

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TAKERU HORIKOSHI

***DISCLOSURE* DAS PENALIDADES ÉTICO-DISCIPLINARES
DA PROFISSÃO CONTÁBIL NO BRASIL**

São Paulo

2019

TAKERU HORIKOSHI

***DISCLOSURE DAS PENALIDADES ÉTICO-DISCIPLINARES
DA PROFISSÃO CONTÁBIL NO BRASIL***

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Tiago Borges Nascimento Slavov

São Paulo

2019

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Prof. Dr. Edison Simoni da Silva
Reitor

Prof. Dr. Ronaldo Fróes de Carvalho
Pró-reitor de Graduação

Prof. Dr. Alexandre Sanches Garcia
Pró-reitor de Pós-Graduação

FICHA CATALOGRÁFICA

H811d	<p>Horikoshi, Takeru</p> <p>Disclosure das penalidades ético-disciplinares da profissão contábil no Brasil / Takeru Horikoshi. - - São Paulo, 2019.</p> <p>117f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Tiago Borges Nascimento Slavov</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Centro Universitário Álvares Penteado – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Contadores – Ética profissional. 2. Conselhos fiscais – Contadores. 3. Contabilidades – legislação – Brasil.</p> <p style="text-align: right;">CDD: 657.092</p>
-------	---

Bibliotecário responsável: Elba Lopes, CRB- 8/9622

TAKERU HORIKOSHI

**DISCLOSURE DAS PENALIDADES ÉTICO-DISCIPLINARES DA PROFISSÃO
CONTÁBIL NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Prof. Dr. Jésus de Lisboa Gomes
Centro Universitário Álvares Penteado

Prof. Dr. Tiago Borges Nascimento Slavov
Centro Universitário Álvares Penteado
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 16 de dezembro de 2019.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por ser essencial em minha vida, e ter iluminado meu caminho para a realização deste sonho.

Agradeço de forma toda especial, a minha esposa Belmira, que permitiu que eu chegasse até aqui, com todo o seu amor e compreensão comigo, por acreditar em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

A minha mãe Kaneyo e a meu pai Teruo Horikoshi (In memoriam)

Aos amigos de mestrado, que compartilharam comigo esses momentos de aprendizado, especialmente, à Alessandra Secco, Jailson Evangelista, Lucas Yan Machado Candido, Mario Sellis, Raouf Roland, Ricardo Baidarian, nos auxiliando mutuamente.

Agradeço, também, a todos os meus professores da UniFecap, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e, é claro, ao Prof. Dr. Tiago Borges Nascimento Slavov, orientador sempre tão atencioso, compreensivo e receptivo, pela generosidade de ter-me aceito como seu orientando, pela sua dedicação, experiência e suas sugestões.

Aos membros de minha banca, Prof. Dr. Jesus de Lisboa Gomes, o meu reconhecimento de realizar este trabalho ao lado de alguém que transpira sabedoria; meu respeito e admiração pela serenidade, capacidade de análise do perfil dos alunos e pelo dom no ensino das Ciências; seu excelente gosto musical, inibindo sempre a vaidade em prol da simplicidade e da eficiência; e ao Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos, pela sua competência, total apoio, disponibilidade em atender-me, pelas opiniões e críticas, pela total colaboração em solucionar dúvidas e problemas, desejei a sua participação na banca examinadora deste trabalho desde o princípio: o meu mais sincero obrigado.

Ao Professor Doutor, Ivan Ricardo Peleias, pela primeira preciosa orientação quando ainda este trabalho era somente uma ideia.

Ao Professor Francisco Calicchio, pelos textos revisados, orientação, seu grande desprendimento em ajudar-me e a amizade sincera.

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Obrigado!

“O ser humano vivencia a si mesmo, seus pensamentos, como algo separado do resto do universo numa espécie de ilusão de ótica de sua consciência.

Essa ilusão é um tipo de prisão que nos restringe a nossos desejos pessoais, conceitos e ao afeto apenas pelas pessoas mais próximas.

Nossa principal tarefa é a de nos livrarmos dessa prisão ampliando nosso círculo de compaixão para que ele abranja todos os seres vivos e toda a natureza em sua beleza.

Ninguém conseguirá atingir completamente este objetivo, mas, lutar pela sua realização, já é por si só parte de nossa liberação e o alicerce de nossa segurança interior.”

Albert Einstein

RESUMO

Horikoshi, T. (2019). *Disclosure das penalidades ético-disciplinares da profissão contábil no Brasil* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

A ética deve ser elemento norteador de toda e qualquer atividade profissional, não devendo ser exceção à regra, no exercício da contabilidade. O objetivo do presente estudo foi analisar o *disclosure* dos procedimentos ético-disciplinares na atividade contábil, por meio de análise de conteúdo nos portais dos Conselhos Regionais de Contabilidade do país e por outras fontes de dados. O trabalho revelou um panorama, até então não documentado, dos tipos de penalidades aplicadas pelos órgãos e sua relação com características do *disclosure* adotado por cada CRC estadual. Por principais contribuições o estudo permitiu uma reflexão, em termos de buscar o aperfeiçoamento dos mecanismos de *disclosure* das penalidades ético-disciplinares, da intensidade ou da gravidade destas das mesmas, do papel dos Conselhos Profissionais e do próprio o exercício da profissão contábil no Brasil. Novas pesquisas são sugeridas, à luz da Sociologia das Profissões, buscando analisar outros fatores causais para os procedimentos adotados, atualmente, no âmbito da profissão contábil, bem como para identificar oportunidades de evolução e consolidação da profissão perante a sociedade.

