divulgação para o mundo deu-se através do frade franciscano Lucca Paccioli, matemático, que expôs o sistema de forma completa, evidenciando seu mecanismo algébrico, quando da publicação do *Tractatus de Computis et Scripturis* em 1494, sendo este fato considerado um marco para a contabilidade, tendo atraído a atenção dos homens de negócios da época, ávidos em mensurar e controlar suas riquezas a utilizarem este sistema. (MARTINS, 2001, p. 112).

Nessa época, as artes e ciências se desenvolviam, o mundo deixava a Idade das Trevas, e com ele a figura de Lucca Paccioli (1445-1517), Frade Franciscano, autor de uma obra que expõe o método das partidas dobradas, que consiste num princípio contábil segundo o qual todo o lançamento a crédito numa conta faz com que surja outra conta, onde é registrada a mesma importância a débito, sendo este um verdadeiro marco para a ciência da Contabilidade.

No ano de 1.500, era descoberto o Brasil e com a instituição do governo geral chegaram os provedores da fazenda, que acumulavam este cargo com o de Contador. Com o desenvolvimento da colônia, Cartas Régias passaram a regulamentar os princípios contábeis e instituíam cargos e funções da administração fazendária.

Até que em Portugal, em 1770 foi baixada a lei que regulamentava o exercício da profissão contábil, e a partir da vinda da família real para o Brasil iniciava-se o ensino contábil em terras brasileiras com a instalação em 1810 da aula de comércio da corte.

A partir daí novas escolas eram fundadas disseminando o ensino e desenvolvendo normas e métodos. A mais antiga instituição profissional e cultural da ciência contábil que se tem notícia no Brasil é a Associação dos Guarda-livros da Corte, fundada em 18 de abril de 1869 na cidade do Rio de Janeiro, a classe contábil se organizava.

Em 1905 os diplomas da academia de comercio do rio de janeiro e da escola prática de comercio de São Paulo eram reconhecidos como oficiais, de lá pra cá, observa-se uma história de lutas, com a fundação de associações profissionais, sindicatos e institutos, em todos esses organismos, estavam o fio condutor que levaria a construção do Conselho Federal e Regionais de Contabilidade.

Em 1824, realizava no Rio de Janeiro o I Congresso brasileiro de Contabilidade que foi enfático ao recomendar a aprovação de uma lei para regulamentar o exercício da profissão, mas para chegar a esse objetivo foi necessária uma grande luta em que não faltaram idas e voltas de projetos que eram apresentados e não apresentados.

Finalmente o Presidente Eurico Gaspar Dutra, através do Decreto Lei nº 9295/43, reconhecia uma das profissões mais antigas do Brasil, devemos tudo isso a tenacidade de homens como o professor Francisco D'auria, o Professor Frederico Hermann, o Senador João Lira, o Professor Hilário Franco e outros, que com o seu trabalho auxiliaram a regularizar a profissão.

Após o reconhecimento da Contabilidade no ano de 1943, o Conselho Federal de Contabilidade foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, sendo uma Autarquia Especial Corporativa, dotada de personalidade jurídica de direito público. Possui estrutura, organização e funcionamento de acordo com as disposições do Decreto-Lei nº 9.295/46 e pela Resolução CFC nº 960/03, que aprovou o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

Atualmente, o CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o distrito federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes – Lei nº 11.160/05 -, e possui a função de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, devendo decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Como dito anteriormente, o Código de Ética aplicado aos Contabilistas teve o esboço do seu documento final a partir de um encontro realizado no ano de 1950, denominado V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade de Belo Horizonte - Minas Gerais. O tema central desse congresso foi a necessidade da formalização de um código de ética capaz de definir um padrão de conduta ética relacionada à prática do exercício da profissão.

Contudo, somente em 1970 o Conselho Federal de Contabilidade oficializou a matéria anteriormente discutida através da Resolução n° 290/1970, tempo este indispensável para o amadurecimento das normas nele contidas.

Foram decorridos 20 anos de amadurecidos estudos. A evolução, todavia, ocorrida nas profissões, através da mudança de costumes, do avanço da tecnologia, das alterações nas políticas sociais, do progresso das nações, da dilatação dos mercados etc., exerce influência nas condutas e os códigos se desajustam, por mais cuidadosas que tenham sido suas elaborações. (LOPES DE SÁ, 2004, p. 126)

Nessa senda, com a evolução das normas procedimentais de contabilidade, o advento da tecnologia incorporada ao exercício da profissão e a evolução da própria ciência contábil, tornou-se indispensável a adequação desse arcabouço normativo que fora discutido para com a realidade dos profissionais da época.

No que diz respeito a essa tentativa de adequação e aprimoramento da atuação do CFC foi a edição de duas normas. A primeira, a Resolução n° 890/2000, que dispõe sobre os parâmetros nacionais de fiscalização, e a segunda, a Resolução n° 1.309/2010, que aprovou o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que regulamenta os processos administrativos de fiscalização, e dá outras providências.

O artigo segundo da Resolução n° 890/2000 adotou parâmetros nacionais de fiscalização para os trabalhos de Perícia Contábil, Auditoria, Demonstrações Contábeis, Elaboração de Escrituração Contábil, Elaboração de Contrato de Prestação de Serviços Profissionais e Decore, estabelecendo procedimentos a serem seguidos de forma padronizada por toda a classe.

Ao passo que a Resolução n° 1.309/2010, tratou dos procedimentos processuais na fiscalização, os direitos e deveres do interessado e do autuado, a forma, o tempo e o lugar dos atos do processo, a motivação dos atos processuais, a ciência do interessado e autuado, os prazos, as provas, as exceções, a jurisdição, a competência, as nulidades, a prescrição, o processo de fiscalização, a defesa, o saneamento, a instrução do processo, dentre outros.

A partir dessas duas Resoluções, os procedimentos adotados pelo CFC proporcionaram a justiça dentro da classe contábil, a partir da atuação das Câmaras de Fiscalização, Ética e disciplina, que são vinculadas à Coordenação Nacional de Fiscalização do Conselho Federal, cuja atividade favorece tanto a sociedade (criando meios para se garantir a qualidade dos serviços prestados), quanto os Contadores (que devem colaborar com a Câmara de Fiscalização auxiliando a manutenção da valorização da profissão a partir do seu exercício com zelo).

A principal função desses órgãos coercitivos é evitar que profissionais que não possuem habilitação em razão de irregularidades exerçam a profissão, bem como julgar a situação daqueles que não respeitam a legislação vigente, prejudicando a imagem dos profissionais da Contabilidade. Para tanto, é indispensável que os Processos Administrativos que investigam as irregularidades, sejam baseados no contraditório (possibilidade de defesa) e na ampla defesa (garantia de todos os meios legais de defesa).

É dessa forma que se dá a ética na profissão contábil, através da edição de normas que criam padrões a serem seguidos, mas principalmente pelo apoio dos Contadores, que devem (por força do inciso XII do art. 2º da Resolução do CFC nº 803/96), oferecer denúncia sempre que estiverem diante da notícia de uma das irregularidades dispostas no Código de Ética aplicado à Classe Contábil.

2.3.2 A responsabilização

2.3.2 .1 A Responsabilidade Administrativa

De acordo com a pesquisa “Perfil do Contabilista brasileiro 2009” realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade, àquela época existiam 395.029 (trezentos e noventa e cinco mil e vinte e nove) profissionais, dos quais 203.044 (duzentos e três mil e quarenta e quatro) são Contadores (bacharéis em Ciências Contábeis) e 191.985 (cento e noventa e um mil novecentos e oitenta e cinco) são Técnicos em contabilidade.

No ano de 2013, o número de profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade, de acordo com a Vice-Presidência de Registro, saltou para 484.956 (quatrocentos e oitenta e quatro mil novecentos e cinquenta e seis) profissionais, dos quais 294.587 (duzentos e noventa e quatro mil quinhentos e oitenta e sete) são Contadores e 190.369 (cento e noventa mil trezentos e sessenta e nove) são Técnicos em contabilidade.

Esses números apontam o quantitativo da classe e refletem a necessidade de fiscalizar a classe contábil, pois, em apenas três anos, a classe cresceu 18,54% (dezoito e sessenta e quatro por cento), sendo cada vez mais necessária prestação de um serviço de qualidade que esteja consubstanciado na conduta ética.

Em outra pesquisa, cujo objetivo foi auferir a relação entre o número de habitantes e o quantitativo de contabilistas, o Estado da Bahia ficou classificado como o quarto Estado brasileiro com maior número de profissionais por habitante, perfazendo 711 (setecentos e onze) profissionais, o que contribui para a ideia de aprimorar a fiscalização na prestação do serviço (pesquisa realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade no ano de 2010).

Nota-se que, quanto mais expressivo for o exercício de uma função e a quantidade de profissionais executando determinada tarefa, maior será a cobrança por parte da coletividade e a responsabilidade da classe para com a sociedade, sendo este o caso dos Contadores, que exercem uma função essencial para o regular andamento da sociedade da forma que conhecemos.

A profissão contábil consiste em um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas na explicação dos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais, econômicos, tão como a tomada de decisões administrativas, além de servir de instrumentação história da vida da riqueza. (LOPES DE SÁ, 2004, p. 136)

Com o escopo de estabelecer limites para o exercício profissional, foi criado o Código de Ética do Contabilista (regulamentado pelo Decreto-Lei nº 9.295/1946) que tem por finalidade garantir a efetividade da ética, valendo-se inclusive de valores morais. Tanto que, “o objetivo do código de ética para o contador é habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade” (LISBOA, 1997, p. 61).

Nesse diapasão surge o conceito de Responsabilidade Administrativa, que repercute na restrição dos direitos ou prerrogativas funcionais de determinado profissional, podendo acarretar no rompimento do vínculo com a classe profissional a depender do grau da ilicitude cometida.

Dessa forma, o Código de Ética Profissional é responsável por ditar os limites do exercício profissional, sendo indispensável o fiel cumprimento da lei, principalmente no que diz respeito aos deveres do Profissional da Contabilidade (art. 2º da Resolução 9.925/46) e as respectivas vedações (art. 3º da Resolução 9.925/46).

O primeiro inciso do art. 2º reúne os deveres dispostos nos demais, pois, ao exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica observando toda a legislação vigente, não haverá de se falar em desobediência à lei, prática de atos danosos ou sequer ilícitos penais.

Art. 2º. São deveres do Profissional da Contabilidade:

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

Isso não diminui a importância dos demais incisos, muito pelo contrário, a presença dos demais reforça o sentimento de dever, ao descrever as condutas e situações em que se exige do profissional a responsabilidade no tratamento do patrimônio (objeto de estudo da Contabilidade), que deve ser manejado com zelo e precaução, exigindo-se do profissional lealdade e honestidade de forma imparcial e independente, em atenção ao sigilo profissional de maneira responsável, para que não incorra em nenhuma das infrações cometidas por falta de ética.

Assim, além de cumprir com os deveres supramencionados, os profissionais devem estar atentos às vedações constantes do art. 3º (exercer a função quando impedido, recusar-se a prestar contas, executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de

Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, deixar de apresentar documentos e informações quando solicitado pela fiscalização dos Conselhos Regionais etc.), para não sofrerem as penalidades cabíveis.

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.

(...)

No artigo seguinte é definida a competência para julgar as questões relacionadas à transgressão dos preceitos estabelecidos, sendo originariamente desempenhada pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, através dos Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, cabendo ainda o duplo grau de jurisdição nos casos em que houver a interposição de recursos, que devem ser analisados pelo Conselho Federal de Contabilidade, através do Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

Art. 13. O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias, para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

§ 1º. O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 2º. Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer *ex officio* de sua própria decisão (aplicação de Censura Pública).

§ 3º. Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

Como se pode observar, o Código de Ética aplica sanções somente à classe contábil, portanto, abrange somente a seara administrativa, ao passo que a aplicação das punições no âmbito administrativo, não prejudica a aplicação de punições na esfera cível ou criminal.

De certo, o Código de Ética não é a única legislação existente com o fito em regular a conduta dos Contadores, a exemplo da Resolução nº 1.309/2010, que aprovou o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispôs sobre os processos administrativos de fiscalização, e deu outras providências.

O Livro I da Resolução 1.309/2010, denominado Parte Geral, tratou das disposições preliminares (incluindo a parte geral, os direitos e deveres do interessado e do autuado, da forma, tempo e lugar dos atos do processo, da motivação dos atos processuais, da ciência ao

interessado e ao autuado e dos prazos), das provas, exceções, da jurisdição e da competência, das nulidades e da prescrição.

O segundo Livro da Resolução mencionada, intitulada “Dos Processos em espécie” estabeleceu os procedimentos adotados no processo de fiscalização (do início do processo, da defesa, do saneamento do processo, da instrução do processo, dos processos abertos contra profissional da contabilidade, dos processos abertos contra pessoas físicas, pessoas jurídicas e organizações contábeis, da pluralidade de processos, da reincidência, da fixação e gradação das penas, das sustentações orais, da extinção do processo), nos recursos em geral (do pedido de retificação, dos recursos, do recurso de ofício, do trânsito em julgado), na execução das penas (das penalidades de natureza ética, das penalidades de natureza disciplinar, das conjugações de penas) e da restauração (dos procedimentos preliminares, da análise e julgamento).

E por fim, as disposições finais, que revogou as resoluções anteriores que regulavam a matéria (Resoluções CFC nº 949/02 e CFC nº 1.249/09) e determinando a vigência da nova legislação a partir de 1º de janeiro de 2011.

De acordo com o art. 39, o processo de fiscalização inicia-se com a lavratura de auto de infração, devendo constar o número do processo e a respectiva data de abertura, o nome do autuado, categoria a que pertence (se bacharel ou técnico em Ciências Contábeis), o número do registro, descrição básica da infração imputada e os processos correlatos.

A denúncia, por sua vez, é um documento formal, direcionado aos Conselhos Regionais, que deve ser elaborado por qualquer profissional que se detecta alguma irregularidade na atividade de um colega de profissão, constando a formulação do pedido, a exposição dos fatos e fundamentos, bem como a indicação das provas que existirem, sendo indispensável a sua instrução com as identificações e endereços do denunciante e do denunciado.

Como fator de proteção à sociedade, pessoas físicas e/ou jurídicas podem apresentar denúncias em desfavor de profissional ou escritório de Contabilidade que venham a cometer irregularidades no exercício profissional ou descumprir com o Código de Ética Profissional do Contador (CRC/BA, 2012, p. 23).

