

**CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO ESTADO DE SÃO PAULO**
DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL
COMISSÃO DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO

MANUAL DE TÉCNICAS E PRÁTICAS DE GESTÃO DE ÉTICA PROFISSIONAL

Dr. Mauro Fernando Gallo

Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

Contador José Joaquim Boarin

Ms. Claudio Rafael Bifi



Contabilidade: Linguagem Universal dos Negócios

Domingos Orestes Chiomento

Presidente

Gestão 2010 - 2011

O conteúdo deste Manual é de inteira responsabilidade dos autores.
Direitos reservados ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo.



Mauro Fernando Gallo

Professor, Economista e Mestre em Contabilidade pela FECAP e doutor em Contabilidade pela FEA – USP. Trabalhou como executivo em multinacionais – Rockwell do Brasil e Union Special (Chicago – USA). No setor público foi Agente Fiscal do Paraná, Auditor Fiscal Tributário da Pref. M. de Bauru e, até aposentar-se, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. É consultor tributário pela Gallo Planejamento Ltda.



Maria Thereza Pompa Antunes

Bacharel em Administração pela PUC – RJ; Contadora pela FEA – USP; Mestre e Doutora em Ciências Contábeis pela FEA – USP. Professora e Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pesquisadora do CNPq. Medalha Frederico Herrmann Júnior – CRC/SP - 2009



José Joaquim Boarin

Professor José Joaquim Boarin, Técnico em Contabilidade, contador, atuário e advogado, com 48 anos dedicados ao ensino, direção e pesquisa na área contábil. É o responsável pela câmara de desenvolvimento profissional do CRC SP, diretor de ensino, pesquisa, pós-graduação e extensão da Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC e responsável pela Comissão Operacional para aplicação do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.



Claudio Rafael Bifi

Contador, Mestre pela PUC SP, Pós-Graduado em Controladoria e Custos, Professor Universitário e Diretor Operacional do CRC SP.

AGRADECIMENTOS

1. Ao Contador Domingos Orestes Chiomento, Presidente do Conselho Regional de Contabilidade (colocar a gestão) que, pelo Ofício SEC nº 151/2009 de 08.12.2009, propôs a criação da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC).
2. Ao Doutor Nelson Carvalho, ex-Presidente do Comitê Executivo do *International Accounting Standards Board* (IASB) e docente da FEA/USP, que desde o início ofereceu seu apoio à criação da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC) no CRC SP.
3. A todos os Conselheiros desta Gestão que, por unanimidade, aprovaram a proposta do Ofício CRC SP, SEC nº 151/2009.
4. Aos Membros das Diretorias das Entidades Congraçadas que, desde o início, apoiaram a criação da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC) do CRC SP.
5. A todos os Diretores, Funcionários e Colaboradores do CRC SP que apoiaram e deram a sua melhor contribuição à apresentação dos projetos e elaboração dos “Manuais de Técnicas e Práticas” da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC).

APRESENTAÇÃO

De conformidade com o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), este manual do CRC SP é destinado aos profissionais da contabilidade e visa disponibilizar uma orientação objetiva para se aprimorar o comportamento ético no exercício da profissão.

Esta publicação foca, objetivamente, na conduta ética pessoal do profissional da contabilidade propiciando condições para a reflexão sobre as conseqüências que possam advir da conduta adotada.

Especificamente, as informações contidas neste manual do CRC SP irão colaborar com o profissional contábil, e os demais auxiliares da área, para:

- Compreender a importância dos princípios éticos na convivência na sociedade;
- Entender as relações existentes entre o profissional da contabilidade e os órgãos de classe, os colegas de profissão, os usuários dos serviços contábeis e os órgãos públicos;
- Conhecer os benefícios que uma conduta ética adequada trará para o seu desenvolvimento profissional e para as organizações nas quais atuem;
- Possibilitar o desenvolvimento de um plano estrutural e gerencial de aplicação das práticas éticas a serem adotadas no desempenho de sua profissão e;
- Conhecer os ritos e fases processuais na esfera administrativa.

Considerando a amplitude e a complexidade do tema, a abordagem adotada neste manual consiste na apresentação de conceitos básicos e informações práticas que servirão como base para o planejamento e adoção de ações éticas no exercício da profissão. Exemplos ilustram as idéias centrais de forma a contextualizar os dilemas morais que o profissional pode vir a enfrentar na sua prática diária, atuando seja como profissional liberal, como empreendedor, ou como empregado contratado.

Dessa forma, espera-se contribuir para contínua valorização do profissional da contabilidade, notadamente no momento atual em que a complexidade dos negócios e a adaptação às novas normas contábeis passam a requerer do contador decisões que devem refletir as suas competências, baseadas em seus valores morais e nos da profissão, reafirmando, assim, o prestígio da classe e a dignidade profissional.