Palavras-chaves: Código de Ética. Penalidades ético-disciplinares. Profissão Contábil. Órgãos de Classe. Sociologia das Profissões.

ABSTRACT

Horikoshi, T. (2019). *Disclosure of the ethical-disciplinary penalties of the accounting profession in Brazil* (Master's Dissertation). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

Ethics must be a guiding element of any professional activity, and should not be the exception to the rule in accounting. The objective of the present study was to analyze the disclosure of ethical-disciplinary procedures in accounting activity, through content analysis in the portals of the Regional Accounting Councils of the country and other data sources. The work revealed a previously undocumented overview of the types of penalties applied by the agencies and their relationship with disclosure characteristics adopted by each state CRC. For main contributions the study allowed a reflection, in terms of seeking to improve the disclosure mechanisms of ethical-disciplinary penalties, their intensity or severity, the role of the Professional Councils and the exercise of the accounting profession in Brazil. New researches are suggested, in the light of the Sociology of Professions, seeking to analyze other causal factors for the procedures currently adopted within the accounting profession, as well as to identify opportunities for evolution and consolidation of the profession before society.

Keywords: Code of Ethics. Ethical Disciplinary Penalties. Accounting Profession. Class Organs. Sociology of Professions.

Lista de Figuras

Figura 1 – Fases da metodologia de pesquisa.....	47
Figura 2 – Apresentação de defesa no processo administrativo.....	54
Figura 3 - Link informações / penalidades.....	56
Figura 4 - Suspensão do exercício profissional.....	56
Figura 5– Consulta de profissionais.....	56
Figura 6 - Autuações x categoria de contabilistas registrados	60
Figura 7 - Tipos de autuações aos profissionais pelo crcsp	67
Figura 8 - Resumo das etapas do disclosure nos websites.....	79
Figura 9- Apresenta a comparação em relação a quantidade de critérios atendidos, por estado.....	80

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Autuações x total de profissionais contábeis de 2004 a 2018.....	15
Tabela 2 - Quadro das teorias de sociologia das profissões.ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.	
Tabela 3– EXemplo de enquadramento de cada infração	40
Tabela 4 – Ocorrências, dispositivos legais infringidos e penalidades previstas	52
Tabela 5 - As pesquisas empíricas realizadas no brasil, nos últimos anos, revelam achados conflitantes sobre processos ético-disciplinares	43
Tabela 6- Checklist disclosure das penalidades.....	50
Tabela 7 – Ações fiscalizatórias desenvolvidas pelo CRC, SP.....	57
Tabela 8 - Processos autuados por modalidade	58
Tabela 9 – Tipos de cadastro vinculados ao autuado	59
Tabela 10 - Autuações x categoria de contabilistas registrados	59
Tabela 11 - Autuações x gênero de contabilistas registrados	60
Tabela 12 - Faixa etária dos profissionais registrado no crcsp do gênero masculino	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
Tabela 13 - Faixa etária dos profissionais registrados no crcsp do gênero feminino.....	61
Tabela 14 - Faixa etária dos profissionais registrados no crcsp consolidado	61
Tabela 15 - Faixa etária dos profissionais autuados no crcsp do gênero masculino	62

Tabela 16 - Faixa etária dos profissionais autuados no crcsp do gênero feminino	62
Tabela 17 - Faixa etária dos profissionais autuados no crcsp consolidado	62
Tabela 18 - Faixa etária comparativo entre autuados x registrados - masculino.....	63
Tabela 19 - Faixa etária comparativa de autuado x registrado – feminino	64
Tabela 20 - Faixa etária comparativo de autuado x registrado – consolidado	65
Tabela 21 - Faixa etária comparativa registrados entre COREN X CRC	65
Tabela 22 – Profissionais responsáveis/ sócios de organizações contábeis e profissionais não responsáveis/ sócios	66
Tabela 23- Tipos de autuações aos profissionais pelo crcsp	67
Tabela 24 – Conduta profissional	72
Tabela 25 – Decisões dos julgamentos das infrações sem / com divulgação.....	73
Tabela 26 - Decisões dos julgamentos das infrações sem / com divulgação –exceto decore	74
Tabela 27- Decisões dos julgamentos das infrações com disclosure	75
Tabela 28 - Decisões dos julgamentos das infrações com disclosure exceto decore	75
Tabela 29 – Disclosure das penalidades ético disciplinares	78
Tabela 30 - Resumo dos dados estatísticos sobre as penalidades ético disciplinares	82
Tabela 31 – Tipos de penalidades aplicadas pelos crcs em 2016.....	83
Tabela 32 - Tipos de penalidades aplicadas pelos crcs em 2017.....	84
Tabela 33 - Tipos de penalidades aplicadas pelos crcs em 2018.....	85
Tabela 34- Comparação dos 15 estados x são paulo de 2016 a 2018	86
Tabela 35- Percentual de públicos x restritos 2016	88
Tabela 36 - Percentual de públicos x restritos 2017	89
Tabela 37 - Percentual de públicos x restritos 2018	89
Tabela 38- Percentual de públicos x restritos 2016 a 2018	90
Tabela 39 - Cruzamento entre % itens divulgados x características de divulgação	91