Tanto o auto de infração quanto a denúncia são passíveis de defesa por parte do autuado/denunciado, que possui a faculdade de oferecer defesa no prazo de 15 (quinze) dias a contar de sua intimação. Sendo que, após a defesa ou inércia do acusado, será juntado o relatório do setor de fiscalização, constando os dados sobre os antecedentes do autuado, o

parecer do Conselheiro Relator de primeira instância, a deliberação da Câmara Julgadora de primeira instância e o ato de homologação do Plenário do CRC.

Contra a decisão do Conselho Regional, caberá ainda recurso a título de pedido de reconsideração, que será analisado nessa mesma instância. Na hipótese da manutenção da decisão, poderá o denunciado oferecer novo recurso, porém, dessa vez encaminhado ao Conselho Federal de Contabilidade em virtude do duplo grau de jurisdição dos processos administrativos.

De acordo com o artigo 58, as penas cabíveis aos profissionais que cometem infrações perante o Conselho de Contabilidade são, por ordem de gravidade: a) multa; b) advertência reservada; c) censura reservada; d) censura pública; e) suspensão do exercício; f) cassação do exercício profissional.

As penas de advertência reservada, censura reservada e censura pública possuem natureza ética, e podem ser aplicadas cumulativamente às de multa, suspensão e cassação do exercício profissional, que possuem natureza disciplinar. Vale destacar que a pena máxima de suspensão do exercício profissional é de 2 (dois) anos, contudo, sem prejudicar o conteúdo do subsequente que dispõe acerca da aplicação de pena mais grave nos casos de reincidência.

Notadamente, o conteúdo normativo da Resolução 1.309/2010 é de fundamental importância, pois atua como uma espécie de “Código de Processo Administrativo” ao reconhecer e adotar institutos jurídicos que resguardam os direitos dos acusados, principalmente no que diz respeito à garantia do contraditório e da ampla defesa, em respeito ao disposto no art. 5º, inciso LV da CF/88.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Sem dúvida, uma das maiores preocupações do Conselho Federal de Contabilidade é a adequação da profissão às diversas transformações tecnológicas e sociais que influenciam na prestação dos serviços contábeis. Isso se pode observar nos manuais de fiscalização, quantidade de Resoluções num curto período de tempo e tentativas de integração com a classe profissional.

Ao pesquisar a palavra-chave “Decore” no site oficial do CFC são identificadas cinco resoluções (como se pode observar no Apêndice B): a Resolução n° 815/1997 (que determina que a empresa e seus sócios e os que se beneficiarem com falsidade de documentos e/ou irregularidades de escrituração responderão solidariamente, de acordo com o previsto no art. 32, § 3º, do decreto-lei n.º 9.295/46), a Resolução n° 872/2000 (primeira Resolução a tratar das Decores, que foi alterada pela Resolução 1047/2005), a Resolução n° 1047/2005 (disposição que alterou o conteúdo normativo da Resolução anterior), a Resolução n° 1364/2011 (que regulamentou a Decore na modalidade eletrônica) e a Resolução n° 1403/2012 (que acrescentou alguns parágrafos na legislação anterior).

Importa dizer que, até o presente momento ainda não surgiu um compêndio oficial com a finalidade de concentrar as Resoluções expedidas pelo CFC, de modo a facilitar a atualização dos profissionais. O que pode estar fundamentado numa preocupação para com a classe pode se caracterizar inflação legislativa, pois, para cada atividade desempenhada pelo Contador (Auditoria, Elaboração de Demonstrações Contábeis, Perícia, Controladoria etc.) existe uma Resolução específica que define os procedimentos e trata das hipóteses de responsabilização.

No caso da emissão de Decores, por exemplo, a Resolução n° 1.364/2011 apresenta as peculiaridades na prestação desse serviço, contudo, peca no seu art. 5º ao determinar que “o profissional da Contabilidade que descumprir as normas desta Resolução estará sujeito às penalidades previstas na legislação pertinente”.

Isso porque, em momento algum houve uma atribuição específica de uma sanção para ser aplicada nos casos em que o profissional incorre em erro. A consequência disso é deixar a aplicação da penalidade a caráter de cada um dos Conselhos Regionais, o que pode ocasionar insegurança jurídica em razão das diferentes decisões pelo país.

Diante de uma situação de irregularidade, aquele que se sentir prejudicado em razão de uma Decore que fora emitida a partir de informações inverídicas, uma das alternativas do prejudicado é recorrer ao Conselho Regional de Contabilidade e oferecer uma denúncia contra o profissional, lembrando que esta denúncia deverá ser justificada e comprovada, para que então ocorra o processo de fiscalização pertinente.

É importante lembrar que, como dito anteriormente o âmbito administrativo apura somente a responsabilidade existente entre o profissional o órgão de classe responsável, no caso, o Conselho Federal de Contabilidade, pois, a responsabilidade administrativa é independente da cível e da criminal.

2.3.2 .2 A responsabilidade civil

Após analisar as normas legais expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade que regulamentam a esfera administrativa dos atos que vão de encontro ao Código de Ética Profissional, é indispensável analisar as características da responsabilidade civil no âmbito profissional.

O conceito de responsabilidade, cuja origem vem do latim *respondere*, significa responder, e, tem por finalidade a criação de um vínculo capaz de cobrir eventuais danos que possam ocorrer em razão de uma conduta ilícita, inclusive no que diz respeito ao exercício profissional.

A palavra “responsabilidade” origina-se do latim *respondere*, que encerra a ideia de segurança ou garantia da restituição ou compensação do bem sacrificado. Teria, assim, o significado de recomposição, de obrigação de restituir ou ressarcir. A ilicitude é chamada de civil ou penal tendo em vista exclusivamente a norma jurídica que impõe o dever violado pelo agente. (GONÇALVES, 2011, p. 377)

Continuando a análise do vocábulo “responsabilidade” e a sua origem no latim, podemos perceber uma alusão a uma antiga tradição contratual do direito romano, em que o devedor se vinculava ao credor nos contratos verbais, por intermédio da indagação e da resposta *spondesne mihi dare Centum? Spondeo* (prometes me dar um cento? Prometo).

A experiência romana demonstrou que a responsabilidade sem culpa poderia trazer situações injustas, surgindo a necessidade de comprovação desta como uma questão social evolutiva. A partir de então, a responsabilidade mediante culpa passou a ser a regra em todo o Direito Comparado, influenciando as codificações privadas modernas, como o Código Civil Francês de 1804, o Código Civil Brasileiro de 1916 e ainda o Código Civil Brasileiro de 2002. (TARTUCE, 2011, p. 394)

A Doutrina Jurídica determina que a responsabilidade civil consubstancia-se no dever da reparação ou compensação de um dano, suscitando uma obrigação de indenizar terceiro, quer seja gerada por força de disposição legal ou contratual, nos casos em que há um nexo de causalidade entre a conduta praticada e o resultado.

“A responsabilidade civil é a consequência da imputação civil do dano a pessoa que lhe deu causa ou que responda pela indenização correspondente, nos termos da lei ou do contrato. A indenização devida pelo responsável pode ter natureza compensatória ou reparatória do dano causado” (JUNIOR, 2006, p.608).

Importa lembrar, que existem dois tipos de dever: o dever geral, que é imposto a todos visando o interesse da coletividade; e o dever especial, que cabe a pessoa determinada

em relação a outra pessoa determinada. Quanto a este último, há de se falar apenas numa responsabilidade temporária, em razão de uma obrigação. Portanto, quando existe uma obrigação por força legal, estamos diante de um caso de responsabilidade extracontratual (em atenção à disposição dos arts. 186 e 187 do Código Civil que serão analisados posteriormente), ao passo que estaremos diante de um caso de responsabilidade contratual (quando houver um dever especial, em razão de um acordo entre partes).

Fontes das obrigações de indenizar: As obrigações de indenizar podem nascer tanto da lei, quanto de um fato jurídico (atos jurídicos, negócios jurídicos, contratos, declaração unilateral de vontade, ato ilícito e, até mesmo, de ato lícito). (JUNIOR, 2006, p. 608)

De modo geral, a Responsabilidade Civil é entendida como “a relação jurídica que constrangem aquele que descumpriu uma obrigação anterior, fixada por lei ou negócio jurídico, a reparar o dano causado. Por isso, é comum falar que responsabilidade é o dever de reparação do dano sofrido imposto ao seu causador” LISBOA (2008, p. 135). Assim, o dever de reparar ou compensar pode surgir tanto de um ato comissivo (ação), quanto de um ato omissivo (não-ação).

A responsabilidade civil surge em face do descumprimento obrigacional, pela desobediência de uma regra estabelecida em um contrato, ou por deixar determinada pessoa de observar um preceito normativo que regula a vida. (TARTUCE, 2011, p. 393)

Desse modo, perante as definições acima transcritas, afirmamos que a responsabilidade civil corresponde ao dever de determinado sujeito de reparar ou compensar o prejuízo sofrido por outrem, em razão de um acordo anteriormente firmado, ou por imposição de lei, quando houver nexo entre a conduta do agente e o resultado final.

É importante frisar que para que se caracterize a responsabilidade civil e o dever de reparar, é indispensável a presença de alguns elementos. DINIZ (2005, p. 42) define a “existência de três elementos, a saber: a) existência de uma ação, comissiva ou omissiva, qualificada Juridicamente, isto é, que se apresenta como ato ilícito ou lícito, pois ao lado da culpa como fundamento da responsabilidade civil há o risco; b) ocorrência de um dano moral ou patrimonial causado à vítima; c) nexo de causalidade entre o dano e a ação, o que constitui o fato gerador da responsabilidade”.

LISBOA (2008, p.136), por sua vez, apresenta elementos mais completos, não gerando dúvida quanto aos requisitos necessários para a ocorrência da responsabilidade civil,

ao definir que "os elementos da responsabilidade civil são agente, vítima, conduta, dano e nexo de causalidade".

Inicialmente, podemos definir o agente como a pessoa física ou jurídica causadora do dano. Que "não se confunde a pessoa que pratica o ato danoso com a pessoa a quem a lei atribui a imputabilidade pela conduta danosa. Por exemplo, o pai responde pelo ato danoso causado pelo filho menor. A conduta praticada pelo agente pode ser comissiva (positiva) ou omissiva (negativa), esta última consiste em uma abstenção" (LISBOA, 2008, p.136).

A vítima se caracteriza por ser a pessoa que sofreu o dano causado pelo agente, e, portanto, merece ter a reparação do seu bem jurídico, podendo ser pessoa física ou jurídica, independentemente de sua capacidade civil.

O ato ilícito, por sua vez, é definido como toda a conduta pessoal que viola o ordenamento jurídico, e causa um dano a outra pessoa, restando caracterizado um comportamento violador do dever jurídico primário que tinha de ser observado pelo agente, em razão da sua condição de guardador, proprietário, responsável, curador, prestador de serviço etc., mas acabou por descumprir aquilo que se comprometeu por meio de declaração unilateral de vontade, negócio jurídico, ou, ainda, por força da lei.

O ato ilícito é o ato praticado em desacordo com a ordem jurídica, violando direitos e causando prejuízos a outrem. Diante da sua ocorrência, a norma jurídica cria o dever de reparar o dano, o que justifica o fato de ser o ato ilícito fonte do direito obrigacional. O ato ilícito é considerado como fato jurídico em sentido amplo, uma vez que produz efeitos jurídicos que não são desejados pelo agente, mas somente aqueles impostos pela lei. (TARTUCE, 2011, p. 396)

O dano é o prejuízo sofrido pela vítima, que pode ser de ordem patrimonial ou moral, podendo ser mensurado a partir de critérios objetivos, como reavaliação do bem, lucros cessantes, reparação patrimonial ou por critérios subjetivos, tais como, intensidade, repercussão e consequências do dano.

"Dano é o prejuízo sofrido pela vítima, dotado de relevância jurídica. O dano pode ser patrimonial ou extrapatrimonial. O dano patrimonial é de natureza econômica, ou seja, o prejuízo causado à vítima pode ser avaliado matematicamente, verificando-se qual o montante a ser pago pelo dano. O dano extrapatrimonial é o chamado dano moral, fundamentado atualmente na violação de um direito da personalidade, e não somente no *pretium doloris*, isto é, no preço da dor." (LISBOA, 2008, p.137)

Por fim, é indispensável que exista uma ligação entre a ação ou omissão do agente e o prejuízo sofrido pela vítima. Sendo que, no ordenamento jurídico brasileiro, a teoria que

fundamenta o estudo do elo de causalidade para os fins da reparação civil é a teoria da causalidade adequada, onde o intérprete deve analisar os fatos e concluir quais foram os eventos que contribuíram para a ocorrência do dano.

É o nexa causal ou etiológico entre a ação ou omissão do agente e o dano verificado. Vem expressa no verbo “causar”, empregado no art. 186. Sem ela, não existe a obrigação de indenizar. Se houve o dano mas sua causa não está relacionada com o comportamento do agente, inexistente a relação de causalidade e, também, a obrigação de indenizar. (GONÇALVES, 2011, p. 26)

A responsabilidade difere-se ainda quanto a seu sistema, podendo ser subjetiva ou objetiva, ambas adotadas pelo Código Civil vigente. O sistema geral, denominado responsabilidade subjetiva se fundamenta na teoria da culpa, onde é fundamental a existência do nexa de causalidade entre a conduta do agente e seu resultado. Ao passo que, haverá responsabilidade objetiva quando a legislação assim determinar (segundo o art. 933 do Código Civil), pois independentemente da presença do nexa haverá a obrigação de indenizar.

Há dois sistemas: o da responsabilidade subjetiva e o da responsabilidade objetiva. O sistema da responsabilidade civil subjetiva fundamenta-se na culpa do agente, podendo ser dividido em: a) responsabilidade civil subjetiva com culpa provada; e b) responsabilidade civil subjetiva com culpa presumida. Por sua vez, o sistema da responsabilidade civil objetiva dispensa a demonstração e até mesmo a presunção de culpa do agente, que responderá pelo dano sofrido pela vítima independentemente de culpa. (LISBOA, 2008, p.138)

É importante lembrar, que a responsabilidade civil não se faz presente somente na doutrina jurídica. O Código Civil de 2002 apresenta previsão legal sobre o tema no Livro que trata sobre o Direito das Obrigações. “A Legislação que regula a responsabilidade civil está dimensionada no título ‘Direito das Obrigações – Parte Especial’, o maior Livro do Código Civil, mais especificamente nos artigos 927 ao artigo 954” (Cardoso, 2004, p.17).

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Como se pode observar, o art. 927 do Código Civil de 2002 utiliza dos elementos que são amplamente discutidos pela doutrina jurídica, que vieram a partir da interpretação das normas existentes no Código Civil anterior (do ano de 1916). Além disso, no *caput* do

referido dispositivo legal, existe ainda uma remissão expressa aos artigos 186 e 187 do CC que regulamentam o ato ilícito.