SUMÁRIO

JUSTIFICATIVA.....	06
1. Noções de Ética Social	07
2. Ética Empresarial.....	08
3. Ética do Profissional da Contabilidade.....	09
3.1 O Código de Ética Profissional do Contador.....	09
3.2 Estrutura do Código de Ética Profissional do Contador.....	10
3.2.1 Dos deveres e das proibições - Capítulo II do CEPC.....	10
3.2.2 Do valor dos serviços profissionais (Capítulo III do CEPC).	11
3.2.3 Dos deveres em relação aos colegas e à classe – Capítulo IV do CEPC.....	11
4. Rito Processual.....	12
5. Desafios do Profissional da Contabilidade.....	12
6. Situações Específicas do Comportamento Ético: casos reais.....	14
7. Considerações finais.....	22
BIBLIOGRAFIA.....	23

JUSTIFICATIVA

A importância da ética tem ocupado um papel relevante nos estudos sobre o desenvolvimento das profissões. Além disso, a adoção de um código de ética constitui um dos atributos que definem uma profissão (HALL, 1968; MOORE, 1970). No Brasil, a profissão contábil foi regulamentada por meio do Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais, que representam os profissionais e têm poder de fiscalização da profissão. Atualmente, está em vigor o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), aprovado por meio da Resolução CFC 803/96, e alterado pela Resolução CFC nº. 1307/10, que atualizou os conceitos éticos da atividade contábil dada à intensificação do relacionamento do profissional da contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional.

O contabilista desempenha importante papel para a sociedade em uma economia global. O profissional da contabilidade quer atuando em grandes, médias ou pequenas empresas, assume uma posição estratégica na comunicação externa e interna das empresas. Como sendo um dos principais responsáveis pelas informações contábeis geradas e divulgadas, ou não, utiliza-se do conhecimento, da técnica e da tecnologia disponível para desenvolver seu trabalho com eficácia. Assim, pode-se dizer que a confiabilidade dessas informações está diretamente relacionada, e dependente, de sua credibilidade individual como profissional o que implica em sua atuação competente em termos de conhecimentos específicos, habilidades e atitudes.

O papel desempenhado pelos profissionais da contabilidade (aqui incluídos os auditores) nos escândalos financeiros dos últimos anos e na recente crise financeira de 2008, de uma forma geral, não fez jus à confiança neles depositada pela sociedade. Além disso, têm-se várias situações que se apresentam no cotidiano do exercício profissional, mas que não são divulgadas pela mídia.

Um código de ética profissional não consegue abranger todos os problemas que possam vir a ocorrer no exercício da profissão, mesmo com uma abordagem deontológica, mas contém a base de conduta esperada e, a sua formalização (forma não verbal) possibilita que seja exigida a sua observância, bem como sejam impostas penalidades aos transgressores.

Todo profissional experimenta situações diferenciadas e provocadoras em seu dia-a-dia, ocasionando dilemas morais (em consequência do comportamento praticado que contraria o que a maioria da sociedade acredita ser o adequado), ou racionalizações (justificativas para a conduta inadequada) ou, ainda, a consciência de que nada imoral foi praticado; isso requer do profissional conhecimento e reflexão sobre as consequências que possam

advir da conduta adotada, pois a decisão é, no fundo, pessoal; dependente dos seus valores e princípios individuais.

1. Noções de Ética Social

Ao longo de sua existência, o indivíduo se relaciona com diversos grupos a fim de satisfazer necessidades e atingir objetivos quer sejam sociais, afetivos, comerciais, políticos e profissionais. Ocorre que a convivência em grupo gera, por vezes, conflitos, pois as necessidades e os objetivos podem divergir em virtude das características inerentes a cada indivíduo; essas características formam o sistema de crenças e valores individuais o que dá identidade à pessoa. Esse mesmo raciocínio pode ser aplicado a um grupo de pessoas que se reúne em prol de um objetivo comum, formando, assim, uma sociedade, seja ela de qualquer natureza. Esta sociedade passa a congregar crenças e valores que, por sua vez, lhe dá uma identidade (LISBOA, 1996).