Lista de Siglas

ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CEPC	Código de Ética Profissional do Contador
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COAF	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CPAI	Certified Public Accountants Ireland
CPAB	Canadian Public Accountability Board
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRCSP	Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo
CRE	Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade.
DECORE	Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos
DL	Decreto Lei
IFAC	Internacional Federation of Accountants
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
MPF	Ministério Público Federal
NBC PG01	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Geral 01
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
RFB	Receita Federal do Brasil
RFFP	Representações Fiscais para Fins Penais
TRED	Tribunais Regionais de Ética e Disciplina
TSED	Tribunal Superior de Ética e Disciplina

Sumário

1 Introdução	14
1.1 Contextualização	14
1.2 Problema da pesquisa	16
1.3 Objetivos	18
1.4 Contribuições e Justificativas	18
2 Revisão Teórica	20
2.1 Sociologia da Profissão Contábil	20
<i>2.1.1 Correntes Teóricas da Sociologia das Profissões</i>	20
<i>2.1.2 Sociologia da Profissão Contábil no Brasil</i>	27
2.2 Ética Profissional Contábil	30
<i>2.2.1 Código de Ética Profissional Contábil no Brasil</i>	34
<i>2.2.1.1 Deveres</i>	35
<i>2.2.1.2 Vedações</i>	35
<i>2.2.1.3 Permissões</i>	36
<i>2.2.1.4 Valor e publicidade</i>	36
<i>2.2.1.5 Deveres em relação aos demais profissionais</i>	37
<i>2.2.1.6 Code of Ethics of IFAC</i>	37
<i>2.2.2 Penalidades Ético-Disciplinares na Profissão Contábil</i>	38
2.3 Disclosure da aplicação das Penalidades Ético-Disciplinares	41
<i>2.3.1 Estudos Empíricos Anteriores sobre Processos Ético-Disciplinares na Profissão Contábil no Brasil</i>	43
3 Metodologia da Pesquisa	46
3.1 Coleta de Dados	48
<i>3.1.1 Processo de coleta de dados de Penalidades Ético-Disciplinares no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo</i>	48
<i>3.1.2 Requisitos para coleta de dados das Penalidades Ético-Disciplinares divulgadas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade no território nacional</i>	49
4 Resultados e Discussões	51
4.1 Análise do Processo de Fiscalização do Sistema CFC/CRCs	51
4.2 Análise da Exigência de Disclosure das Penalidades Ético-Disciplinares da Profissão Contábil no Brasil	55

4.3	Análise das Informações disponibilizadas na Internet pelo CRC-SP sobre as penalidades ético-disciplinares	55
4.4	Análise das Penalidades Ético-Disciplinares no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo	56
4.4.1	<i>Ações de Fiscalização em SP</i>	57
4.4.2	<i>Motivos para Autuações Profissionais em SP</i>	66
4.4.3.	<i>Tipos de Penalidades Aplicadas em SP</i>	73
4.4.4	<i>Síntese dos Achados das Penalidades Ético -Disciplinares em São Paulo</i>	76
4.5	Análise do <i>disclosure</i> das penalidades ético-disciplinares no Brasil	77
4.5.1	<i>Análise dos dados disponibilizados das penalidades ético-disciplinares no Brasil.....</i>	81
4.6	Síntese dos resultados	92
5	Considerações Finais	96
	Referências	100
	Apêndice A – Plano de Fiscalização CRCSP	108
	Apêndice B – O acesso aos websites da região centro-oeste	109
	Apêndice C – O acesso aos websites da região Nordeste	110
	Apêndice D - O acesso aos websites da região Norte:	113
	Apêndice E- O acesso aos websites da região Sudeste:	115
	Apêndice F- O acesso aos websites da região Sul	116

1 Introdução

1.1 Contextualização

Os Conselhos Profissionais de Contabilidade desempenham um papel relevante na proteção do interesse público, ao registrar profissionais qualificados e discipliná-los, caso não cumpram padrões elevados de zelo para com a profissão. Contudo, alguns estudos colocam em dúvida se, em relação a tais penalidades, o aspecto de divulgação da aplicação das penalidades ético-disciplinares pode estar comprometendo os interesses da sociedade em detrimento aos interesses dos profissionais (Canning, 2001; Cooper, 2006; Jackling, Cooper, Leung, & Dellaportas, 2007; Krom, 2019; Lesage, 2016; Mescall, Phillips, & Schmith, 2017; Mitchel, 2004; Spencer, Ursey, & Webb, 2015).

O objetivo principal dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade no Brasil, segundo Decreto Lei 9.295/46, é fiscalizar a o exercício da profissão contábil. Aos profissionais cabe, conforme seu inciso g do Art. 27 da referida lei, observar o Código de Ética Profissional do Contador - CEPC, caso contrário, estarão sujeitos às diversas penalidades previstas no mesmo artigo, que vão de multas, cassação de registro a censuras públicas.

Ao cumprirem com rigor o Código de Ética, os profissionais desfrutarão dos direitos da a prerrogativa profissional, ou seja, as atribuições exclusivas que incluem, segundo Art. 25 do Decreto Lei 9.295/46: a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral; b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações; c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade. Assim, como observa Forgaty (1997), uma função secundária dos Conselhos Profissionais é recompensar os membros da profissão.

Para oferecer a recompensa do exercício profissional exclusivo, a profissão contábil deve manter um certo nível de autonomia, que está associada, diretamente, à responsabilidade de auto regulação. Qualquer profissão que não regule eficazmente o comportamento profissional de seus membros, se arrisca à perda de sua autonomia (Loeb, 1971).