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

No caso do profissional da contabilidade, a possibilidade de responsabilização está relacionada à prática de atos que influenciam no patrimônio, gerando a responsabilidade subjetiva do profissional, ou seja, depende da presença do nexo de causalidade. Por esse motivo, o Código de Defesa do Consumidor determina que “a responsabilidade pessoal do profissional liberal no Código de Defesa do Consumidor se assenta na responsabilidade subjetiva (CDC art. 14, § 4º)” (Néri Junior, 2006, p.610), vejamos:

Art. 14. O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos.

(...)

§ 4º A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa.

Nota-se que, o *caput* do artigo 14 se caracteriza por atribuir a responsabilidade objetiva, em razão da obrigatoriedade na reparação do dano, independentemente da existência do nexo de causalidade, contudo, o parágrafo quarto representa uma exceção a essa disposição, pois, salvo disposição em contrário, os profissionais liberais serão somente obrigados a indenizar quando houver a verificação da culpa.

No caso da emissão de Decores, poderá o usuário da informação (instituição bancária, financeira, imobiliária etc.) ajuizar ação de reparação de danos, cumulada com indenização, caso seja apurado que o seu emissor (quer seja técnico ou bacharel em Contabilidade) tenha fornecido a declaração sem a devida comprovação, nos casos em que restar caracterizada a existência do dano e do nexo de causalidade.

É importante dizer que a responsabilidade não se restringe apenas a uma reparação no sentido econômico através da esfera cível. A responsabilidade também pode ocorrer a partir da prática de um ilícito penal. Nesse caso, a resposta transcenderá o âmbito cível e passará a abarcar o criminal, hipótese em que serão aplicadas as sanções previstas na Legislação Penal.

Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal. (Código Civil de 2002)

Nesse sentido, por se tratar de uma hipótese em que o profissional fica obrigado a ressarcir os possíveis prejuízos que causar, é de fundamental importância o conhecimento dos profissionais acerca dessa possibilidade. Até porque, a responsabilização civil nem sempre será suficiente para solucionar uma conduta ilícita, em razão da possibilidade de responsabilização na esfera penal, que será explicado mais adiante.

2.3.2 .3 A responsabilidade Criminal

O Direito Penal consiste num conjunto de normas jurídicas que visa regular a conduta dos indivíduos de uma sociedade, com a função de tutelar os bens jurídicos de maior importância, protegendo os valores sociais e garantindo a perpetuação da vida, da saúde e da liberdade dos indivíduos.

O Direito Penal é o segmento do ordenamento jurídico que detém a função de selecionar os comportamentos humanos mais graves e perniciosos à coletividade, capazes de colocar em risco valores fundamentais para a convivência social, e descrevê-los como infrações penais, cominando-lhes, em consequência, as respectivas sanções, além de estabelecer todas as regras complementares e gerais necessárias à sua correta e justa aplicação. (CAPEZ, 2011, p. 01)

Nesse sentido também se posiciona BITTENCOURT (2008, p.02) ao descrever que “esse conjunto de normas e princípios, devidamente sistematizados, tem a finalidade de tornar possível a convivência humana, ganhando aplicação prática nos casos ocorrentes, observando rigorosos princípios de justiça”.

Para tanto, deve se basilar nas leis e princípios que tem por objetivo resguardar os ideais de justiça, no momento em que transfere o direito do punir da vítima ao Estado, através do chamado *jus puniendi* (direito de punir), com fito em manter o equilíbrio da sociedade, tendo, consequentemente caráter público e interesse social.

O Direito Penal regula as relações dos indivíduos em sociedade e as relações destes com a mesma sociedade. Os bens protegidos pelo Direito Penal não interessam ao indivíduo, exclusivamente, mas à coletividade como um todo. A relação existente entre o autor de um crime e a vítima é de natureza secundária, uma vez que esta não tem o direito de punir. Mesmo quando dispõe da *persecutio criminis* não detém o *jus puniendi*, mas tão-somente o *jus accusationis*, cujo exercício exaure-se com a sentença penal condenatória. Conseqüentemente, o Estado, mesmo nas chamadas

ações de exclusiva iniciativa privada, é o titular do *ius puniendi*, que tem, evidentemente, caráter público. (BITTENCOURT, 2008, p. 03)

Dessa forma, a intervenção do Estado, para além de permitir a segurança jurídica no julgamento daqueles que transgridem a norma cometendo ilícito penal, é atuar como fomentador da conduta que acredita ser socialmente aceita e que tem por objetivo a perpetuação do bem-estar social, ao oferecer uma resposta à coletividade.

A missão do Direito Penal é proteger os valores fundamentais para a subsistência do corpo social, tais como a vida, a saúde, a liberdade, a propriedade etc., denominados bens jurídicos. Essa proteção é exercida não apenas pela intimidação coletiva, mais conhecida como prevenção geral e exercida mediante a difusão do temor aos possíveis infratores do risco da sanção penal, mas sobretudo pela celebração de compromissos éticos entre o Estado e o indivíduo, pelos quais se consiga o respeito às normas, menos por receio de punição e mais pela convicção da sua necessidade e justiça. (CAPEZ, 2011, p. 01)

Contudo, tendo em vista que o Direito Penal gera conseqüências que tem o condão em aplicar sanções de medida de segurança que restringem direitos e, principalmente a liberdade dos indivíduos que cometem crimes, a sua utilização deve ocorrer apenas como última alternativa, em que for demonstrada a necessidade da sua aplicação após examinar o fato na esfera administrativa e cível.

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle-social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITTENCOURT, 2008, p. 13)

A intervenção supracitada é exercida através da fonte imediata desse ramo do Direito que é a lei, a regra positivada elaborada pelo legislador, que tem por escopo tornar expresso o comportamento considerado indesejável e prejudicial à coletividade, tendo por característica/princípios gerais a exclusividade (pois, somente as normas penais podem definir os crimes), a anterioridade (que atribuem como conduta criminoso somente os que já estavam em vigor na data do seu cometimento), a imperatividade (pois as normas devem ser obrigatoriamente seguidas), a generalidade (é dirigida a todos) e a impessoalidade (é destinada indistintamente a todos).

Esses princípios devem ser estritamente observados ao se determinar uma conduta como delituosa como crime, que é o fato típico (formalmente tipificado e adequado à previsão legal), ilícito (que contraria o fato com o ordenamento jurídico, causando lesão ao bem jurídico tutelado) e culpável (causando censurabilidade do injusto cometido pelo autor da conduta típica e ilícita).

O Código Penal vigente é dividido em duas partes, a parte geral e a parte especial. Na primeira, são dispostas as questões pertinentes à definição dos conceitos básicos, inclusive os que determinam os princípios vigentes, fontes, interpretação, tipos de pena, prescrição e decadência, ao passo que na segunda são descritos os tipos penais, de acordo com o bem jurídico que se está pretendendo tutelar.

Essa forma de classificação também se aplica ao Título II da Parte Especial, que é responsável por elencar os tipos penais relacionados aos crimes contra o patrimônio, que por sua vez é composto por oito capítulos, destacando-se, para o presente estudo o capítulo VI, responsável pela disposição dos crimes de estelionato e outras fraudes, mais precisamente o art. 171.

Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, de quinhentos mil réis a dez contos de réis.

§ 1º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor o prejuízo, o juiz pode aplicar a pena conforme o disposto no art. 155, § 2º.

(...)

§ 3º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é cometido em detrimento de entidade de direito público ou de instituto de economia popular, assistência social ou beneficência.

O sujeito ativo (praticante do ilícito penal) da modalidade de estelionato mencionada no *caput* do artigo pode ser qualquer pessoa que comete o verbo núcleo do tipo penal e o objeto material (conduta criminosa), quem seja: “obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita”.

O bem jurídico que está sendo violado é o patrimônio, através de uma vantagem obtida ou coisa alheia. “Há várias formas de cometimento de estelionato, prevendo-se a genérica no *caput*. Obter vantagem (benefício, ganho ou lucro) indevida induzindo ou mantendo alguém em erro. Significa conseguir um benefício ou um lucro ilícito em razão do engano provocado na vítima” (NUCCI, 2011, p. 772).

É importante dizer que, é possível que o autor do delito de estelionato provoque a situação que gera prejuízo por engano ou apenas tire proveito da situação, contudo, mesmo assim, haverá a subsunção do fato à norma, em razão do crime não admitir a sua forma

tentada. Entende-se por artifício a ação consubstanciada em esperteza, ardil é a conduta criada como forma de armadilha e “outros meios fraudulentos” qualquer outra forma de tentar ludibriar as vítimas.

No caso da emissão de Decores, poderá o Contador ser indiciado (juntamente ou não com o beneficiário da Declaração) por crime de estelionato, caso em conjunto com o beneficiário, forneça o documento com a finalidade de obter vantagem ilícita, sendo a declaração enquadrada na condição de “outro meio fraudulento”, podendo cumprir pena de reclusão de um a cinco anos e multa, podendo haver ainda o aumento de um terço da pena se o crime foi cometido em detrimento de entidade de direito público ou de instituto de economia popular, assistência social ou beneficência.

O crime de estelionato, costumeiramente é cometido com outros crimes, a exemplo do crime de falsidade ideológica, que se encontra no Capítulo III (da falsidade documental) do Título X (dos crimes contra a fé pública) da Parte Especial do CP.

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

De acordo com esse tipo penal, aquele que omitir ou fazer inserir declaração falsa em documento público ou particular, com a finalidade de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante cometerá o ilícito penal, que poderá cumprir pena de reclusão de um a cinco anos e multa (quando for utilizado documento público) e pena de reclusão de um a três anos e multa (quando o documento for particular).

Trata-se de outro caso em que pode ser aplicado à emissão de uma Decore em que o Contador, sabendo ou não da inexistência de renda do beneficiário emite a documentação, prejudicando a fé pública desse tipo de documento, em razão da criação de uma situação/idéia que não existe contabilmente.

Outra legislação aplicável à emissão de Decores sem a devida comprovação está presente na legislação penal extravagante que regula define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, que é a Lei nº 8.137/1990.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

(...)

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

(...)

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Como se pode observar, estamos diante de um tipo penal similar à falsidade ideológica, contudo, voltado à finalidade de reduzir tributo ou contribuição social através de declaração falsa destinada à autoridades fazendárias. No caso da emissão de Decores, poderá o Contador/beneficiário praticarem esse delito, se houver expressa manifestação da intenção de reduzir um tributo a partir de declaração falsa.

Logicamente, as condutas penais aqui descritas deverão ser analisadas pela autoridade competente analisando-se a participação e a intenção dos agentes envolvidos. Assim, não significa dizer que todos responderão pela conduta praticada na esfera penal, pois, como dito anteriormente, esta é a última medida a ser tomada pelo Estado.

É certo dizer que, o profissional tem que ter ciência dos riscos ao se emitir um documento, pois, as declarações por ele fornecidas podem ter diversas finalidades, não cabendo alegar o desconhecimento da lei.

2.3.3 A Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos

A Declaração Comprobatória da Percepção de Rendimentos (Decore) é um importante documento instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução do CFC nº 1.364/2011. Sua finalidade é fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos em favor de pessoas físicas, cuja principal utilização está relacionada a dar subsídios às decisões sobre concessão de financiamentos, limites de cheques especiais, cartões de crédito e outras transações que exigem a comprovação de rendimentos dos seus clientes.

Antigamente, esse documento era emitido através de uma simples Declaração, onde o Contador informava a renda que foi obtida, inexistindo qualquer padronização no momento da sua emissão. Tal fato gerava insegurança para a sociedade e para a classe contábil, pois, os Conselhos Regionais de Contabilidade exerciam apenas uma fiscalização por amostragem nas instituições financeiras, quando o documento já tinha gerado os seus efeitos.

As instituições financeiras ansiavam por um documento contábil que comprovasse os rendimentos de pessoas físicas, especialmente os profissionais autônomos, com a finalidade de subsidiar decisões sobre concessão de financiamento, de limites de cheques especiais, de cartão de crédito e outras transações que exigiam comprovação de rendimentos dos seus clientes. (CFC, 2007, p. 15)

Diante disso, no ano de 1993, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 756 instituiu a padronização desse documento, que após sucessivas alterações e adaptações passou a oferecer mais segurança para os beneficiários, emissores e solicitantes.

Hoje a sociedade reconhece a importância da Decore, e costuma recorrer a esse tipo de serviço sempre que necessário, e sua emissão na modalidade eletrônica, a partir da modernização dos Conselhos Regionais de Contabilidade, demonstrou ser uma mudança significativa na emissão desse documento com o advento da Resolução do CFC nº 872/2000.

O CRCBA disponibiliza a emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (DECORE) pela Internet, através do site do CRCBA (www.crcba.org.br), desde abril de 2010. A DECORE ELETRÔNICA, aprovada pela Resolução CFC nº 1364/2011, foi criada com a finalidade de aprimorar as informações originadas da Contabilidade, oferecer maior segurança por meio de autenticação automática e, também, para facilitar e agilizar sua emissão, integrando os serviços on-line disponibilizados pelo Conselho. As Delegacias podem liberar o acesso do profissional ao sistema da DECORE Eletrônica por meio do sistema de atendimento disponível no site do CRCBA. (CRC/BA, 2012, p. 24)

Como dito anteriormente, a principal finalidade da Decore está voltada às instituições financeiras, assim, a sua emissão trás consequências jurídicas, econômicas e sociais, sendo

indispensável que esteja de acordo com a realidade do beneficiário, bem como atenda aos critérios legais constantes da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.364/11, inclusive no que diz respeito à sua fiscalização.

A atividade da fiscalização objetiva a valorização da imagem da profissão contábil, bem como a proteção do usuário da contabilidade e a sociedade como um todo. Entretanto, para isso, torna-se necessário conscientizar individual e coletivamente a classe, no sentido de valorizar cada um de seus membros, valendo-se, para tal fim, dos meios restritivos e coercitivos que se justifiquem e se coadunem com a dignidade, a responsabilidade e o respeito aos princípios profissionais. (CRC/BA, 2012, p. 03)

Com a finalidade de atender às determinações do CFC, no que diz respeito à informatização, o Conselho Regional da Bahia disponibiliza para os profissionais três tipos de senhas diferentes. Uma é destinada para o acesso à inscrição em Eventos, outra é destinada para o Recadastramento (quando o CFC determina a atualização cadastral dos profissionais) e a última tem por finalidade permitir o acesso à Consulta Cadastral, Decore Eletrônica, Oportunidade de Trabalho.