Na convivência em grupo os conflitos de interesse derivam da reflexão sobre o entendimento do que é certo e do que é errado, do que é bom e do que é mau, do que é aceitável e do que é inadmissível. Assim, como o homem não pode viver sem valores e normas (FROMM, 1970), surgem, portanto, a necessidade de se estabelecer normas baseadas em valores que minimizem esses conflitos e que possibilitem a convivência pacífica e harmoniosa do grupo. Nesse sentido, a ética normativa, tendo como objeto de estudo o comportamento do ser humano dentro de uma sociedade, objetiva estabelecer normas de conduta que sintetizem crenças e valores da sociedade em questão, respeitando as diferenças de crenças e valores culturais, ou seja: no que uma sociedade acredita e o que ela valoriza (LISBOA, 1996). Todavia, esse aspecto relativista da ética deve ser entendido no aspecto estritamente cultural e, não, pejorativamente, no sentido de que cada um deva agir de acordo com a sua razão, fazendo aquilo que considera ser certo ou errado, pois isso levaria ao caos total!

Na prática diária é natural ocorrerem dúvidas quanto à diferença existente entre ética e moral. Nesse sentido, vale a pena entender que, etimologicamente, a palavra “ética” origina-se do termo grego *ethos*, que significa o conjunto de costumes, hábitos e valores de uma determinada sociedade ou cultura. Esta palavra foi traduzida pelos romanos para o termo latino *mos*, *moris*, dos quais provém *moralis* que deu origem à palavra moral em português, que guarda o mesmo significado de *ethos* (MARCONDES, 2009). Assim, podem ser utilizadas como sinônimo. O que se costuma diferenciar é a ética, enquanto ciência da moral, da ética normativa, visto que a ética como ciência da moral tem por objetivo o estudo do comportamento humano explicando-o e elaborando os conceitos correspondentes de padrões morais; a ética normativa transcende a esse aspecto teórico (LISBOA, 1996).

Em síntese, à ética normativa atribui-se a função de fazer recomendações e de formular normas e padrões morais; um guia de ação, uma referência para

que os indivíduos decidam de acordo com o que a coletividade espera dele. Assim, têm-se os códigos formalizados (códigos profissionais, empresariais) e, também, as regras tacitamente estabelecidas (retratam informalmente os valores da sociedade no geral).

Em relação aos padrões morais estabelecidos, merece destaque um aspecto que se refere ao comportamento real dos indivíduos frente aos padrões morais vigentes e que se traduz na sua conduta adotada em relação às regras e valores (normas) que lhes são propostos. Evidencia, portanto, a maneira pela qual os indivíduos se submetem, ou obedecem, ou resistem, ou respeitam, ou negligenciam, mais ou menos completamente, um conjunto de valores (FOUCAULT, 1986). Este aspecto está relacionado ao livre arbítrio que todos nós possuímos (MARCONDES, 2009).

O fato é que à medida que uma sociedade, quer seja ela uma organização empresarial, uma entidade representativa de classe, ou a comunidade em geral, formaliza suas normas e práticas, baseadas em seus valores e padrões morais, isso representa uma síntese do consenso do grupo, ou seja, o que os seus integrantes acreditam e valorizam como certo ou errado, aceito ou não aceito. Assim, espera-se que o indivíduo siga essa referência ao custo de serem penalizados por condenação legal e/ou moral, muito embora o atendimento a essas normas seja uma decisão pessoal, em função do seu livre arbítrio.

2. Ética Empresarial

De forma geral, pode-se assumir que existe hoje uma grande preocupação com o aspecto ético nas transações comerciais, a despeito dos escândalos financeiros acompanhados de fraudes contábeis que se vêem noticiados na mídia. Da mesma forma como uma conduta antiética pode arruinar os negócios e a imagem da empresa, a implantação de um processo ético pode reverter-se em uma vantagem competitiva (AGUILAR, 1994; NASH, 2001; McPHAIL e WALTERS, 2009).

As organizações dispõem de vários dispositivos por meio dos quais pretendem formar a consciência à conduta esperada de seus colaboradores, baseados em princípios e normas estabelecidas dentro do contexto no qual atuam, a exemplo dos códigos de ética, normas de condutas, corporativos, credo e missão, princípios corporativos e assemelhados. Todavia, isso somente se consolidará se outros componentes a eles forem somados, tais como permanentes ações de treinamento, discussões e atitudes organizacionais e pessoais voltadas ao aprimoramento ético visando o comprometimento de toda a empresa, desde os mais altos níveis hierárquicos.

Assim sendo, fica claro que tais códigos ou credos precisam ser incentivados nas organizações como atestados específicos de princípios operacionais com todos aqueles que de alguma forma com elas se relacionam, independentemente de sua constituição jurídica e porte, pois estes representam as intenções e políticas que balizarão este relacionamento

visando uma convivência pacífica e dentro da moralidade (LINGUTTE, DOS SANTOS e SÁ, 1997).