No Brasil, essa autorregulação é definida no Art. 6º do Decreto Lei 9.295/46 que, dentre outros parâmetros, estabelece que compete ao Conselho Federal e aos Regionais organizar o Regimento Interno, decidir recursos de penalidade, publicar o relatório anual de seus trabalhos,

em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados, e regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada e ainda, editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

É importante destacar que os Conselhos Regionais (Estaduais) são os órgãos competentes para penalizar os profissionais e cabe ao Conselho Federal, apenas, analisar recursos apresentados aos Conselhos Regionais. Talvez, por esse motivo, o Conselho Federal de Contabilidade não apresente esclarecimentos adicionais sobre informação publicada pela própria entidade, a respeito do número de Autos de Infração que, no período de 2004 a 2018, caiu 21%, enquanto o número de profissionais aumentou em 46% em igual período, segundo Tabela 1.

Tabela 1

Autuações x Total de Profissionais Contábeis de 2004 a 2018

ANO	DILIGÊNCIAS	NOTIFICAÇÕES	AUTOS DE INFRAÇÃO	TOTAL DE PROFISSIONAIS
2004	321.803	20.391	12.340	359.019
2005	357.371	15.707	14.255	390.329
2006	291.254	18.701	13.600	394.588
2007	478.963	21.122	15.978	399.338
2008	569.375	24.348	13.428	405.553
2009	528.645	33.596	12.195	410.611
2010	552.040	30.646	11.380	495.584
2011	455.705	25.856	12.523	487.727
2012	538.316	31.890	7.428	485.498
2013	696.904	41.097	8.530	493.952
2014	642.636	31.263	10.310	508.498
2015	52.564	36.707	11.986	532.065
2016	43.400	48.239	9.060	536.240
2017	56.190	18.272	10.985	528.553
2018	42.649	21.894	9.763	523.775

Nota. As informações referentes aos anos 2017 e 2018 foram obtidas no <https://cfc.org.br/fiscalizacao-etica-e-disciplina/estatisticas/>.

Fonte: Recuperado de “Evolução Anual”, de Conselho Federal de Contabilidade (2019). Recuperado de <https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/> de 2004 a 2016, de “Total de profissionais de 2017 e 2018”, Recuperado de “Profissionais da Contabilidade Ativos por Gênero e Região”, para 2017, Recuperado de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>, digitar 31/12/2017, pesquisar enter, para 2018, Recuperado de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>, digitar 31/12/2018, pesquisar enter.

Observa-se que, apesar do crescimento do número de profissionais, não se constata o mesmo quanto aos autos de infração, que oscilam de ano para ano, de forma ascendente e descendente, não permitindo traçar de forma racionalizada uma correlação específica, entre autos de infração e o aumento de contabilistas. Ou seja, não houve crescimento esperado.

A capacidade de discernir sobre a conduta dos contratados é um recurso valioso para o público em geral. Como os consumidores contratam os profissionais individualmente, eles precisam de algum mecanismo para obter informações sobre o registro e o histórico ético

daqueles. Atualmente, o Conselho Federal de Contabilidade disponibiliza um diretório de profissionais registrados, por meio do qual é possível consultar informações sobre se ele é registrado, ou não. Mas o envolvimento histórico dele, em questões relacionadas às penalidades ético-disciplinares, não está disponível nesta consulta. Embora seja imperativo que profissionais de contabilidade estejam cientes da imposição de penalidades a eles atribuídas, a sociedade, em geral, também deve permanecer ciente da informação (Armitage & Moriarity, 2016).

Neste sentido, nota-se, por exemplo, a iniciativa do Governo Federal que, por meio da Portaria RFB no 1.750, de 12 de novembro de 2018, instituiu a divulgação das informações relativas às Representações Fiscais para Fins Penais (RFFP), após o seu encaminhamento ao Ministério Público Federal – MPF. Com isso, a Receita Federal passou a divulgar o nome de profissionais contábeis envolvidos em crimes contra a ordem tributária (ainda não apenados). Outro exemplo de divulgação é o Art. 1.049 do Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda), que estabelece que o profissional contábil foi declarado sem idoneidade para assinar peças contábeis, se verificada a falsidade do balanço, independentemente de ação criminal., tal como o Ato Declaratório Executivo Delex/SPO nº 160, de 11 de setembro de 2019). Tais medidas alinham-se com a necessidade de *disclosure* das condutas irregulares de profissionais contábeis.

Pondera-se, assim sobre a necessidade de um estudo sobre a atuação dos órgãos de classe, especificadamente no presente estudo dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

1.2 Problema da pesquisa

Considerando que a Sociologia é a ciência que busca entender a ação social, interpretando-a e explicando-a causalmente em seu desenvolvimento e efeitos (Weber, 1979), o presente estudo buscou identificar em suas vertentes teóricas, instrumentos para compreender as estruturas institucionais que definem as ações dos Conselhos Profissionais.

Na Sociologia, estudos sobre arranjos profissionais são desenvolvidos, principalmente pela Sociologia das Profissões, sendo que a regulamentação profissional é analisada especialmente sobre o conceito do *closure* ou fechamento, conceito esse já explorado para investigar a dinâmica da profissão contábil na Irlanda (O’regan, 2008), na Austrália (Chua & Poullaos, 1998) e na França (Ramirez, 2001), por exemplo.

No Brasil, Mendonça, Oyadomari e Cardoso (2012), ao investigar a profissionalização do contador no Brasil sob a ótica sociológica, destacam que o estudo da prática da Ética é o

melhor caminho para compreender o conceito do *closure* na realidade local, sendo que o nível de divulgação é um aspecto recorrente em diferentes trabalhos.