Quanto a essa última, é importante dizer, que para ser utilizada é necessário que seja impresso e assinado um Termo de Responsabilidade em duas vias, que em seguida, é conferido e certificado pelo atendente do CRCBA, que vincula o portador da senha aos atos que são praticados através de seu uso. Essa medida foi adotada como forma de assegurar ao profissional e responsabilizá-lo caso faça mal uso de sua senha.

Após passar pelas etapas de segurança, o Contador tem acesso a um formulário padronizado, onde são informados os dados básicos do beneficiário e os rendimentos auferidos, sendo que, para cada rendimento informado é noticiado o período da percepção da renda e vinculado o documento comprobatório respectivo. Todas as informações são inseridas através dos campos que já são predefinidos, sendo de livre preenchimento apenas o valor do provento aferido.

Feito isso, é gerado um documento, com um número de controle e um código para se confirmar a veracidade da Decore, o que confere a segurança da Declaração após o momento em que os seus efeitos são gerados, podendo qualquer portador conferir a sua validade.

A Resolução do CFC nº 1.364/2011 dispõe que:

Art. 1º O documento contábil destinado a fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos, em favor de pessoas físicas, denomina-se Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – DECORE Eletrônica – conforme modelo constante do Anexo I desta Resolução.

§ 1º O profissional da Contabilidade poderá emitir a DECORE – documento contábil destinado a fazer prova de informações sobre a percepção de rendimentos, em favor de pessoas físicas, por meio do sítio do Conselho Regional de Contabilidade do registro originário ou do originário transferido ou do registro provisório ou do registro provisório transferido, desde que ele e a organização contábil, da qual seja sócio e/ou proprietário e/ou responsável técnico com vínculo empregatício, não possuam débito de qualquer natureza perante o Conselho Regional de Contabilidade autorizador da emissão.

§ 2º É vedada a emissão de DECORE por profissionais da Contabilidade, com registro baixado ou suspenso, até o restabelecimento do registro, bem como aquele que tenha seu exercício profissional cassado.

§ 3º A DECORE será emitida via internet, disponível no endereço eletrônico do CRC de cada unidade da federação.

§ 4º A DECORE terá o prazo de validade de 90 (noventa) dias contados da data de sua emissão.

§ 5º A DECORE deverá evidenciar o rendimento auferido e ter relação com o período a que se refere.

Como se pode observar, o art. 1º esclarece algumas questões relacionadas ao tema. Inicialmente a Decore é conceitua no *caput* do artigo, onde é descrita a sua finalidade. Por conseguinte o CFC esclareceu que somente os profissionais que estão em situação regular perante o respectivo CRC poderão emití-lo. Entende-se como situação regular estar quite com todas as obrigações do profissional, inclusive estar com a mensalidade devidamente quitada.

No parágrafo 4º (quarto) foi estabelecido o prazo de vigência de 90 (noventa) dias a contar da emissão da Declaração, após esse período, é necessário emitir um novo documento, para que então passe a gozar dos efeitos pretendidos.

Art. 2º A responsabilidade pela emissão e assinatura da DECORE é exclusiva do Contador ou Técnico em Contabilidade.

§ 1º A DECORE será emitida em 1 (uma) via destinanda ao beneficiário, ficando armazenado no Banco de Dados do CRC o documento emitido para conferências futuras por parte da Fiscalização.

§ 2º A primeira via da DECORE será autenticada com a certidão de regularidade profissional.

Como forma de assegurar a aplicação do disposto no parágrafo segundo do art. 1º, a Decore deve ser apresentada juntamente com a certidão de regularidade profissional de seu emitente, que pode ser gratuitamente emitida através do site do CRC através do número de registro do profissional, vez que o emitente da Decore declara conhecer a sua responsabilidade.

Declaramos, para fins de direito perante o destinatário desta declaração e a quem interessar possa, sob as penas da lei, especialmente, das previsões do art. 299 do Código Penal Brasileiro e, no inciso XIII do art. 24 do Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade - Resolução CFC nº 1.370/11, que as informações acima transcritas constituem a expressão da verdade e que possuímos os documentos comprobatórios da presente DECORE. (CRC, Anexo I, Resolução nº 1.364/2011)

Como analisado anteriormente, a responsabilidade pela emissão e assinatura da Decore são exclusivamente do Contador ou Técnico em Contabilidade, que deverão ter o controle da documentação emitida, acompanhada pelos documentos comprobatórios no rol mencionado no Anexo II da referida Resolução (art. 3º).

Art. 3º. A DECORE deverá estar fundamentada somente nos registros do Livro Diário ou em documentos autênticos, definidos no Anexo II desta Resolução. *(alterado pela Resolução CFC n.º 1.403/12, aprovada em 27 de julho de 2012)*

Os documentos mais utilizados na fundamentação da emissão da Decore são: a escrituração no livro diário, a cópia da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, escrituração no livro caixa, a cópia do DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física, Contrato de Prestação de Serviço e Locação e o comprovante do rendimento bancário.

Para efeito de fiscalização, toda a documentação deve ser encaminhada ao Conselho Regional de Contabilidade quando o profissional atingir 50 (cinquenta) Decores, como determina o art. 4º da Resolução.

Art. 4º A emissão da DECORE fica limitada a 50 (cinquenta) declarações, atendendo ao período prescricional para fins de fiscalização.

§ 1º O Conselho Regional de Contabilidade poderá realizar verificações referentes à documentação legal que serviu de lastro para a emissão da DECORE, inclusive daquelas canceladas, independentemente do limite estabelecido no caput deste artigo.

§ 2º As emissões subsequentes ficarão condicionadas à apresentação da documentação legal que serviu de lastro para a emissão da DECORE anterior, inclusive daquelas canceladas, a critério da Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade autorizador da emissão.

§ 3º A prestação de contas da DECORE poderá ser efetuada eletronicamente, cabendo ao Setor de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade fazer as verificações cabíveis quanto à sua correta aplicação.

§ 4º A documentação legal que serviu de lastro para a emissão da DECORE ficará sob a responsabilidade do profissional da Contabilidade que a emitiu, pelo prazo de 5 (cinco) anos, para fins de fiscalização por parte do Conselho Regional de Contabilidade.

Analisando o parágrafo primeiro, a partir de uma interpretação estritamente gramatical, podemos apontar uma possível imperícia do legislador, ao determinar que “O Conselho Regional de Contabilidade poderá realizar verificações referentes à documentação legal”, em razão da palavra “poderá” indicar uma faculdade, e não uma obrigação.

Logicamente, por uma questão de analogia às demais Resoluções que versam sobre a fiscalização do profissional contábil, pode-se perceber que não se trata de uma faculdade, mas sim de um dever dos Conselhos Regionais de Contabilidade que devem atuar de acordo com a programação nacional emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, sendo necessária a mudança do vocábulo apenas para adequar a sua interpretação.

Continuando a análise do referido artigo, é importante frisar que o Contador deve guardar toda a documentação comprobatória não só à título de comprovação da renda do beneficiário da Decore, mas, principalmente, para se resguardar em futuras situações que possam vir a ocorrer no prazo de 05 (cinco) anos, a contar da emissão do documento.

Em que pese tenha o CFC previsto a modalidade de fiscalização eletrônica, esta acontece a partir da informação do profissional ao CRC competente, noticiando ter atingido a quantidade máxima de Decores, a partir desse momento, encaminha os documentos à Delegacia mais próxima, que encaminhará à Câmara de Fiscalização do CRC a que pertence.

Como era de se esperar, a Resolução que trata das peculiaridades da Decore também tangenciou a aplicação das penalidades previstas na legislação pertinente. Contudo, não é atribuída nessa resolução nenhuma sanção específica, indicando a penalidade cabível, o que pode gerar insegurança jurídica no julgamento dos processos administrativos, em razão das diferentes possibilidades cabíveis.

É importante lembrar que, apesar de não existir expressamente a previsão legal na Resolução, a Decore Eletrônica não poderá ser emitida antes da apresentação dos documentos que respaldem a sua emissão, ao passo que não existe o cancelamento do documento, portanto as Decores, mesmo quando canceladas, devem ser apresentadas na prestação de contas.

Mesmo com a ampla possibilidade da documentação para se comprovar a renda e fundamentar a Decore, nos anos de 2009, 2010, 2011, e 2012 (informação obtida até o mês de agosto), a principal infração cometida pelos Contadores foi a emissão de Decore sem base em documentação hábil e legal, que corresponde respectivamente a 19,03%, 24,67%, 22,20% e 21,88% (informação obtida através da análise da divulgação dos dados de fiscalização do CRC/BA) das infrações registradas pelo Conselho Regional da Bahia.

Os dados supracitados apontam que as intervenções e políticas educacionais dos Conselhos Regionais de Contabilidade não estão atingindo a eficácia esperada, pois, o crescente número de infrações pode estar apontando a necessidade de reformular a forma com que se emite e se fiscaliza a percepção de rendimentos.

De certo, o único instrumento formalizado através da assinatura de um Contador capaz de comprovar os rendimentos é a Decore, contudo, existem outras formas de se

comprovar a aquisição de renda, a exemplo de Contratos de Prestação de Serviço, Contracheques e a própria Declaração de Imposto de Renda.

Mais adiante serão analisadas como se dá a prestação desse serviço no município de Vitória da Conquista, onde a prestação de contas da Decore é recepcionada pela Delegacia do Conselho Regional de Contabilidade e enviada ao CRC da Bahia, que faz a análise da documentação, respeitando-se os procedimentos administrativos adotados pelo órgão de classe.

2.4 METODOLOGIA

Como cedição, a metodologia consiste na utilização de um procedimento científico, estabelecendo-se o caminho, os instrumentos e os sistemas utilizados para se chegar à resolução, ou não, do problema proposto.

No caso vertente, a metodologia utilizada foi dividida em três etapas: a primeira, uma pesquisa bibliográfica e documental, com a finalidade de embasar o Referencial Teórico (marco conceitual, marco teórico e estado da arte); a segunda, uma pesquisa de campo, utilizando-se um questionário fechado perante os Contadores (Bacharéis e Técnicos em Contabilidade) que possuem seus escritórios localizados na Cidade de Vitória da Conquista, cuja finalidade foi analisar a conduta ética na emissão de Decores; e por fim uma pesquisa documental, que se subdivide em duas etapas:

- a) a primeira, desenvolvida a partir da análise das informações da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina do Conselho Regional de Contabilidade da Bahia, onde foram analisadas as dez infrações mais frequentes cometidas pelos Contadores, nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 (até o mês de agosto); e
- b) a segunda, perante as Resoluções dispostas no site eletrônico do Conselho Federal de Contabilidade, que versam sobre as penalidades, ética, Câmara de Fiscalização e Decores, que se encontram em vigência ou não atualmente, dispostas em ordem cronológica (Apêndice B).

Foi utilizada como método a abordagem quali-quantitativa, por essa técnica demonstrar ser a mais adequada para se obter e interpretar as informações pertinentes à pesquisa, pois esta abordagem promove uma postura crítica acerca do objeto que está sendo estudado, de modo interativo, ao confrontar as informações quantificadas pelos resultados do questionário fechado, para com a conjuntura da situação a ser analisada. A adoção dessa abordagem demonstrou ser adequada, principalmente porque a pesquisa envolve questões sociais exigindo do pesquisador um posicionamento crítico acerca dos fatos e dados analisados.

Após a coleta dos dados, as informações foram tabuladas, através de gráficos e tabelas utilizando o *software Microsoft Excel 2013*, onde se buscou interpretar as respostas a partir do cruzamento das informações das questões a partir de uma análise crítica, utilizando-se os conceitos que foram discutidos no Referencial Teórico.

2.4.1 Resultados da Pesquisa de Campo

O problema central da pesquisa foi respondido a partir da interpretação dos dados coletados no questionário fechado aplicado, que visou analisar a atuação dos Contadores na emissão da Decore, no que diz respeito à sua conduta e a preocupação para com as hipóteses de responsabilização, com a finalidade de apontar um possível desvirtuamento da finalidade e confiabilidade desse documento contábil.

O Universo da pesquisa realizada compreendeu os Contadores que possuem Escritórios de Contabilidade localizados na Cidade de Vitória da Conquista, a partir das informações do site “102conquista”, em razão do Conselho Regional de Contabilidade não dispor de informações atualizadas.

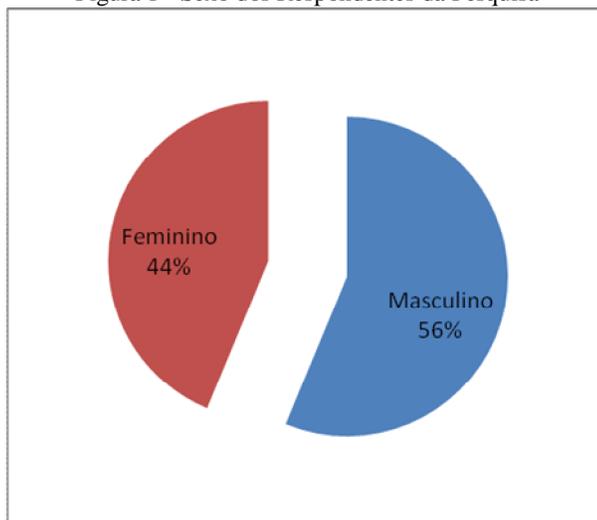
De acordo com essa lista de profissionais, atualmente o total de Contadores (Bacharéis e Técnicos) com escritório perfazem 175, ao passo que a amostra compreendeu 100 profissionais, o equivalente à aproximadamente 57% (cinquenta e sete por cento), sendo, portanto, uma quantidade capaz de representar a classe contábil da cidade, tendo em vista que o Conselho Regional de Contabilidade não possui um controle atualizado dos profissionais cadastrados.

Nessa senda, foram aplicados 100 (cem) questionários, a sua grande maioria aplicada no Centro da Cidade, por concentrar numa mesma localidade um número mais expressivo de profissionais, dos quais 64 (sessenta e quatro) questionários foram respondidos e 05 (cinco) questionários foram tidos como rasurados, em virtude de dupla marcação de respostas e pela existência de questões em branco, o que poderia alterar o resultado da pesquisa.

O instrumento de coleta de dados utilizado foi respondido no próprio escritório dos Contadores (Bacharéis e Técnicos em Contabilidade), sendo composto por 18 (dezoito) questões, cuja finalidade consistiu em analisar a conduta ética dos Contadores na emissão de Decores, sendo que as questões de 06 (seis) à 12 (doze) eram exclusivamente direcionadas aos profissionais que prestam esse tipo de serviço.