Por outro lado, não se pode desconsiderar que manter uma conduta ética nos negócios implica, certamente, em um custo. Este custo pode ser atribuído à perda de clientes para empresas menos escrupulosas e ao pagamento de multas, indenizações e custas processuais. Em contrapartida, os benefícios de um clima interno agradável, o relacionamento de respeito com clientes, funcionários, fornecedores e demais partes relacionadas, que refletem diretamente na imagem que a empresa cria no mercado revertem em benefícios mais vantajosos (AGUILAR, 1994).

De forma geral, para qualquer profissional que atue em um contexto empresarial e, especificamente, para o profissional da contabilidade, quer atuando como profissional liberal, como empreendedor ou, ainda, como empregado de uma empresa, independentemente do seu porte, pode-se dizer que o maior desafio seja o de conciliar os valores pessoais com os valores da organização e com os da profissão (no caso estes estão formalizados no Código de Ética Profissional do Contador), porque é fato que esses três sistemas de valores possam não coincidir, conduzindo o profissional a dilemas morais ou a racionalizações.

A conduta esperada está formalizada, seja ela materializada na forma de um código, seja tacitamente explícita. Portanto, considerando-se a prerrogativa do livre arbítrio, a avaliação dos riscos e das conseqüências das transgressões depende de cada um; a decisão é pessoal!

Todavia, entende-se que enquanto prevalecer o pensamento de a ética, no fundo, são as regras que um grupo estabelece e que antiético é o sujeito que não as cumpre (uso pejorativo do relativismo ético, conforme já mencionado) tem-se em mente um jogo de interesses pessoais, estabelecido não em padrões morais aceitos por uma sociedade, mas em benefício de alguns poucos.

3. Ética do Profissional da Contabilidade

3.1 O Código de Ética Profissional do Contador

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, em 1970, o primeiro Código de Ética do Contabilista (CEPC), mediante homologação da Resolução CFC 290/70, que em 1996 foi reeditado pela Resolução CFC 803/96 e, posteriormente atualizado pela Resolução CFC 1.307/10 com algumas alterações.

O código só foi criado por poderes concedidos pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.040, de 21/10/1969:

“Art. 10. O Conselho Federal de Contabilidade, com a participação de todos os Conselhos Regionais, promoverá

a elaboração e aprovação do Código de Ética Profissional dos Contabilistas”.

E ainda, pelo parágrafo único do mesmo artigo, concedeu poderes para funcionar como Tribunal Superior de Ética Profissional (hoje chamado de Tribunal Superior de Ética e Disciplina).

“Parágrafo único. O Conselho Federal de Contabilidade funcionará como Tribunal Superior de Ética Profissional”.

3.2 Estrutura do Código de Ética Profissional do Contador

3.2.1 Dos deveres e das proibições - Capítulo II do CEPC

O CEPC normaliza, em seu artigo 2º, incisos I a IX, os deveres e as proibições, ou seja, condutas que entram em choque com os valores (zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica), destacados no inciso I, artigo 2º, do Código, como os de maior relevância no exercício de sua profissão.

Essas proibições correspondem a um conjunto de procedimentos, cuja prática por parte do profissional da contabilidade, desprestigiara a categoria profissional por acarretar prejuízo moral perante terceiros.

Dos enquadramentos deste capítulo, destaca-se o inciso I, do artigo 2º que, praticamente, aparece em quase todas infrações éticas cometidas por contabilista:

[..] 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.

Nesse inciso, pode-se observar que o Código menciona palavras de suma importância: Zelo, Diligência, Honestidade e Capacidade Técnica. Quaisquer infrações que venha um contabilista cometer, no mínimo, ele agiria com falta de zelo, diligência, honestidade ou capacidade técnica. Por essa razão que a maioria das infrações éticas implica na transgressão a esses valores.

No artigo 3º, o Código trata do que é vedado no desempenho das funções exercidas pelos profissionais da contabilidade.

Destacam-se neste artigo os incisos I, IV, V, VIII, XII, XVII e XX que apresentam maiores índices de infrações éticas. Dentre eles, citamos: a) assinar documentos ou peças contábeis elaboradas por outrem; b) exercer a profissão quando impedido; c) reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda e, ainda, d) iludir ou tentar iludir a boa fé de clientes, empregador ou de terceiros, alterando ou

deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas.

O artigo 5º direciona os procedimentos éticos aplicados ao perito, assistente técnico, auditor e árbitro, da mesma forma destacamos os incisos I, IV, VI e VIII.

3.2.2 Do valor dos serviços profissionais (Capítulo III do CEPC)

Neste capítulo, destaca-se o artigo 6º, referente aos honorários profissionais, o qual apresenta maior dificuldade nas apurações das infrações éticas.

Muito embora seja difícil estabelecer em que momento o valor do serviço passa a ser aviltante, os incisos I a VI desse artigo apresentam um conjunto de variáveis que devem ser levadas em consideração quando do estabelecimento dos honorários a serem cobrados dos clientes. Questões tais como: a complexidade do serviço, o tempo consumido para a realização do trabalho e o local em que o serviço será prestado, devem ser consideradas.