Por exemplo, Pires (2013) ao observar e analisar o perfil dos profissionais contábeis do Rio Grande do Sul, envolvidos em processos ético-disciplinares, o pesquisador demonstra que teve acesso à informação privilegiada, o sistema *Spiderware*, que é de uso restrito para profissionais do Conselho.

Já Alves (2005), ao investigar a adesão do CEPC (Código de Ética Profissional do Contador), atribuiu o alto índice de respostas o fato do pesquisador ser Conselheiro no Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, com acesso privilegiado à base de contadores cadastrados.

O problema da informação sobre a atuação dos Conselhos Profissionais não é exclusivo das entidades profissionais brasileiras e, nem somente, da profissão contábil. Spencer et al (2015), investigando a transparência das penalidades ético-disciplinares nos EUA, observa que muitos estados americanos não divulgam informações sobre as penalidades profissionais (assim como, no Brasil, os Conselhos Estaduais possuem prerrogativas para penalização dos profissionais).

Tal informação é realçada por Krom (2019) que, examinando ações disciplinares dos conselhos profissionais advogados, contadores e médicos americanos, entre 2008 a 2014, também observou a limitação ao acesso às informações das penalidades.

No Brasil, Mattozinho (2015), ao investigar os processos ético-disciplinares julgados pelo Conselho Regional de Enfermagem do Estado de São Paulo, também revela a dificuldade, pelo público em geral, para se obter informações sobre os procedimentos ético-disciplinares na profissão de enfermagem. O mesmo pode ser observado por Gavela (2016) a respeito dos profissionais do Jornalismo em Portugal.

Nesse contexto, a presente pesquisa tem por tema o *disclosure* das penalidades ético-disciplinares na profissão contábil, no exercício da profissão contábil, apresentando a seguinte questão: **Como são divulgadas as penalidades ético-disciplinares pelos Conselhos Regionais de Contabilidade no Brasil?**

O estudo desenvolve-se a partir dos modelos de Mescall et al (2017), Lesage (2016) e Parker (1994), que avaliaram uma correlação entre os tipos de penalidades e características de divulgação das sanções impostas pelos órgãos profissionais.

1.3 Objetivos

O objetivo geral do estudo é investigar o *Disclosure* dos procedimentos ético-disciplinares da profissão contábil no Brasil.

Como objetivos específicos, o estudo pretende:

- a) Sistematizar as Penalidades Ético-Disciplinares e os conceitos das profissões e seus *status*, estratificação social e classe social dentro da ótica *profissionalista*;
- b) Analisar o disclosure das informações dos processos Ético-Disciplinares no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, para avaliar as informações específicas desse órgão;
- c) Avaliar as informações disponibilizadas pelos demais Conselhos Regionais de Contabilidade a respeito das penalidades ético-disciplinares;
- d) Analisar, a partir das informações disponibilizadas, os tipos das penalidades e o perfil dos profissionais autuados;
- e) Verificar a relação entre as características de divulgação das informações e o tipo de penalidade aplicada.

1.4 Contribuições e justificativas

Espera-se que, ao final da pesquisa, que o estudo auxilie na compreensão, melhorando a confiança da sociedade sob o *disclosure* das penalidades ético-disciplinares aplicadas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade brasileiros, fornecendo subsídios à conduta do profissional contábil brasileiro. Não apenas compreender, mas como melhorar o nível de transparência, uma vez que não existe trabalho anterior nesse sentido no Brasil.

Na área política e empresarial, em especial, escândalos famosos como Enron, Tyco, WorldCom, AIG e Banco Pan-americano evidenciam que práticas antiéticas ocorridas, em muitos casos envolvendo profissionais de contabilidade, podem causar expressivo impacto social, acarretando prejuízos para a sociedade como um todo. Logo, o estudo pode colaborar com a profissão.

No contexto acadêmico, comparando-se com estudos anteriores, a discussão a respeito de auto regulação, amplamente estudada na área da Sociologia das profissões, o presente trabalho contribui para aprofundar as discussões sobre as penalidades ético-disciplinares na profissão contábil.

Assim, o estudo poderá ser utilizado em aula de ética ilustrando como ela ocorre no campo das atividades das Ciências Contábeis, em especial, por meio de infrações que se tornaram notórias e comprometeram a atividade de pessoas conhecidas no ramo, bem como de

suas empresas; É oportuno, já que existem 520 mil profissionais da área contábil; há 64.929 escritórios registrados no Conselho Federal de Contabilidade, empregando 717 mil colaboradores e atendendo a mais de 5 milhões de empresas, dados estes que se relacionam diretamente ao universo dos contadores.

Nas organizações, as regras de comportamento são propostas pelo código de ética e as empresas obtêm facilidade nas decisões, satisfação e motivação dos profissionais e reconhecimento da Comunidade. Portanto o código de ética não impacta somente o contador, mas a sociedade então; a contribuição de tal cultura exerce grande influência na circunscrição da ética, e da própria sociedade, instituindo leis para que, de melhor forma, está sejam seguidas e aplicadas quando necessário.

Em resumo, o estudo e aplicação da Ética no atual contexto que destacamos é um fator primordial para a reconstrução de uma sociedade que prima pelo correto fazer. Há momentos demonstrados pela história em que burlar a lei e as regras de conduta em muito prejudicaram a organização social e civil da nação: portanto, entende-se que estudos como este procura resgatar a dignidade e a ordem nas relações que formam novos tempos de mudanças profundas, se o objetivo é por uma sociedade democrática e transformadora, gerando confiança institucional e interpessoal.