Dos 64 (sessenta e quatro) respondentes da pesquisa, 44% (quarenta e quatro por cento) eram do sexo feminino e 56% (cinquenta e seis por cento) eram do sexo masculino, situação esta que não destoia do restante do país, pois, em nenhum Estado brasileiro o quantitativo de profissionais da contabilidade do sexo feminino supera os do sexo masculino, sendo que, “os estados nos quais essas quantidades mais se aproximam são: Amazonas e Pará (CFC, 2009, p. 12).

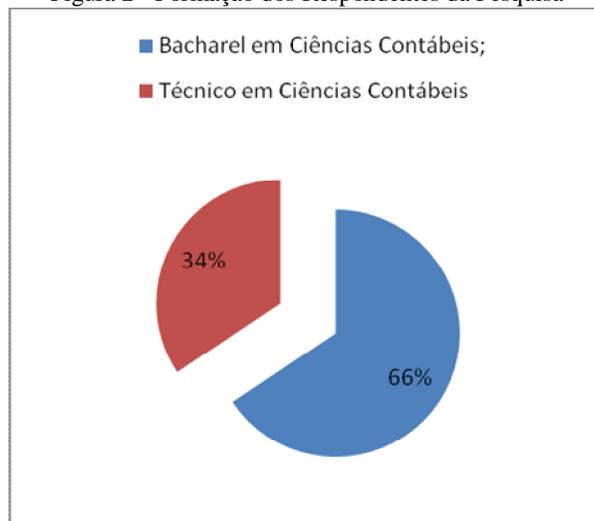
Figura 1 - Sexo dos Respondentes da Pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2013)

No que diz respeito à formação dos respondentes da pesquisa, 34% (trinta e quatro por cento) dos entrevistados são Técnicos em Contabilidade, ao passo que 66% (sessenta e seis por cento) são Bacharéis em Ciências Contábeis. Esse quantitativo isolado separadamente aparenta não possuir relevância científica, contudo, ao se analisar juntamente com outras informações é capaz de demonstrar algumas diferenciações no comportamento ético, como será demonstrado posteriormente.

Figura 2 - Formação dos Respondentes da Pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2013)

A maioria dos entrevistados possui mais do que 05 (cinco) anos de atividade profissional, o que indica, que os profissionais entrevistados possuem grande experiência no

mercado de trabalho, o que dá certa qualidade às informações obtidas nas demais questões, principalmente as que visam analisar a qualidade da atuação da Câmara de Fiscalização, a visão da Decore pela sociedade e/ou classe contábil, e principalmente, na questão que abordou a responsabilidade administrativa, civil e criminal.

Figura 3 – Tempo de Atividade Profissional:



Fonte: Elaboração própria (2013)

Dos 64 (sessenta e quatro) entrevistados, 09% (nove por cento) afirmaram não acompanhar as Resoluções do CFC e do CRC, o que demonstra ser uma falta de zelo para com a profissão, pois, como é sabido, a ninguém é dada a alegação do desconhecimento da lei, principalmente no âmbito profissional.

Frisa-se por oportuno, que todos os 6 (seis) respondentes da pesquisa que afirmaram não acompanhar as Resoluções do CFC e do CRC, possuem mais de 05 (cinco) anos de formado, o que indica que ao passar do tempo os profissionais por algum motivo que não foi objeto do presente estudo deixaram de se atualizar.

Figura 4 – Acompanhamento das Resoluções do CFC/CRC:

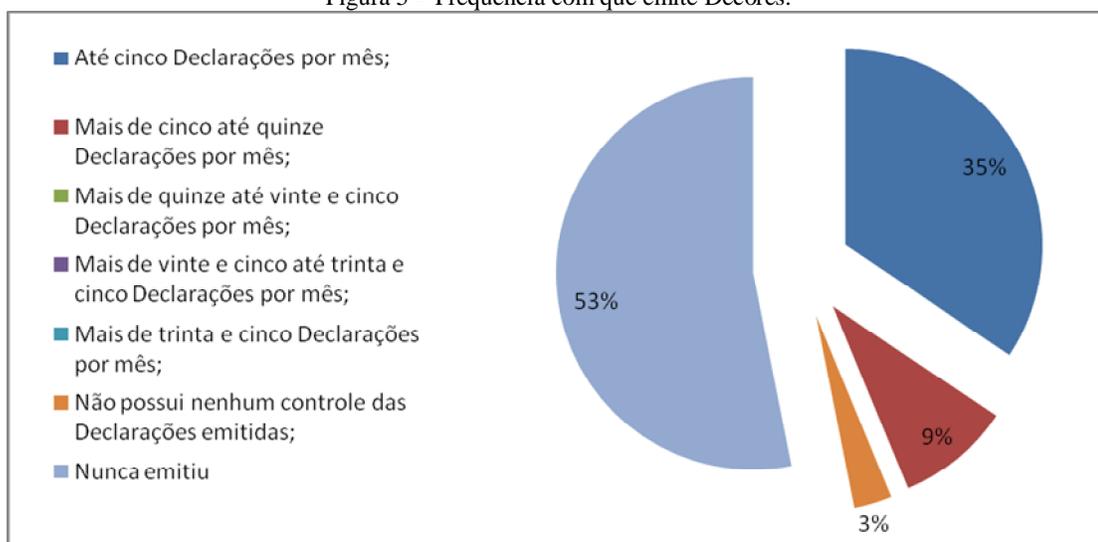


Fonte: Elaboração própria (2013)

Dentre a totalidade dos respondentes da pesquisa, 46% (quarenta e seis por cento) emitem Decores (soma dos que emitem até cinco declarações por mês, dos que emitem mais de cinco até quinze declarações por mês, e dos que não possuem nenhum controle das Declarações emitidas). É importante frisar que dois profissionais alegaram não possuir nenhum controle das Declarações que emitem, o que pode indicar uma infração, que representa o segundo maior motivo de processos administrativos, de acordo com informações da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 (Tabelas 07, 08, 09 e 10, respectivamente).

É imperioso salientar, que a partir desse momento, apenas continuaram a resolução do questionário os profissionais que emitem Decore, pois, buscou-se aqueles que detém algum conhecimento sobre esse tipo de serviço, além do fato de que, podem demonstrar resultados com mais qualidade, em razão do objetivo principal da pesquisa.

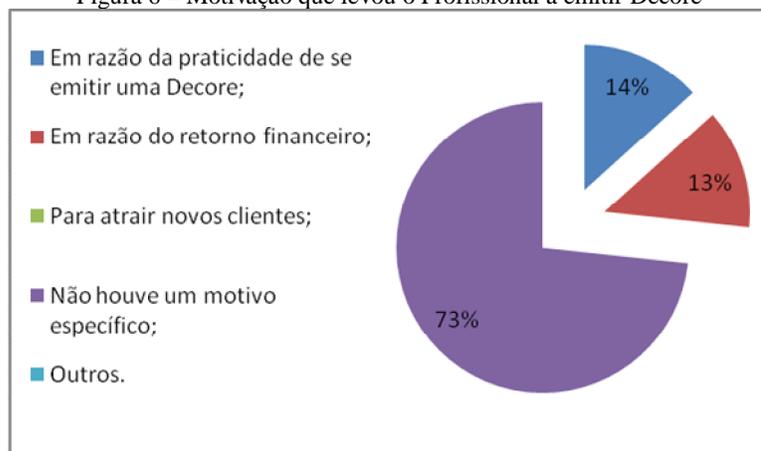
Figura 5 – Frequência com que emite Decores:



Fonte: Elaboração própria (2013)

Apesar da emissão de Decores aparentar ser um procedimento simples, de fácil elaboração e que proporcionam um rápido retorno financeiro, no que comparado a outros serviços desempenhados pelo profissional da Contabilidade, a grande maioria 73% (setenta e três por cento) dos respondentes afirmou não possuir um motivo específico que o influenciou em prestar esse tipo de serviço. Salienta-se que, dentre os técnicos de Contabilidade o quantitativo de profissionais que emitem a Decore em razão do rápido retorno financeiro e da praticidade foi mais expressivo do que o de Bacharéis em Ciências Contábeis.

Figura 6 – Motivação que levou o Profissional a emitir Decore

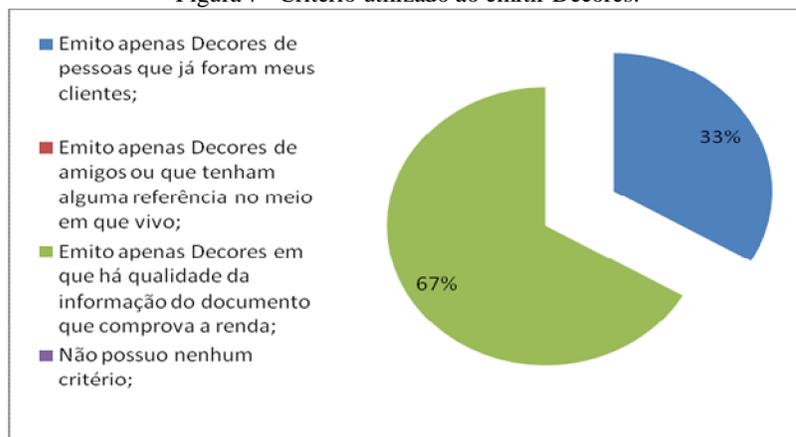


Fonte: Elaboração própria (2013)

No que diz respeito ao critério utilizado ao se emitir a Decore, 67% (sessenta e sete por cento) afirmaram emitir Decores apenas quando há qualidade da informação do documento que comprova a renda e 37% (trinta e sete por cento) emitem Decores apenas para pessoas que já foram clientes. Nesse aspecto é interessante notar que as alternativas “emito Decores de amigos ou que tenham referência no meio em que vivo” e “não possuo nenhum critério” não foi marcada por nenhum respondente da pesquisa, o que indica preocupação na prestação desse serviço, tendo em vista que os critérios pessoais e subjetivos não influenciam na escolha dos respondentes da pesquisa.

Contudo, por se tratar de uma pesquisa que envolve um assunto polêmico no âmbito contábil, e por fazer perguntas de cunho ético, é possível que os respondentes tenham se sentidos coagidos a marcarem uma resposta que esteja mais direcionada à conduta ideal e não à conduta real dos respondentes no dia-a-dia do profissional.

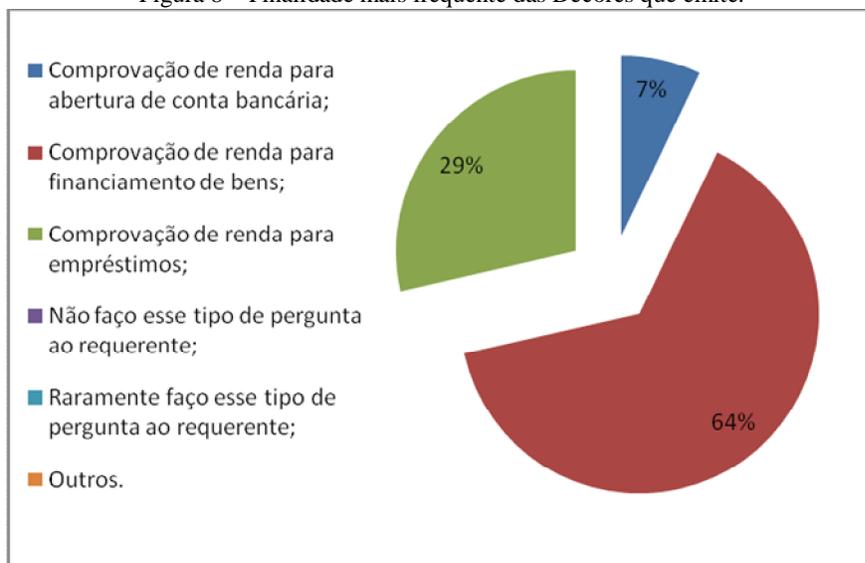
Figura 7– Critério utilizado ao emitir Decores:



Fonte: Elaboração própria (2013)

Como discutido anteriormente, a Decore tem grande influência para as instituições financeiras, conseqüentemente, a finalidade mais freqüente está relacionada à comprovação de renda para o financiamento de bens 67% (sessenta e sete por cento), seguida da comprovação de renda para empréstimos 29% (vinte e nove por cento) e pela comprovação para abertura de contas bancárias 7% (sete por cento).

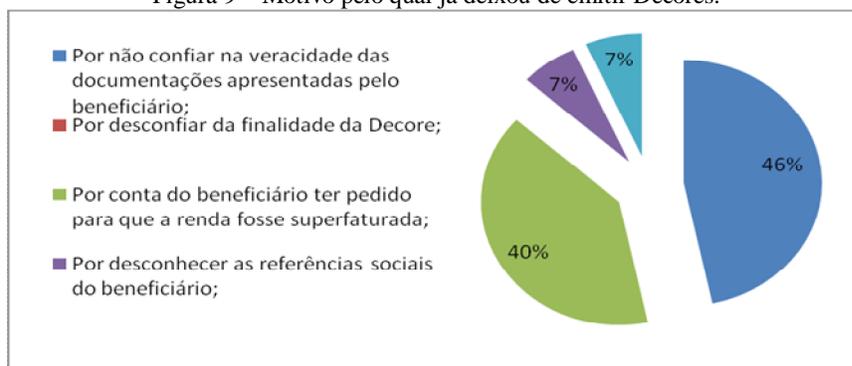
Figura 8 – Finalidade mais freqüente das Decores que emite:



Fonte: Elaboração própria (2013)

Todos os respondentes da pesquisa alegaram já terem se negado à emitir Decore, o principal motivo, diz respeito à não confiabilidade na veracidade das documentações e por conta do beneficiário ter pedido para que a renda fosse superfaturada, o que pode estar relacionado com a conduta discutida anteriormente, podendo o beneficiário responder pelos crimes dispostos nos artigos 171 e 299 do Código Penal, ou ainda o Art. 1º da Lei nº 8.137/90 que dispõe sobre os Crimes Contra a Ordem Tributária.