3.2.3 Dos deveres em relação aos colegas e à classe – Capítulo IV do CEPC

No Capítulo IV, constam os deveres em relação aos colegas e à classe.

O artigo 9º estabelece os valores a serem respeitados nas relações entre os contabilistas, especificamente: consideração, respeito, apreço e solidariedade, conforme se lê:

“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.

Observa-se que os termos consideração, respeito e apreço podem ser considerados sinônimos, ressaltando a estima com que um profissional deve nutrir por outro; e a solidariedade, ou seja, o sentimento que leva os profissionais a se auxiliarem mutuamente, é característica do ser humano enquanto ser social.

Com base nesses princípios, o artigo 10 estabelece que o profissional deva abster-se de fazer referências prejudiciais aos colegas; não se apropriar indevidamente de trabalhos alheios e procurar prestar seu concurso moral, intelectual e material para o prestígio da classe e de sua dignidade profissional.

A estima e a solidariedade entre os profissionais, acrescidas dos valores apresentados no artigo 2º, inciso I (zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica), devem levar a profissão ao seu engrandecimento social e ao

cumprimento de suas prerrogativas profissionais consoantes os mais elevados princípios morais.

O artigo 11, por sua vez, trata do dever do profissional em relação à sua classe profissional. Espera-se que o contabilista preste seu concurso moral, intelectual e material à classe, zelando pelo seu prestígio e pela dignidade da profissão, além de cooperar para o pleno cumprimento do Código da profissão.

4 Rito Processual

Uma vez caracterizada a infração e sendo o profissional autuado, inicia-se o processo ético contra o contabilista. Assim, após ser oferecido o amplo direito a defesa e ao contraditório, o processo é encaminhado a um conselheiro relator da Câmara de Ética e Disciplina do Conselho Regional de Contabilidade.

Esse relator deverá elaborar um parecer, baseando-se nos fatos que levaram à autuação, e que estão apresentados em relatório da fiscalização, nas provas e na defesa do autuado. Ressalta-se que esses são requisitos essenciais, ao qual o relator deve obedecer, quando da preparação do seu parecer, de acordo com o artigo 55 da Resolução CFC 1.309/10.

Após ser elaborado, o parecer do conselheiro relator é lido por ele na reunião da Câmara de Fiscalização e Ética composto por mais quatro conselheiros. A estes caberá referendar, ou não, a punição proposta, após leitura e discussão do assunto.

Na hipótese da infração não ser arquivada, o processo segue para o Tribunal Regional de Ética, colegiado composto por 36 conselheiros efetivos do Conselho Regional que deverão homologar a decisão do conselheiro relator.

Caso o plenário do Tribunal de Ética decida pela manutenção da pena imposta pela Câmara de Ética e Disciplina, ainda restará ao autuado solicitar o encaminhamento do processo ao Conselho Federal de Contabilidade, para que esse, em última instância, mantenha, reduza a pena ou proceda ao arquivamento do processo.

Por fim, vale mencionar que se observou que o CEPC é vago na associação entre a infração ética cometida, na avaliação da gravidade dessa infração e na conseqüente punição a ser aplicada. Há, portanto, sérios indícios de que o julgamento ético pode conduzir à aplicação de sanções mais brandas que o necessário, ou excessivas em relação ao delito.

5. Desafios do contabilista

Um dos erros mais comuns que os profissionais da contabilidade se deparam é o de subestimar a realidade dos desafios para se manterem éticos. Esses desafios podem ser categorizados sob os seguintes aspectos:

- Dificuldades da atuação na área tributária.
- Inquietações em relação às demonstrações contábeis.
- Sigilo quanto às informações.
- Comportamento no meio profissional.

O trabalho na área tributária traz desafios ao profissional contábil que, talvez, possam ser considerados os principais em relação a manter-se ético no desempenho de suas atividades, ocasionando os dilemas morais. Sendo considerado pela sociedade como um dos grandes encargos, tanto para as empresas, como para as pessoas físicas, muitos desses contribuintes, ao se utilizarem dos serviços dos profissionais da contabilidade exercem uma verdadeira pressão no sentido de que se utilize de todos os meios para reduzir os encargos tributários. Evidentemente, podem ocorrer, inclusive, casos em que os profissionais da contabilidade adotem tais práticas para si ou suas organizações, por meio do uso das racionalizações.