2 Revisão Teórica

Neste capítulo, são revisados os principais conceitos da Sociologia da Profissão Contábil, para, em seguida, se apresentar os constructos da Ética na Profissão Contábil e das Penalidades Ético-disciplinares.

Revisitar o histórico e a evolução das teorias sociológicas é necessário para melhorar a compreensão das transformações sociais, tecnológicas, culturais e políticas que a profissão contábil vem passando. Não é objetivo dessa revisão, contudo, oferecer discussões críticas a esta ou a aquela teoria; antes, entende-se que todas elas deram sua contribuição, no contexto em que foram formuladas e, portanto, trazem em si uma visão sobre o momento histórico em que se fundam. Ela tem ênfase no aspecto do fechamento cultural por parte de um grupo profissional, o que conduz ao seu fechamento social (*social closure*), e que pode ser compreendido como uma espécie de corporativismo, conforme discussões nas próximas seções.

2.1 Sociologia da profissão contábil

A Sociologia é a ciência que procura compreender a ação social, interpretando-a e explicando seu curso e o seus efeitos (Weber, 1979). Portanto, o presente estudo identifica, em suas vertentes teóricas, instrumentos capazes de explicar as estruturas institucionais que definem as ações dos Conselhos Profissionais de Contabilidade.

2.1.1 Correntes teóricas da sociologia das profissões

O termo “sociologia das profissões”, em inglês “*sociology of professions*” concebe, em sua proeminência, os princípios de emprego (em inglês: “*job*”), das profissões liberais (em inglês: “*profession*”) e de ocupação (em francês: “*métier*”) e conta com três correntes teóricas bem definidas: funcionalista, interacionista e *neoweberiana*, estudadas a seguir:

2.1.1.1 Teoria Funcionalista

A teoria funcionalista baseia-se, sobretudo, nas características das profissões. Ela conta com quatro grandes teóricos: Carr-Saunders, Durkheim, Wilson e Parsons. Conforme Olano (2008): ela apresenta como essenciais os conceitos de função e de papel da profissão.

Carr-Saunders e Wilson (1933) identificam as características que diferenciam as profissões das ocupações. Segundo estes autores, uma ocupação se torna uma profissão a partir dos seguintes fatos: especialização de serviços, formação específica e criação de associações, reforçando o papel do Estado no reconhecimento delas.

Já para Durkheim (1893), a divisão social do trabalho se organiza a partir da divisão sua técnica, ou seja, as profissões desempenham funções específicas dentro do corpo social em prol da harmonia, do bom funcionamento e do próprio corpo. Desta forma, segundo este autor, os grupos profissionais têm o papel de integração social e moral na sociedade, o que ele observa, argumentando que a crise da sociedade francesa, no início do século, por exemplo, teria por causa o rápido crescimento econômico, concorrendo com a ausência de normas morais capazes de manter a integração social. Nesse cenário, os grupos profissionais dotados da qualidade da organização social, teriam tido um papel não somente econômico, mas fundamentalmente moral.

Parsons (1937), por sua vez definiu características que distinguem as profissões do mundo dos negócios e da administração pública, procurando demonstrar que é a atividade profissional, e não a comercial e financeira, que melhor caracteriza o sistema social liberal moderno. Assim, o autor estabeleceu estatutos que caracterizariam uma profissão, diferenciando-a de um ofício ou ocupação:

- a) uma profissão corresponde a toda atividade técnica que exige dedicação integral de quem a exerce;
- b) está estruturada de modo a oferecer um serviço à sociedade;
- c) o princípio da autonomia profissional constitui requisito imprescindível para o exercício da profissão;
- d) os profissionais de uma determinada área organizam-se na forma de uma corporação, a qual estabelece, formaliza e normatiza condutas e responsabilidades que serão assumidas pelo grupo de profissionais;
- e) implica na existência de uma cultura profissional, ideário, valores, responsabilidades e missão da profissão, expressas em um código de ética profissional;
- f) ocorre o estabelecimento de uma relação de responsabilidade entre o prestador do serviço (profissional) e o beneficiário, ou contratante desse serviço (o cliente, que no caso das profissões da saúde foi o paciente, ou usuário dos serviços de saúde); e finalmente,
- g) há uma identidade vocacional, onde os objetivos de vida do profissional coincidem com os aspectos filosóficos da prática profissional.

Pode-se afirmar que todos estatutos mencionados por ele, na atualidade, se aplicam plenamente a profissão contábil

Nem sempre ocorrem as características todas, aqui apontadas pelo o autor em epígrafe. Ele traçou um conjunto delas, que abarca um modelo teórico o qual, em circunstância da atividade que se está abordando, pode variar em número e recorrência delas. Mas é fato que,

algumas, forçosamente, devam estar presentes para que haja um vínculo ético que configure aquele específico fazer, tal como assinalado em “f”.

Parsons (1937), definiu que uma profissão corresponde a toda atividade técnica que exige dedicação integral de quem a exerce, ou seja, de um funcionário público que exige dedicação integral, que é, muito diferente de um professor que tem o saber científico e não necessita de dedicação integral, se a ótica da dedicação integral pode ser um corporativismo. Todavia, é necessário certa cautela sobre esta afirmação do autor, quase centenária.