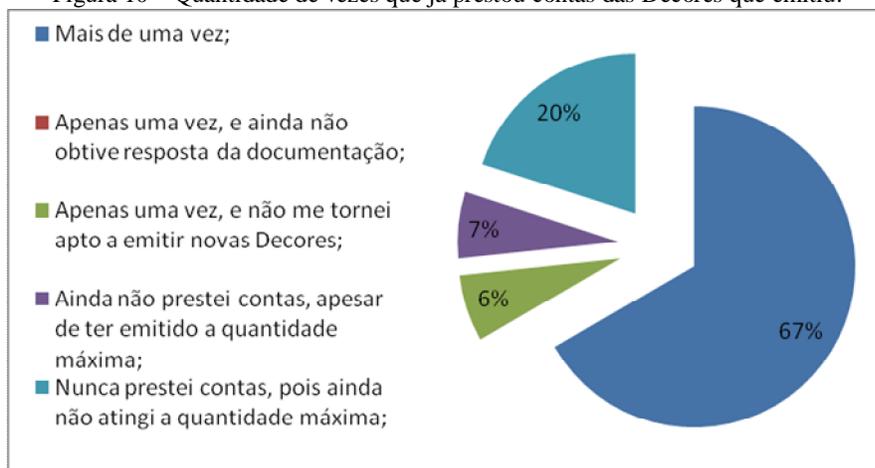
Figura 9 – Motivo pelo qual já deixou de emitir Decores:



Fonte: Elaboração própria (2013)

Visando analisar a qualidade do julgamento da análise da atuação da Câmara de Fiscalização, no que diz respeito a prestação de contas da Decore, foi questionado aos respondentes da pesquisa a quantidade de vezes que já prestou contas das Decores que emitiu, no qual a totalidade dos que já recorreram à esse Departamento do CRC/BA perfaz 73% (setenta e três por cento) dos entrevistados.

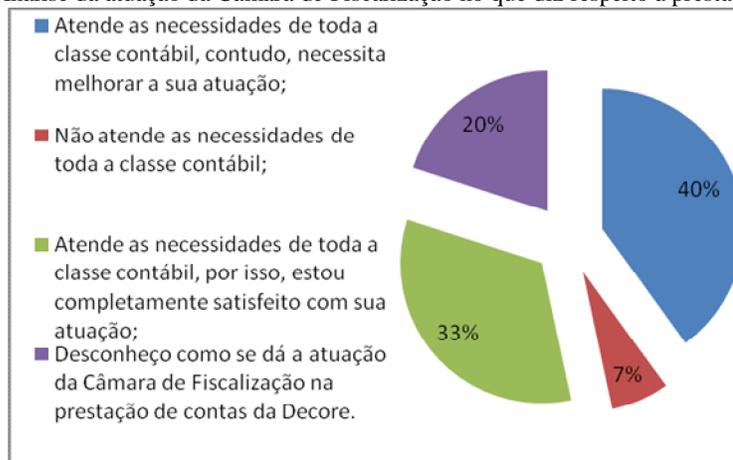
Figura 10 – Quantidade de vezes que já prestou contas das Decores que emitiu:



Fonte: Elaboração própria (2013)

No que diz respeito a esse julgamento, apenas 33% (trinta e três por cento) demonstrou estar satisfeito com a atuação da Câmara de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade. Sendo alarmante a idéia de que 20% (vinte por cento) alega desconhecer a atuação desse departamento, pois, o seu funcionamento é de grande relevância para a classe contábil, pois, a partir da sua atuação são julgados os processos administrativos daqueles que exercem a profissão sem zelo, ao cometer alguma infração ética.

Figura 11 – Análise da atuação da Câmara de Fiscalização no que diz respeito à prestação da Decore:



Fonte: Elaboração própria (2013)

O dado acima apontado é capaz ainda de evidenciar que o percentual dos respondentes da pesquisa que não costumam acompanhar as Resoluções do CFC/CRC, anteriormente avaliado em 09% (nove por cento) pode ser ainda maior. Além disso, todos os respondentes deste quesito emitem Decore, sendo a sua obrigação conhecer a tramitação dos processos autuados na Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina, pois a prestação de contas da Decore é um deles.

A partir desse momento, os resultados foram analisados evidenciando a totalidade dos respondentes da pesquisa, fazendo a devida divisão entre os que emitem e os que não emitem Decores, com a finalidade de apurar dois pontos de vistas diferenciados.

Tabela 01 – Perspectiva da Decore na classe contábil e/ou sociedade:

Em sua opinião a Decore hoje é mal vista pela classe contábil e/ou pela sociedade?	TOTAL DOS RESPONDENTES	RESPONDENTES QUE EMITEM DECORE	RESPONDENTES QUE NÃO EMITEM DECORE
Sim	41%	33%	47%
Não	59%	67%	53%

Fonte: Elaboração própria (2013)

Na tabela acima descrita, tanto do ponto de vista geral dos respondentes da pesquisa, quanto dos que emitem e não emitem Decore, esse documento contábil não é tido como mal visto pela classe contábil e/ou pela sociedade, entretanto, isso não quer dizer que o documento não tem a sua moral abalada, pois, se 33% (trinta e três por cento) dos profissionais que optaram por prestar esse tipo de serviço, consideram o documento como mal visto pela sociedade. Dessa forma, apesar de não haver a maioria representativa, o percentual encontrado é considerado alto, para um documento de tamanha importância na sociedade.

De acordo com os que julgaram que a Decore é mal vista pela sociedade e/ou pela classe contábil, todos os que prestam esse serviço alegaram que o motivo se dá em razão da maioria dos beneficiários quererem comprovar uma renda que na verdade não possui.

Tabela 02– Motivo pelo qual a Decore é mal vista pela classe contábil e/ou sociedade:

Qual o principal motivo da Decore ser mal vista pela classe contábil e/ou pela sociedade?	TOTAL	RESPONDENTES QUE EMITEM DECORE	RESPONDENTES QUE NÃO EMITEM DECORE
Porque muitos profissionais cobram pouco por esse serviço;	0%	0%	0%

Porque a maioria dos beneficiários quer comprovar uma renda que na verdade não possui;	85%	100%	75%
Porque o Conselho Federal e Regional de Contabilidade não atuam como deveriam na fiscalização dos Profissionais que emitem Decore;	15%	0%	25%
Porque a comprovação da renda deveria se dá por outro mecanismo, a exemplo do Imposto de Renda;	0%	0%	0%

Fonte: Elaboração própria (2013)

No que diz respeito ao nível de conhecimento sobre a responsabilidade administrativa, cível e criminal, a maioria dos respondentes da pesquisa, ao serem indagados sobre qual conduta poderia ser realizada por um solicitante (instituições financeiras, imobiliárias, concessionárias, financeiras etc.) de uma Decore que foi emitida com base em informações que não condizem com a verdade, afirmou que somente caberia a Denúncia perante o CRC.

Assim, a maioria dos respondentes, não se atentou que a conduta descrita configura-se crime, previsto nos artigos 171 e 299 do Código Penal, bem como a possibilidade de responsabilidade civil, em razão de eventuais prejuízos.

Tabela 03 – Quantitativo de profissionais que acertaram e erraram a questão sobre a responsabilidade:

PROFISSIONAIS	TOTAL	RESPONDENTES QUE EMITEM DECORE	RESPONDENTES QUE NÃO EMITEM DECORE
Profissionais que erraram	56%	47%	65%
Profissionais que acertaram	44%	53%	35%

Fonte: Elaboração própria (2013)

A maioria dos respondentes da pesquisa, responderam que não conhecem Contadores que já emitiram Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação, o que em parte, nega a hipótese do presente, pois, partiu-se da idéia de que a maioria dos Contadores conhece profissionais que emitem Decore sem a comprovação.

Tabela 04– Profissionais que conhecem Contadores que já emitiram Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação:

O Sr.(a) conhece algum profissional que emite ou já emitiu Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação?	TOTAL	RESPONDENTES QUE EMITEM DECORE	RESPONDENTES QUE NÃO EMITEM DECORE
Sim	41%	47%	41%
Não	59%	53%	59%

Fonte: Elaboração própria (2013)

Todavia, a parte mais preocupante, da hipótese foi confirmada, pois, dentre os que afirmaram terem conhecido algum profissional que emite ou já emitiu Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação, quase a totalidade nunca ofereceu denúncia ao Conselho Regional de Contabilidade, o que prejudica a atuação da Câmara de Fiscalização, tendo em vista que uma de suas ferramentas é a denúncia.

Tabela 05 – Profissionais que já fizeram denúncia sobre Contadores que já emitiram Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação:

Já fez alguma denúncia do tipo de conduta descrita na questão anterior ao Conselho Regional de Contabilidade contra algum colega?	TOTAL	RESPONDENTES QUE EMITEM DECORE	RESPONDENTES QUE NÃO EMITEM DECORE
Sim	3%	7%	0%
Não	97%	93%	100%

Fonte: Elaboração própria (2013)

Mais uma vez, os respondentes da pesquisa demonstraram estarem insatisfeitos com a atuação (de modo geral) da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina, contudo restou-se demonstrado que, esses profissionais não contribuem com uma das funções elencadas no Código de Ética do Contador, que consiste na colaboração com a fiscalização. Além disso, 31% (trinta e um por cento) dos entrevistados afirmaram desconhecer a atuação da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina.

Tabela 06 – Opinião dos profissionais acerca da atuação da Câmara de Fiscalização:

A atuação da Câmara de Fiscalização do CRC, de modo geral:	TOTAL	RESPONDENTES QUE EMITEM DECORE	RESPONDENTES QUE NÃO EMITEM DECORE
Atende às necessidades de toda a classe contábil, por isso, estou completamente satisfeito com sua atuação;	22%	47%	0%
Atende às necessidades de toda a classe contábil, contudo, necessita melhorar a sua atuação;	25%	20%	29%
Não atende às necessidades de toda a classe contábil;	22%	7%	35%
Desconheço como se dá a atuação da Câmara de Fiscalização.	31%	27%	35%

Fonte: Elaboração própria (2013)

2.4.2 Resultados da Pesquisa Documental

Nesse momento da pesquisa, com o escopo em avaliar a gravidade e a falta de zelo dos profissionais lotados no Conselho Regional de Contabilidade da Bahia, foram analisados os processos administrativos, no que diz respeito às principais infrações cometidas nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.

Os dados foram fornecidos através de correio eletrônico pelo Delegado do Conselho Regional de Contabilidade de Vitória da Conquista, e foram tabuladas as dez infrações mais frequentes dentre todas as que foram autuadas na Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina do CRC que funciona no município de Salvador.

Tabela 07 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2009:

Ordem	Descrição da infração	Quantidade de Processos em 2009	Representativo dos Processos em 2009
1º	Contabilista que firma Decore sem base em documentação hábil e legal	154	19%
2º	Contabilista que não mantém arquivada a 2ª via da Decore	103	13%
3º	Contabilista que deixa de elaborar a escrituração contábil de seus clientes	79	10%
4º	Contabilista que deixa de apresentar prova de contratação de serviços profissionais	76	9%
5º	Contabilista que explora atividade contábil sem realizar registro cadastral de Escritório Individual	75	9%
6º	Empresa que se recusa a fornecer provas de que os profissionais encarregados de parte técnica são contabilistas habilitados perante o CRC ou que se nega a regularizar a situação dos mesmos.	67	8%
7º	Contabilista inadimplente com as anuidades	34	4%
8º	Contabilista que deixa de cumprir serviços profissionais de contabilidade para os quais foi contratado e/ou demonstra falta de zelo no desempenho das suas funções profissionais.	26	3%
9º	Contabilista que responde pela parte técnica e mantém sociedade contábil sob forma não autorizada, funcionando sem o devido registro cadastral no CRC/BA.	21	3%
10º	Contabilista que não comprova quitação das anuidades do Escritório Individual junto ao Regional.	20	2%
11º	Outras	154	19%

Valor Total 809 100%

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pelo CRC/BA (2013)

No ano de 2009, foram registradas 809 (oitocentas e nove) infrações, das quais 32% (trinta e dois por cento) estavam relacionadas à Decore, quer seja pelo profissional firma Decore sem base em documentação hábil e legal ou por profissional que não mantém arquivada a segunda via da Decore, isso demonstra que a emissão de Decores representa uma afronta aos profissionais que exercem a sua profissão com zelo, pois, a sociedade acaba por fazer um prejulgamento, podendo até inclusive generalizar esse tipo de comportamento.

Tabela 08 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2010:

Ordem	Descrição da infração	Quantidade de Processos em 2010	Representativo dos Processos em 2010
1º	Contabilista que firma Decore sem base em documentação hábil e legal	154	25%
2º	Contabilista que não mantém arquivada a 2ª via da Decore	108	17%
3º	Contabilista que deixa de apresentar prova de contratação de serviços profissionais	52	8%
4º	Contabilista que explora atividade contábil sem realizar registro cadastral de Escritório Individual	39	6%
5º	Contabilista que deixa de apresentar prova de contratação de serviços profissionais	38	6%
6º	Contabilista que responde pela parte técnica e mantém sociedade contábil sob forma não autorizada, funcionando sem o devido registro cadastral no CRC/BA.	37	6%
7º	Sociedade Contábil sem cadastro no CRC/BA composta por Contabilista legalmente habilitado.	26	4%
8º	Contabilista que deixa de cumprir serviços profissionais de contabilidade para os quais foi contratado e/ou demonstra falta de zelo no desempenho das suas funções profissionais.	17	3%
9º	Demonstrações contábeis elaboradas sem respaldo em documentação hábil e idônea.	14	2%
10º	Órgãos da administração pública indireta e fundacional mantendo funcionário leigo e/ou sem registro executando serviços contábeis	9	1%
11º	Outras	130	21%
	Valor Total	624	100%

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pelo CRC/BA (2013)

No ano de 2010, foram registradas 624 (seiscentos e vinte e quatro) infrações, das quais 42% (quarenta e dois por cento) estavam relacionadas à Decore, representando um aumento de 10% (dez por cento) no que comparado ao ano anterior. Ao que tudo indica, a atuação da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina foi insuficiente, talvez, em virtude da substituição de seus responsáveis.

Tabela 09 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2011:

Ordem	Descrição da infração	Quantidade de Processos em 2011	Representativo dos Processos em 2011
1º	Contabilista que firma Decore sem base em documentação hábil e legal	121	22%
2º	Contabilista que não mantém arquivada a 2ª via da Decore	81	15%
3º	Contabilista que deixa de elaborar a escrituração contábil de seus clientes	45	8%
4º	Profissional da Contabilidade que responde pela parte técnica e mantém sociedade contábil sob forma não autorizada, funcionando sem o devido registro cadastral no CRCBA	44	8%
5º	Profissional da Contabilidade que deixa de apresentar prova de contratação de serviços profissionais	42	8%
6º	Contabilista que explora atividade contábil sem realizar registro cadastral de Escritório Individual	26	5%
7º	Sociedade Contábil sem cadastro no CRCBA composta por contabilista legalmente habilitado	25	5%
8º	Exercício de atividades privativas de contabilistas, sem possuir a devida formação profissional (leigo), ao participar como sócio de organização contábil	20	4%
9º	Entidades não contábil que se recusa a fornecer provas de que os profissionais encarregados pela execução de atividades privativas de Profissional da Contabilidade são habilitados perante o CRC ou que se nega a regularizar a situação desses profissionais.	19	3%
10º	Profissional da Contabilidade que assume a responsabilidade técnica de sociedade contábil, sem registro cadastral no CRC, por facilitar o exercício da profissão contábil aos não habilitados (leigos) e manter organização contábil sob forma não autorizada.	18	3%
11º	Outras	104	19%

Valor Total 545 100%

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pelo CRC/BA (2013)

Em 2011 foram registradas 545 (quinhentos e quarenta e cinco) infrações, das quais 37% (trinta e sete por cento) estavam relacionadas à Decore, representando uma diminuição de 5% (cinco por cento) no que comparado ao ano anterior, todavia, esse representativo, também merece destaque, pois, supera em muito a quantidade de processos autuados referentes à outras infrações.