Quanto às demonstrações contábeis, também há algumas dificuldades. Muitos dos clientes pressionam os profissionais contábeis no sentido de que produzam demonstrações que, mesmo não condizendo com a realidade dos fatos ocorridos, atendam aos diversos interesses das empresas, sejam eles obtenção de crédito de instituições financeiras ou fornecedores, participação em concorrências públicas, negociações de empresas em operações de reorganizações societárias, dentre outras.

No que se refere às informações empresariais, ou mesmo de profissionais liberais ou das pessoas físicas de um modo geral, é o profissional da contabilidade que detém o maior volume de informações quanto ao patrimônio, negociações e resultados de tais agentes. Tais informações são preciosas para seus concorrentes, fornecedores, funcionários e clientes os quais, muitas vezes, buscam obter tais dados dos contabilistas. Não resta dúvida de que o sigilo quanto a esses dados deve ser mantido pelos profissionais da contabilidade, não só enquanto prestam serviços a seus clientes, bem como mesmo após o término dos trabalhos, não devendo revelá-los sem obrigação legal a quem quer que seja.

Quanto ao comportamento no meio profissional, seja no relacionamento com seus pares, sejam com seus clientes ou instituições públicas e órgãos de classes, muitas vezes os profissionais da contabilidade sentem-se obrigados a não se apresentar de forma íntegra, como em defesa dos seus interesses ou de seus clientes, o que desafia a manutenção de comportamento ético.

As situações abordadas são alguns exemplos que ilustram os constantes desafios com os quais os contadores se deparam e que podem colocar em risco a sua atuação ética, agindo com responsabilidade perante a sociedade como um todo. Essa situação ocasionando os dilemas éticos e, conseqüentemente, conduzem a escolhas entre a postura ética e o aparente acréscimo aos resultados.

Como há, também, uma significativa dose de individualismo em nossa sociedade, isto faz com que muitos profissionais não considerem os impactos de seus atos para a coletividade, pois, seguramente, quando alguém sonega tributos os demais componentes da sociedade são obrigados a arcar com tais valores para poder manter os gastos do governo. Bittar (2002, p.48), ao explicar sobre o individualismo, comenta que “[...] no conjunto de práticas de conduta que, dispersivamente, o indivíduo exerce única e exclusivamente com consciência de si, tendo como finalidade de sua atuação a realização pessoal e isolada de seus valores e desejos, não importando os meios para o alcance dessa realização, muito menos as conseqüências e os resultados das atitudes direcionadas para a sua auto-realização.”

Não se pode desprezar o fato de que a profissão contábil muito se aperfeiçoou em termos contábeis e legais nos últimos anos; porém, como a sociedade apresenta desvios que englobam inclusive a corrupção e, sendo o contabilista um elo importante no mundo dos negócios, ele sofre muita pressão para participar de tal prática, a qual pode englobar fraudes e até mesmo crimes. Sá (2005, p. 256) destaca que “utilizar-se da profissão, dos conhecimentos que ela oferece, ou de uma função outorgada, para enganar, ludibriar, falsear a verdade é aéético e injustificável sob todos os títulos.”

Deve-se atentar, ainda, que, muitas vezes, que as pessoas discutem superficialmente a ética e exigindo um comportamento ético dos demais. Entretanto, muitos não se comportam eticamente, inclusive nas diversas situações cotidianas como, por exemplo, receber um troco a maior e ficar calado, sem sequer considerar que o funcionário que lhe deu dinheiro a mais terá que repor no final do dia.

Contudo, deve-se ressaltar que a natureza do homem é ética. Assim, aqueles que se comportam inversamente vêm sendo, cada vez mais rejeitados, até mesmo, quando estão no poder; é inegável que a falta de comportamento ético corrói os alicerces do poder, seja ele privado ou público. Dessa forma, seguramente os profissionais da contabilidade no desempenho de suas atividades devem ser zelosos, honestos, dedicados e íntegros, o que proporciona a valorização da classe como um todo.

6. Situações Específicas do Comportamento Ético: casos reais

Por fim, e de forma a se ilustrar com situações reais as práticas em desacordo com o comportamento ético esperado, na seqüência apresentam-se as principais infrações disciplinares e éticas registradas e associadas às conseqüências punitivas e ao número de ocorrências, tendo como base os trabalhos realizados pela Comissão de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, no período de 01/01/2005 a 30/06/2010.