Deste modo, a Teoria Funcionalista questiona o propósito da profissão em consequência da função, ou do resultado específico que ela desempenha na sociedade. Nesta ótica, esta teoria procura divulgar uma imagem das profissões, onde o conhecimento técnico complexo justificaria sua autonomia e autorregulação, cujos integrantes atuam, constantemente, objetivando o bem comum.

Essas qualidades explicariam os privilégios profissionais reivindicados por seus praticantes, notadamente, quanto às recompensas financeiras e o prestígio social.

No campo da atividade contábil, a ótica funcionalista pode ser compreendida como atividade técnica que exige dedicação integral de quem a exerce, estruturada para servir a sociedade, com autonomia, mesmo quando por um sistema corporativo, expressando um ideário, valores, responsabilidades e missão da profissão, expressas em um código de ética, entre as partes envolvidas, e ainda, exarando uma identidade vocacional.

Os funcionalistas destacaram uma série de características e atributos considerados necessários, para descrever, à sua maneira, a ideia de profissão e o processo de profissionalização. Exigências tais como, conhecimento técnico-científico, associações profissionais, sensibilidade para enxergar as necessidades dos clientes e saciá-las, bem como um código de ética profissional, são imprescindíveis para o processo de profissionalização, distinguindo-a, assim, de uma ocupação qualquer.

Dentre outras coisas, as associações profissionais, por exemplo, surgiram com o papel de garantir o controle ocupacional, ou seja, a autonomia profissional – ponto chave na teoria funcionalista das profissões – e a autorregulação delas. O resultado de tudo isso, para os funcionalistas, consistia em demonstrar o valor social das mesmas.

O que se observa em todas as suas versões, analisa-se a sociedade no geral e cada elemento que a compõem, num sistema integrado que se interage rotineiramente e está em constante transformação, a teoria funcionalista não se aprofunda nos processos sociais em si, estuda-os de maneira superficial, sem dar importância às causas, aos problemas, às dificuldades, aos mecanismos de aperfeiçoamento, entre outros.

Sua concepção é bem positiva, visualizando uma sociedade organizada e bem estruturada, o que impede de perceber suas falhas. Ao mesmo tempo em que é criticada, recebe elogios em razão da análise sistêmica de todos os elementos que funcionam em conjunto, que facilita a visão panorâmica do meio social.

Um aspecto a considerar das teorias é que muitas delas são muito anteriores a década de 40, e interessante destacar, que Carr-Saunders e Wilson (1933) mencionam que uma ocupação se torna uma profissão a partir da formação específica de nível superior e, talvez, nem todas as necessitem deste requisito, ou seja um artista plástico pode não ter estudo formal e ser altamente conceituado.

2.1.1.2 Teoria Interacionista

A Teoria Interacionista, preconizada por Hughes (1958), defende que não existe distinção entre profissão e ocupação, observando que a primeira se desenvolve a partir da interação e organização dos indivíduos que executam o mesmo trabalho, na busca pela proteção e autonomia de sua prática (Olano, 2008).

Para Hughes (1958), há profissões que desempenham funções essenciais para a sociedade e outras, secundárias. Para estas últimas, a sociedade é mais importante para ela do que ela, propriamente, para a sociedade.

A maior contribuição da abordagem interacionista é a possibilidade de análise da socialização do profissional. Esta não está restrita à formação profissional, tal como nos funcionalistas a compreendem, mas ocorre também na atuação profissional e no mercado de trabalho, por meio de três olhares: para o outro, para a estrutura e para si mesmo.

Conforme explica Almeida (2011), o interacionismo enfatiza os detalhes da interação interpessoal e a forma como elas são usadas para conferir sentido ao que os outros dizem e fazem, realçando a importância delas na criação das organizações profissionais.

Nesta ótica, Rodrigues (2002) destaca que a Teoria Interacionista. É fundamentada em três pilares:

- a) Regulamentação, fruto do saber científico e prático e do ideal de trabalho, corporizados por comunidades formadas em torno da mesma classe de saber, dos mesmos valores e ética de serviço;
- b) Reconhecimento social da competência, adquirido mediante uma formação longa e específica;
- c) Instituições profissionais respondem às demandas sociais, ocupando uma posição intermediária entre necessidades individuais e sociais.

Não necessariamente, todas as atividades contam com os pilares apontados pelo autor. No entanto, entende-se que eles contribuam, e em muito, para a legitimação e a instauração de um princípio ético e de sustentação, em sociedade, das mesmas. No entanto, face ao que se observa, há uma distância do que é previsto pela análise deste estudioso.

Para Wilensky (1974), haveria uma sequência de eventos ou etapas, seguidas pelos grupos ocupacionais, até se atingir o nível do profissionalismo. Essa evolução se tornaria perceptível a partir das seguintes etapas:

- a) Passagem da atividade não profissional a ocupação em tempo integral;
- b) Estabelecimento de controle sobre a formação;
- c) Criação de associação profissional, cujas principais funções são a definição de tarefas essenciais, gestão de conflitos internos entre membros com diferentes recursos de formação e a gestão de conflitos perante outros grupos que desenvolvem atividades similares;
- d) Proteção legal;
- e) Definição do código de ética.

Sob a ótica interacionista, a atividade contábil pode ser expressa, em termos sintéticos, como o regulamento profissional, fruto do saber científico e prático e do ideal de trabalho, corporizados por comunidades formadas em torno da mesma classe de saber, sendo obtida pelo reconhecimento social da competência, adquirido mediante uma formação longa e específica; e, cujas respectivas instituições profissionais respondem às demandas da sociedade.