Tabela 10 – Processos Administrativos do Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2012 (até o mês de agosto):

Ordem	Descrição da infração	Quantidade de Processos em 2012	Representativo dos Processos em 2012
1º	Profissional da Contabilidade que firma Decore sem base em documentação hábil e legal	72	22%
2º	Profissional da Contabilidade que deixa de apresentar prova de contratação de serviços profissionais	38	12%
3º	Deixar de elaborar escrituração contábil e/ou livros de contabilidade obrigatórios.	33	10%
4º	Profissional de Contabilidade que descumpre prazo estabelecido por determinação expressa do CRC.	29	9%
5º	Sociedade sem registro cadastral composta por Profissional de Contabilidade legalmente habilitado. PROFISSIONAL.	24	7%
6º	Profissional da Contabilidade que não mantém arquivada a documentação legal que serviu de lastro para emissão da DECORE	22	7%
7º	Profissional da Contabilidade que explora atividade contábil sem realizar registro cadastral de Escritório Individual	10	3%
8º	Sociedade Contábil sem cadastro no CRCBA composta por contabilista legalmente habilitado	12	4%
9º	Profissional da Contabilidade que deixa de cumprir serviços profissionais de contabilidade para os quais foi contratado e/ou demonstra falta de zelo no desempenho de suas funções profissionais	7	2%
10º	Diplomado sem registro no CRCBA	7	2%
11º	Outras	75	23%
	Valor Total	329	100%

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pelo CRC/BA (2013)

No ano passado, até o mês de agosto, foram registradas 329 (trezentas e vinte e nove) infrações até o mês de agosto, das quais 34% (trinta e quatro por cento) estavam relacionadas à Decore. Nessa senda, podemos perceber que ao final de três anos de atuação não houve o registro de nenhuma diminuição do quantitativo desses processos, sendo necessária uma atuação diretamente relacionada a esse tipo de serviço, pois, caso contrário, o documento passará a ficar desacreditado (se é que isso já não está acontecendo), em virtude da má prestação desse tipo de serviço, que parte dos próprios Contadores.

Isso porque, cabe aos profissionais emitir as Declarações Comprobatórias de Percepção de Rendimentos somente nos casos em que houver documentação comprobatória. Assim, além de cumprir com os preceitos legais do Código de Ética, os Contadores estarão se resguardando de eventuais complicações em todas as esferas que versam sobre responsabilidade, que foram discutidas anteriormente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho possibilitou analisar como se dá a atuação e quais os critérios utilizados pelos Contadores de Vitória da Conquista na Emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos, no que diz respeito à conduta ética e as consequências da prestação desse serviço na esfera administrativa, cível e criminal.

Para tanto, foram discutidas a origem da ética, e sua importância na sociedade em que vivemos, principalmente no que diz respeito à conduta dos profissionais no mundo contemporâneo, além disso, foram discutidas as principais acepções relacionadas à responsabilização dos profissionais, quer seja na esfera administrativa, cível ou criminal na emissão de um importante documento contábil que é a Decore.

Esse documento é de grande relevância, pois, gera consequências econômicas, principalmente no que cerne às instituições financeiras, merecendo que seja emitido com o emprego do zelo e da responsabilidade, tanto por parte do profissional quando de seu beneficiário.

A partir da análise das informações obtidas a partir da tabulação dos dados provenientes do questionário que fora aplicado, podemos notar que a Decore representa um quesito problemático na sociedade, pois, apesar de não representar a maioria, quantitativamente, um número significativo de profissionais (41% - quarenta e um por cento) julgou que o documento é mal visto pela sociedade e/ou pela classe contábil.

Outro dado alarmante proveniente da interpretação dos dados apontou que 97% (noventa e sete por cento) dos respondentes da pesquisa apesar de conhecerem profissionais que já emitiram Decores com comprovação duvidosa ou sem a documentação exigida em lei, nunca ofereceu denúncia.

Esse dado demonstrou que, o oferecimento de denúncias não faz parte da cultura dos entrevistados, o que prejudica a qualidade da atuação da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina, pois este é um dos procedimentos que tem o condão de instaurar processos administrativos de investigação.

Dessa forma, a simples afirmação de a Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina não atende às exigências da classe contábil não é suficiente para provocar mudanças na classe contábil, sendo necessária a contribuição de todos os envolvidos para que essa situação mude com o passar dos anos.

De certo, a pesquisa demonstrou algumas limitações, pois, a amostra escolhida partiu de um cadastro não oficial, através do site de lista telefônica “102conquista”. Tal fato, apesar de não ter comprometido a metodologia, se deu ao fato de que o próprio Conselho Regional de Contabilidade não possui uma lista atualizada dos profissionais lotados nas subseções, o que não possui justificativa, tendo em vista que o Conselho Federal de Contabilidade a cada três anos promove o recadastramento de todos os profissionais, cabendo a esta entidade o repasse para os demais Conselhos Regionais do país.

Além disso, a Delegacia do Conselho Regional de Vitória da Conquista, responsável por receber os processos administrativos e encaminhar para o Conselho Regional em Salvador, ficou fechada por aproximadamente 30 (trinta) dias, no momento em que foram programadas as visitas à instituição, em razão das férias do único funcionário que trabalha no órgão. Tal fato impossibilitou que a pesquisa tangenciasse outras perspectivas, como por exemplo, apurar os Processos Administrativos que foram encaminhados pela Delegacia de Vitória da Conquista, o que contribuiria significativamente para o trabalho.

Diante de todo o exposto, podemos considerar que é necessário um incentivo por parte do CFC, através de uma política educacional, por ser a instituição mais bem estruturada, no que comparada aos Conselhos Regionais, assim, deve ser capaz de estimular as demais regiões no sentido de incitar o instituto da denúncia, conscientizando os profissionais a atuarem como colaboradores das atividades de fiscalização, como forma de se garantir a ética na profissão, para que os profissionais possam ter o reconhecimento que merecem ao tratar do patrimônio das entidades.

É certo que, a partir da análise das Resoluções expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, pode-se notar certa preocupação no sentido de integrar os profissionais, para facilitar as atividades de fiscalização, bem como promover a adequação dos Contadores (Técnicos e Bacharéis em Contabilidade) às novas exigências legais, contudo, essas intervenções não demonstraram ser suficientes, pois, nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, as infrações continuam crescendo, assim como a classe contábil.

No que diz respeito a Decore, é notória uma tentativa por parte do CFC em modernizar essa prestação de serviço, inclusive no que diz respeito à sua fiscalização. Nesse momento, cabe uma reflexão acerca da finalidade desse documento, pois, existem alternativas para se comprovar os rendimentos obtidos, a exemplo da Declaração de Imposto de Renda.

Logicamente, a Decore enquanto documento não possui problemas em suas exigências e formalidades, tampouco nas Resoluções nº 1.367/2011 que a regulamenta, o que se pôde

verificar foi o desvio da sua finalidade, cabendo ao CFC promover a mudança dessa situação com o auxílio da sociedade, das instituições financeiras e principalmente da classe contábil.

Dessa forma, o resultado da presente pesquisa foi atingido, a partir da confirmação parcial da hipótese, eis que, inicialmente se esperava que a maioria dos Contadores conhecesse algum profissional que emite ou já emitiu Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação. Entende-se como maioria um valor quantitativo maior que 50% (cinquenta por cento), no entanto, o resultado da pesquisa evidenciou um valor bem próximo dessa afirmação 41% (quarenta e um por cento).

A parte da hipótese que se confirmou diz respeito ao quantitativo dos profissionais que nunca ofereceram denúncias, mesmo conhecendo tais irregularidades, que em muito ultrapassou a maioria dos respondentes da pesquisa, perfazendo 97% (noventa e sete por cento) dos respondentes da pesquisa.

REFERÊNCIAS

BITTENCOURT, C. R. **Tratado de Direito Penal**. 13ª Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2008. Volume 01.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 07 de Dezembro de 1940. Código Penal (1940). Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 9.295**, de 27 de Maio de 1946. Código de Ética do Contabilista. Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Lei nº 8.078**, de 10 de Setembro de 1990. Código de Defesa do Consumidor. Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Lei nº 8.137**, de 27 de Dezembro de 1990. Crimes Contra a Ordem Tributária. Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Código Civil. Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Lei nº 11.160**, de 02 de Agosto de 2005. Vade Mecum Saraiva. 14ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 560/1983**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 08. mai. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 1.364/2011**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 08. abr. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 1.403**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 09. mai. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 872/2000**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 12. mai. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 806/96**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 11. mai. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 960/03**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 04. mai. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 290/1970**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 02. mai. 2013.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 890/2000**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 11. jun. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 1.309/2010**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 12. jun. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 815/1997**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 13. jun. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 1047/2005**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 10. jun. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 1.249/09**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 11. jun. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC nº 949/02**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 17. mai. 2013.

CAPEZ, F. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**. 15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2011. Volume 01.

CARDOSO, H. A. **Responsabilidade Civil no novo Código Civil**. Campinas: ME Editora, 2004.

CFC. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_Principios%20e%20NBCs.pdf >. Acesso em: 08 mai. 2013.

CFC. **Manual de Fiscalização Preventiva**. Brasília: CFC, 2007. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/folder_fisc_net.pdf >. Acesso em: 08 mai. 2013.

CFC. **Abordagens éticas para o profissional contábil**. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/livro_abord_etica-pdf.pdf >. Acesso em: 08 mai. 2013.

CFC. **Perfil do Contabilista brasileiro 2009**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/perfil_web.pdf >. Acesso em: 06 mai. 2013.

CRC/BA, **Cartilha das Delegacias**. Salvador: CRC/BA. 2012. Disponível em: < <http://www.crcba.org.br/cartilhas/CartilhadasDelegacias.pdf> >. Acesso em: 07 mai. 2013.

CRC/BA, **Principais Infrações das Normas Contábeis - 2009 a 2012**. Salvador: CRC/BA. 2012. Disponível em: < <http://www.crcba.org.br/fiscalizacao/arquivos/sf20.pdf> >. Acesso em: 07 mai. 2013.

CRC/BA, **Perguntas e Respostas Decore Eletrônica/Certidão de Regularidade**. Salvador: CRC/BA. 2012. Disponível em: < <http://www.crcba.org.br/index.php?pg=dEletronica/item.php&id=28> >. Acesso em: 07 mai. 2013.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria Da Contabilidade**. 10ª Ed., São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GONÇALVES, R. C. **Direito Civil 1 – Esquematizado**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Manole, 2011.

_____, R. C. **Direito Civil – Parte Geral**. 18ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

_____, R. C. **Direito das Obrigações – Parte Especial. Responsabilidade Civil**. 8ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

JUNIOR, N. N.; NERY R, M. **Leis Civis Comentadas**, 4ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

JUNIOR, N. N.; NERY R, M. **Código Civil Comentado**, 4ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

LAW, S. **Guia Ilustrado Zahar de Filosofia**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Jorge Zahar, 2008.

LISBOA, L. P. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

LISBOA, R. S. **Direito Civil de A a Z**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Manole, 2008.

MARTINS, M. F. **Um passeio na Contabilidade, da pré-história ao novo milênio**. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/livro_abord_etica-pdf.pdf >. Acesso em: 08 mai. 2013.

NUCCI, G. S. **Manual de Direito Penal – Parte Geral e Especial**. 7ª Ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SÁ, A. L. de. **Ética Profissional**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

TARTUCE, F. **Manual de Direito Civil – Volume único**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2011.

VALLS, Álvaro L. M. **O QUE É ÉTICA**. 9ª ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1994.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DESTINADO AOS PROFISSIONAIS CONTADORES

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Visando subsidiar a elaboração de monografia, em nível de Graduação, junto à Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, intitulada “A ATUAÇÃO DOS CONTADORES DE VITÓRIA DA CONQUISTA NA EMISSÃO DA DECLARAÇÃO COMPROBATÓRIA DE PERCEPÇÃO DE RENDIMENTOS: Uma análise da Responsabilização e da conduta ética”, estamos desenvolvendo a presente pesquisa, onde a sua opinião é muito importante para nós. Sua identidade será preservada e as informações aqui prestadas, serão utilizadas somente para fins acadêmicos. Contamos com a sua contribuição na resolução do questionário abaixo, ao mesmo tempo em que ficamos à sua disposição para maiores esclarecimentos.

Autor: José Ricardo Oliveira Mello. (77) – 8805-8917

Orientador: Prof. Me. Carlos Alberto Góes de Carvalho

QUESTIONÁRIO

Parte I - Perfil dos respondentes da Pesquisa:

1. **Sexo:** () Masculino; () Feminino.
2. **Formação:** () Bacharel em Ciências Contábeis;
 () Técnico em Ciências Contábeis.
3. **Tempo de atividade profissional:**
 - () Menos de um ano de atividade profissional;
 - () Mais de um até dois anos de atividade profissional;
 - () Mais de dois até três anos de atividade profissional;
 - () Mais de três até cinco anos de atividade profissional;
 - () Mais de cinco anos de atividade profissional.
4. **Possui o hábito de acompanhar as Resoluções emitidas pelo CFC e CRC?**
 - () Sim; () Não.

Parte II – Características da Prestação do Serviço de emissão de Decores:

5. **Com que frequência o Sr.(a) emite Declarações de Comprovação de Percepção de Rendimentos?**
 - () Até cinco Declarações por mês;
 - () Mais de cinco até quinze Declarações por mês;
 - () Mais de quinze até vinte e cinco Declarações por mês;
 - () Mais de vinte e cinco até trinta e cinco Declarações por mês;
 - () Mais de trinta e cinco Declarações por mês;
 - () Não possui nenhum controle das Declarações emitidas;
 - () Nunca emitiu (**PULE PARA A QUESTÃO N° 13**).

6. Por qual motivo o Sr.(a) decidiu prestar o serviço de emissão de Decore (marque apenas uma opção)?

- Em razão da praticidade de se emitir uma Decore;
- Em razão do retorno financeiro;
- Para atrair novos clientes;
- Não houve um motivo específico;
- Outros. Qual? _____.