***Quantidade de autuações em ordem decrescente.
Período de 01.01.2005 até 30.06.2010 – transitado e julgado.***

QTD	OCORRENCIA	PREVISÃO DE PENALIDADE
------------	-------------------	-------------------------------

907	Contabilista que firma declaração comprobatória de percepção de rendimentos, mecanizado ou não, sem base em documentação hábil e legal	Suspensão do Exercício Profissional ou Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
178	Contabilista com registro profissional baixado ou suspenso.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
162	Contabilista inadimplente com as anuidades (esta capitulação foi excluída a partir de Nov 2010)	Multa de uma a cinco anuidades.
160	Contabilista que não cumpre prazo estabelecido, mediante notificação, por CRC	Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
114	Contabilista diplomado sem registro em CRC	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
109	Técnico em contabilidade responsável por perícias contábeis.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
107	Não habilitado – Leigo	Multa de uma a cinco anuidades (Não há autuação ética)
97	Contabilista que não mantém arquivado a 2º via da declaração de percepção de rendimentos – DECORE	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
93	Contabilista com registro provisório vencido	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.

87	Contador que acoberta técnico em contabilidade ou profissionais de outras áreas na execução de serviços contábeis.	Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
82	Explorar atividade contábil em escritório individual com registro cadastral baixado ou suspenso.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
74	Apropriação indébita	Cassação do registro profissional
70	Explorar atividade contábil sem registro cadastral de escritório individual.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
53	Deixar de elaborar escrituração contábil.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
43	Incapacidade técnica	Suspensão de 06 meses a 01 ano e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
39	Deixar de apresentar prova de contratação de serviços profissionais de contabilidade.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
36	Inexecução de serviços contábeis contratados e obrigatórios.	Suspensão de 06 meses a 01 ano e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
35	Retenção abusiva, danificação ou extravio de livros e/ou documentos contábeis comprovadamente entregues.	Suspensão de 06 meses a 01 ano e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
33	Aviltamento de honorários e/ou concorrência desleal.	Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.

29	Não comprovar quitação da(s) anuidade (s) do escritório individual junto ao CRC. – excluído em Nov 2010	Multa de uma a cinco anuidades.
23	Empresa que se recusa a fornecer provas de que os profissionais encarregados da parte técnicas são contabilistas devidamente habilitados.	Multa de duas a dez anuidades.
21	Sociedade composta por contabilista baixado ou suspenso – (auto para o contabilista)	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
21	Não habilitado (Proprietário/sócio de organização contábil)	Multa de uma a cinco anuidades.
19	Falta de averbação de alteração de responsável técnico (autuação para o contabilista)	Multa de uma a cinco anuidades.
18	Inexecução de serviços periciais	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
18	Sociedade inadimplente – excluído Nov 2010	Multa de uma a cinco anuidades
15	Contabilista que facilita o exercício profissional aos não habilitados e impedidos.	Advertência reservada ou Censura reservada ou Censura pública.
15	Contabilista que não utiliza o formulário padrão do CFC nas declarações comprobatórias de percepção de rendimentos – DECORE	Multa de uma a cinco anuidades.
15	Elaborar balanço patrimonial aplicado ao setor público em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.

15	Inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade tocante à falta de escrituração contábil	Suspensão do exercício profissional e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
14	Angariar clientes por meio de agenciador	Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
14	Falta de elaboração e transcrição das notas explicativas no livro diário.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
14	Sociedade composta por contabilistas e leigos – autuação para a sociedade.	Multa de duas a dez anuidades.
13	Sociedade composta por contabilistas e leigos – autuação para o não habilitado	Multa de uma a cinco anuidades.
13	Adulteração ou manipulação fraudulenta na escrituração de documentos com fim de favorecer a si mesmo.	Suspensão do exercício profissional e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
13	Auditor contábil que se recusa a apresentar os papéis de trabalho à fiscalização do CRC	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
13	Elaborar balanço financeiro aplicado ao setor público em desacordo com a NBC T 16	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
13	Sociedade com registro baixado	Multa de duas a dez anuidades

12	Sociedade compostas por contabilistas e leigos – autuação para os contabilistas	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
12	Contabilista sem registro transferido ou provisório	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
12	Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público em desacordo com a NBC T16.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
12	Falta de averbação de alteração de responsável técnico – sociedade	Multa de duas a dez anuidades
12	Serviços de perícia contábil com emissão de laudo pericial sem os devidos papéis de trabalho	Suspensão do exercício profissional ou multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
11	Sociedade composta por apenas não habilitados.	Multa de uma a cinco anuidades.
10	DECORE apresentando valores divergentes daqueles constantes no mapa de cálculo.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
10	Sociedade irregular composta por contabilistas habilitados – autuação aos contabilistas.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
10	Sociedade irregular composta por contabilistas e profissionais de outras áreas – autuação para a sociedade	Multa de duas a dez anuidades.

10	Técnico em contabilidade responsável por trabalhos de auditoria.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
9	Auditor revisado – org. contábil – que deixa de se submeter a revisão de acordo com o CRE.	Multa de duas a dez anuidades
9	Falta de averbação de alteração cadastral – autuação ao contabilista	Multa de uma a cinco anuidades.
8	Sociedade composta por contabilista legalmente habilitado – autuação para a sociedade.	Multa de duas a dez anuidades.
7	Sociedade ativa composta por contabilista suspenso ou com registro baixado – autuação aos contabilistas	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
7	Demonstrações contábeis estruturadas em desacordo com a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
7	Elaborar a demonstração do resultado econômico aplicado ao setor público em desacordo com a NBC T 1	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
7	Elaborar balanço orçamentário aplicado ao setor público em desacordo com a NBC T 16.6	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
7	Sociedade ativa composta por contabilista suspenso ou com registro baixado – autuação para a sociedade	Multa de duas a dez anuidades.
7	Técnico formado em ciências contábeis que deixa de alterar a categoria profissional	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.

6	Sociedade ativa composta por contabilista baixado ou suspenso.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
6	Contabilista que utiliza etiqueta de DHP vencida.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
6	Demonstrações contábeis verificada pela fiscalização com valores divergentes daquelas constantes do livro diário.	Suspensão do exercício profissional ou multa de uma a cinco anuidades e advertência reservada ou censura reservada ou censura pública.
6	Emitir laudo pericial em desacordo com as NBCs	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
6	Serviços de auditoria com emissão de pareceres sem os devidos papéis de trabalho.	Suspensão do exercício profissional ou multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
6	Sociedade composta apenas por não habilitados – autuação para a sociedade	Multa de duas a dez anuidades.
5	Sociedade ativa composta por contabilista com registro provisório vencido – autuação para o contabilista	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
5	Contabilista sem registro secundário	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
5	Inobservância de formalidades nos trabalhos de auditoria contábil previstas nas NBCs	Multa de uma a cinco anuidades
4	Anuncio que resulte na diminuição de colega ou de organização contábil	Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.

4	Classificação incorreta de saldo nas demonstrações contábeis	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
4	Elaborar a DFC aplicado ao setor público em desacordo com a NBC T 16	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
3	Contabilista que apresenta conduta inadequada com relação aos colegas de classe	Advertência reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
3	Contabilista que emite DECORE sem fixação da etiqueta DHP	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
2	Contabilista com registro profissional suspenso.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
2	Contabilista que utiliza etiqueta DHP falsificada na DECORE	Suspensão do exercício profissional e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
2	Emitir relatório de auditoria das demonstrações contábeis em desacordo com as NBCs.	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.
2	Livro diário sem estar devidamente registrado no órgão competente – (não cabe mais autuação neste caso).	Multa de uma a cinco anuidades e Advertência Reservada ou Censura Reservada ou Censura Pública.

Fonte: Banco de dados do CRC SP - Fiscalização

7. Considerações Finais

Este manual contém orientações sobre conduta ética do contabilista tendo como objetivo propiciar a reflexão sobre as conseqüências que possam advir da conduta ética adotada.

Não tem a pretensão de abranger todas as situações que possam aparecer no dia a dia da atividade profissional, mas, sim, promover a reflexão do indivíduo consigo mesmo.

Acredita-se que a decisão é, no fundo, pessoal, e, portanto, os riscos devem ser avaliados, visto que as punições são estabelecidas e cumpridas. Acredita-se, também, que um elemento de fundamental importância que deve balizar as decisões é o do compromisso assumido perante a sociedade aliado à imagem da profissão no Brasil e no mundo.

BIBLIOGRAFIA

BITTAR, E. C. B. *Curso de ética jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.

SÁ, A. Lopes de. *Ética profissional*. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2005

AGUILAR, F. J. (1994), *A ética nas empresas*. Rio de Janeiro: Zahar Editores.

Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC). Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.803, de 8 outubro, 1996 (1996). Disponível em http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res803.htm

FROMM, E. (1970), *A análise do homem*. Rio de Janeiro: Zahar Editores.

HALL, R. H. (1968), Professionalization and bureaucratization. *American Sociological Review*, Vol. 33, n. 1, pp. 92-104.

LINGUITTE, H. V.; DOS SANTOS, R. F.; SÁ, M. T. A. P. (1997), Ética para o contabilista brasileiro: avanços e conflitos. *Revista de Contabilidade CRC-SP*. São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade, p.87-93.

LISBOA, L. P.. 1996, (Org.). *Ética Geral e Profissional em Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

MARCONDES, D. (2009), *Textos básicos de ética: de Platão a Foucault*. Rio de Janeiro: Zahar.

McPHAIL, K.; WALTERS, D. (2009), *Accounting & Business Ethics*. Oxon: Routledge.

MOORE, W. E. (1970), *The professions rules and role*. New York: Russell Sage Foundation.

NASH, L. (2001), *Ética nas empresas*. São Paulo: Makron Books.