7. Qual o critério utilizado pelo Sr.(a) ao emitir uma Decore?

- Emito apenas Decores de pessoas que já foram meus clientes;
- Emito apenas Decores de amigos ou que tenham alguma referência no meio em que vivo;
- Emito apenas Decores em que há qualidade da informação do documento que comprova a renda;
- Não possuo nenhum critério;
- Outros. Qual? _____.

8. Qual a finalidade mais freqüente das Decores que o Sr.(a) emite (marque apenas uma opção)?

- Comprovação de renda para abertura de conta bancária;
- Comprovação de renda para financiamento de bens;
- Comprovação de renda para empréstimos;
- Não faço esse tipo de pergunta ao requerente;
- Raramente faço esse tipo de pergunta ao requerente;
- Outros. Qual? _____.

9. O Sr.(a) alguma vez já se negou a emitir algum Decore?

- Sim; Não.

10. Caso tenha marcado a resposta “SIM” na questão anterior, por qual motivo deixou de emitir a Decore (marque apenas uma opção)?

- Por não confiar na veracidade das documentações apresentadas pelo beneficiário;
- Por desconfiar da finalidade da Decore;
- Por conta do beneficiário ter pedido para que a renda fosse superfaturada;
- Por desconhecer as referências sociais do beneficiário;
- Outros. Qual? _____.

11. Quantas vezes o Sr.(a) prestou contas das Decores que já emitiu?

- Mais de uma vez;
- Apenas uma vez, e ainda não obtive resposta da documentação;
- Apenas uma vez, e não me tornei apto a emitir novas Decores;
- Ainda não prestei contas, apesar de ter emitido a quantidade máxima;
- Nunca prestei contas, pois ainda não atingi a quantidade máxima;
- Não me recordo da quantidade de vezes;
- Desconhecia a necessidade de prestar contas.

12. Na sua opinião a atuação da Câmara de Fiscalização, no que diz respeito a Prestação de Contas da Decore:

- Atende as necessidades de toda a classe contábil, contudo, necessita melhorar a sua atuação;
- Não atende as necessidades de toda a classe contábil;
- Atende as necessidades de toda a classe contábil, por isso, estou completamente satisfeito com sua atuação;
- Desconheço como se dá a atuação da Câmara de Fiscalização na prestação de contas da Decore.

13. Em sua opinião a Decore hoje é mal vista pela classe contábil e/ou pela sociedade?

- Sim;
- Não.

14. Caso tenha marcado a resposta “SIM” na questão anterior, qual o principal motivo da Decore ser mal vista pela classe contábil e/ou pela sociedade?

- Porque muitos profissionais cobram pouco por esse serviço;
- Porque a maioria dos beneficiários quer comprovar uma renda que na verdade não possui;
- Porque o Conselho Federal e Regional de Contabilidade não atuam como deveriam na fiscalização dos Profissionais que emitem Decore;
- Porque a comprovação da renda deveria se dá por outro mecanismo, a exemplo do Imposto de Renda;
- Outros. Qual? _____.

Parte III – A responsabilização do Contador e a atuação da Câmara de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade na Prestação de Contas da Decore:

15. Qual conduta abaixo pode ser realizada por um solicitante (instituições financeiras, imobiliárias, concessionárias, financeiras etc.) de uma Decore que foi emitida com base em informações que não condizem com a verdade?

- Formalizar uma denúncia perante o Conselho Regional de Contabilidade contra o Contador que a emitiu;
- Registrar um boletim de ocorrência perante a Delegacia de Polícia;
- Ajuizar ação de reparação de danos, se for o caso;
- Todas as alternativas acima descritas.

16. O Sr.(a) conhece algum profissional que emite ou já emitiu Decores com comprovação duvidosa ou sem a devida comprovação?

- Sim;
- Não.

17. Já fez alguma denúncia do tipo de conduta descrita na questão anterior ao Conselho Regional de Contabilidade contra algum colega?

- Sim;
- Não.

18. Na sua opinião a atuação da Câmara de Fiscalização do CRC, de modo geral:

- Atende às necessidades de toda a classe contábil, por isso, estou completamente satisfeito com sua atuação;
- Atende às necessidades de toda a classe contábil, contudo, necessita melhorar a sua atuação;
- Não atende às necessidades de toda a classe contábil;
- Desconheço como se dá a atuação da Câmara de Fiscalização.

APÊNDICE B – QUADRO DAS RESOLUÇÕES EXPEDIDAS PELO CFC

Tabela 11 - Quadro das Resoluções expedidas pelo CFC

Ano	Resolução	Descrição	Dia da Publicação	Resolução em vigor	Resolução foi alterada	Resolução foi revogada	Ementa	Palavra-chave
1959	110	Penalidades DL 9295/46	20/04/1959	SIM	NÃO	NÃO	Aplicação de penalidades de que trata a letra b, do artigo 27, do Decreto-Lei 9.295, de 27.5.1946, por infringência do parágrafo único do artigo 20 do mesmo diploma.	Penalidade
1959	129	Penalidades administrativas	16/03/1960	NÃO	SIM	SIM	Regula o processamento e julgamento das penalidades administrativas.	Penalidade
1970	273	Julgamento das penalidades administrativas	21/09/1970	NÃO	SIM	SIM	Dispõe sobre o processo e julgamento das penalidades administrativas.	Penalidade
1970	290	Aprova o CEPC	29/10/1970	NÃO	SIM	SIM	Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista.	Ética
1972	358	Altera regimento CFC	12/03/1973	NÃO	NÃO	SIM	Acrescenta, no regimento do CFC, aprovado pela Resolução CFC nº 259/70, capítulo dispendo sobre as normas de adaptação para disciplina do funcionamento do Tribunal Superior de Ética.	Ética

Ano	Resolução	Descrição	Dia da Publicação	Resolução em vigor	Resolução foi alterada	Resolução foi revogada	Ementa	Palavra-chave
1976	439	Dispõe sobre aplicação de penalidade a conselheiro	24/09/1976	SIM	NÃO	NÃO	Dispõe sobre aplicação de penalidade a conselheiro.	Penalidade
1996	803	Código de Ética	20/11/1996	SIM	SIM	NÃO	Aprova o código de ética profissional do contabilista - CEPC.	Ética
1997	815	Define infração ao art. 32, DL 9295/46	25/07/1997	SIM	NÃO	NÃO	Comete a infração ao art. 32, § 3º, do decreto-lei n.º 9.295/46 a empresa e seus sócios e os que se beneficiarem de Demonstrações Contábeis ou de decore elaborados com falsidade de documentos e irregularidade de escrituração.	Decore
1998	827	Manual de Fiscalização	25/11/1998	SIM	NÃO	NÃO	Aprova o Manual de Fiscalização e dá outras providências	Manual de Fiscalização
2000	872	Decore	06/04/2000	NÃO	SIM	SIM	Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos - DECORE e dá outras providências.	Decore
2000	886	Alteração do Manual de Fiscalização	06/10/2000	SIM	NÃO	NÃO	Altera o Manual de Fiscalização e dá outras providências.	Manual de Fiscalização

Ano	Resolução	Descrição	Dia da Publicação	Resolução em vigor	Resolução foi alterada	Resolução foi revogada	Ementa	Palavra-chave
2001	905	Penalidade à Organização Contábil	19/06/2001	NÃO	NÃO	SIM	Dispõe sobre a aplicação de penalidade à Organização Contábil e dá outras providências.	Penalidade
2002	942	Alteração do CEPC	04/09/2002	SIM	NÃO	NÃO	Altera o Código de Ética Profissional do Contabilista e dá outras providências.	Ética
2002	950	Alteração do CEPC	16/12/2002	SIM	NÃO	NÃO	Altera o art. 13 do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, e o art. 3º da Resolução CFC nº 819/97, e dá outras providências.	Ética
2005	1047	Revoga e altera Res. CFC nº 872/00 - DECORE	22/09/2005	SIM	NÃO	NÃO	Revoga o parágrafo único do art. 1º, cria os parágrafos 1º ao 7º do mesmo dispositivo, cria o § 3º do art. 2º, altera o parágrafo único do art. 3º, e o item 1 do inciso I do Anexo II da Resolução CFC nº 872/2000, que dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos - DECORE.	Decore

Ano	Resolução	Descrição	Dia da Publicação	Resolução em vigor	Resolução foi alterada	Resolução foi revogada	Ementa	Palavra-chave
2010	1307	Altera dispositivos da Resolução CFC n° 803/96	14/12/2010	SIM	NÃO	NÃO	Altera dispositivos da Resolução CFC n° 803/96, que aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista.	Ética
2011	1364	Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos-DECORE	02/12/2011	SIM	SIM	NÃO	Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos - DECORE Eletrônica - e dá outras providências.	Decore
2012	1403	Altera a Resolução CFC n.º 1.364/11	10/08/2012	SIM	NÃO	NÃO	Altera a Resolução CFC n.º 1.364/11 que dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos - DECORE Eletrônica - e dá outras providências.	Decore

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos no site do CFC (2013)

ANEXOS

ANEXO I – DOCUMENTOS QUE PODEM FUNDAMENTAR A EMISSÃO DA DECORE (ANEXO II DA RESOLUÇÃO CFC N.º 1.364/2011)

Quando for proveniente de:

1. retirada de pró-labore:

- escrituração no livro diário e GFIP com comprovação de sua transmissão.

2. distribuição de lucros:

- escrituração no livro diário.

3. honorários (profissionais liberais/autônomos):

- escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento feito regularmente; ou
- Contrato de Prestação de Serviço e o Recibo de Pagamento de Autônomo - RPA, em cujo verso deverá possuir declaração do pagador atestando o pagamento do valor nele consignado, com as devidas retenções tributárias; ou
- Recibo de frete ou Conhecimento de Transporte Rodoviário.

4. atividades rurais, extrativistas, etc.:

- escrituração no livro diário; ou
- escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento feito regularmente; ou
- nota de produtor; ou
- recibo e contrato de arrendamento; ou
- recibo e contrato de armazenagem

5. prestação de serviços diversos ou comissões:

- escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento feito regularmente; ou
- escrituração do livro ISSQN ou Nota Fiscal Avulsa do ISSQN e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento feito regularmente.

6. aluguéis ou arrendamentos diversos:

- contrato de locação, comprovante da titularidade do imóvel e comprovante de recebimento da locação; ou
- escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento feito regularmente, se for o caso.

7. rendimento de aplicações financeiras:

- comprovante do rendimento bancário.

8. venda de bens imóveis ou móveis.

- contrato de promessa de compra e venda; ou
- escritura pública no Cartório de Registro de Imóveis.

9. vencimentos de funcionário público, aposentados e pensionistas:

- documento da entidade pagadora.

10. Microempreendedor Individual:

- escrituração no livro diário; ou
- escrituração no livro caixa; ou
- cópias das notas fiscais emitidas; ou
- equivalente a um salário mínimo com a cópia do recolhimento do DAS.

11. Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física

- quando a DECORE referente ao exercício anterior for expedida, o profissional da Contabilidade poderá utilizar-se da Declaração de Imposto de Renda do ano correspondente, com o respectivo comprovante da sua entrega a Receita Federal do Brasil.

12. Rendimentos com Vínculo Empregatício

- informação salarial fornecida pelos empregadores com base na folha de pagamento; ou
- CTPS com as devidas anotações salariais; ou
- GFIP com comprovação de sua transmissão.

13. Rendimentos auferidos no Exterior

- escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento feito regularmente, quando devido no Brasil.

**ANEXO II – CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR (RESOLUÇÃO
CFC N.º 803/96)**

RESOLUÇÃO CFC N.º 803/96

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR

CAPÍTULO I

DO OBJETIVO

Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

CAPÍTULO II

DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

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

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

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;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII – se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

X – cumprir os Programas Obrigatórios de Educação Continuada estabelecidos pelo CFC;

(Criado pelo Art. 5º, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

XI – comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional.

(Criado pelo Art. 6º, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

XII – auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

(Criado pelo Art. 7º, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, em detrimento aos demais, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

II – assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V – exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI – manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII – valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI – recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV – revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

XVIII – não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

- XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;
- XX – executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
(*Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)
- XXI – renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;
- XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado;
- XXIII – Apropriar-se indevidamente de valores confiados a sua guarda;
(*Criado pelo Art. 12, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)
- XXIV – Exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica.
(*Criado pelo Art. 13, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)
- XXV – Deixar de apresentar documentos e informações quando solicitado pela fiscalização dos Conselhos Regionais.
(*Criado pelo Art. 14, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)
- Art. 4º** O Profissional da Contabilidade poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.
(*Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)

Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá;

- I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
- II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
- III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;
- IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;
- V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;
- VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
- VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;
(*Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)
- VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

CAPÍTULO III

DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Art. 6º O Profissional da Contabilidade deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

- I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- VI – o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º O Profissional da Contabilidade poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro profissional, com a anuência do cliente, sempre por escrito, de acordo com as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

Parágrafo único. O Profissional da Contabilidade poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro profissional, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

Art. 8º É vedado ao Profissional da Contabilidade oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

CAPÍTULO IV

DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE

Art. 9º A conduta do Profissional da Contabilidade com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

Parágrafo único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou convivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10 O Profissional da Contabilidade deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

- I – abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;
- II – abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;
- III – jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;
- IV – evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11 O Profissional da Contabilidade deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

- I – prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;
- II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;
- III – aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;
- IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;
- V – zelar pelo cumprimento deste Código;
- VI – não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;
- VII – representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;
- VIII – jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

CAPÍTULO V

DAS PENALIDADES

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.

§ 1º Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como atenuantes:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

I – ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional;

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

II – ausência de punição ética anterior;

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

III – prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

§ 2º Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes:

(Criado pelo Art. 25, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

I – Ação cometida que resulte em ato que denigra publicamente a imagem do Profissional da Contabilidade;

(Criado pelo Art. 25, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

II – punição ética anterior transitada em julgado.

(Criado pelo Art. 25, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

Art. 13 O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002)

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002)

§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer *ex officio* de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002)

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

(Renumerado pela Resolução CFC nº 819, de 20 de novembro de 1997)

Art. 14 O Profissional da Contabilidade poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

CAPÍTULO VI

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

(Criado pelo Art. 27, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

Art. 15 Este Código de Ética Profissional se aplica aos Contadores e Técnicos em Contabilidade regidos pelo Decreto-Lei nº. 9.295/46, alterado pela Lei nº. 12.249/10.

(Criado pelo Art. 28, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)