Embora o interacionismo tenha emprestado importante contribuição para análise dos grupos profissionais, foram os weberianos que passaram a influenciar os principais estudos da sociologia das profissões, ao enfatizar o poder profissional, explicitando suas ideologias e seus projetos.

O interacionismo, também segundo Wilesnky (1974), permitiu uma aproximação maior dos atores sociais, no caso, os profissionais discutindo as identidades a partir do auto identidade do grupo profissional e reconhecendo conflitos *intraprofissionais*. Ele reforçou a importância metodológica de ouvir os próprios profissionais na construção das análises qualitativas sobre determinada profissão.

Porém, a sua maior contribuição é a possibilidade de análise da socialização do profissional, que não se encontra restrita à formação profissional, tal como nos funcionalistas, mas ocorre também na atuação, no mercado de trabalho, sob três olhares conforme já exposto anteriormente.

Na ótica de Rodrigues (2002) no campo profissional, a legitimação e depuração ocorrem por meio de diplomas e certificados. O diploma universitário é fundamento de distinção dos

sujeitos sociais na profissão, enquanto, projeto coletivo de mobilidade social. No entanto, não é em todas as profissões que o diploma universitário é o elemento legitimador. O atleta não necessariamente possui um diploma para provar sua competência e qualificação. É o saber tácito, conhecimento prático, a experiência, o talento, a técnica do atleta que possibilita sua inserção no mercado de trabalho futebolístico.

As profissões não regulamentadas não querem significar que não sejam reconhecidas; elas exigem, sim, preparo e técnica, mas não necessariamente demandam preparação formal. Em alguns casos, muito optam por trabalhar por conta própria. Um exemplo são os cabeleireiros, que muitas vezes ganham mais como autônomos do que se possuíssem carteira assinada.

Muito embora, não seja objetivo desta pesquisa apresentar elementos críticos para cada teoria aqui abordada, algo precisa ser relevado. O fato é que nem toda atividade profissional, nem mesmo profissão, demanda estudo ou titulação acadêmica para fazer de alguém um profissional de área. Todavia, reside aqui a hipótese de que, cursos superiores e outras solicitações exigidas, podem e muito bem, fazer parte de um escopo que, de certa maneira, ‘blinda’ determinadas profissões, de forma a lhe conferir um *status* e uma legitimação oficial, pelas vias mais teóricas e acadêmicas, muito embora, isto não queira significar, necessariamente, a existência de profissões.

2.1.1.3 Teoria Weberiana

Weber (1920) define profissão como “a especificação, especialização e a combinação de serviços de uma pessoa que, para esta, constituem o fundamento de uma possibilidade contínua de abastecimento ou aquisição”. Sob esta ótica, a profissão seria o meio do indivíduo capacitado se inserir no mercado para satisfazer suas necessidades materiais (“abastecimento”) ou imateriais (“aquisição”), tal como posições sociais, honras, títulos, enfim, poder social.

Na Teoria Weberiana, o processo de profissionalização é observável a partir da luta, apoderação, honra e prestígio. Como observa Barbosa (1993), na Idade Média, as guildas medievais representavam associações de profissionais (sapateiros, ferreiros, alfaiates, marceneiros, carpinteiros, artesãos e artistas), formadas, hierarquicamente, por mestres, oficiais e aprendizes, tornando-se um parâmetro para caracterização dos grupos profissionais.

Nesta vertente teórica, as profissões evoluíram por meio da certificação oferecida por uma educação formalizada, diferenciando-se assim das ocupações, porque estas não necessitam de certificação formal e não mantêm compromisso para com o desenvolvimento científico e social (Freidson, 1988).

Outro aspecto da Teoria Weberiana é a interdependência entre as profissões, as quais se encontram em permanente disputa. Isso ocorre porque toda profissão exige que a sociedade reconheça sua estrutura cognitiva por meio de direitos exclusivos, representada por uma estrutura social, que pode incluir o monopólio absoluto da prática, o direito à autodisciplina, o emprego e o controle da formação profissional, do recrutamento e do licenciamento (Abbott, 1988).

Sob esta ótica, ao proteger seus interesses privados, o interesse público fica em segundo plano. Essa discussão é entendida, na Teoria Weberiana, sob o conceito do *Closure*, o movimento da profissão para criar barreiras sociais, beneficiando seus interesses.

Do ponto de vista de sua estruturação, o modelo weberiano prevê uma luta de privilégios e de destaque das atividades profissionais, no seio da sociedade, na perseguição de reconhecimento social de sua exclusividade e importância. Neste combate, as penalidades éticas disciplinares das profissões podem ser preteridas, em benefício de um protecionismo da atividade profissional, evidenciando o *closure*.

A definição weberiana de profissão destaca a capacitação (“especialização”), o individualismo metodológico (“uma pessoa”) e a competição (“possibilidade contínua de abastecimento ou aquisição”).

Com base em Weber, os neo weberianos enfatizam os conflitos sociais entre grupos profissionais por poder, e o modo como promovem projetos coletivos de mobilização, ideologias, controle da formação e fechamento do mercado de trabalho. Tudo isto visando aumentar a coesão interna, construindo uma imagem social e uma identidade coletiva para alcançar e manter o status de uma dada profissão. Pela corrente neo weberiana torna-se possível compreender as profissões como as atividades que monopolizam um segmento do mercado de trabalho. Desse modo, a dinâmica faz emergir grupos ocupacionais com projetos de profissionalização, que aspiram o reconhecimento como profissão.

Já aquelas chamadas de “liberais”, autônomas, se reclusam no emaranhado burocrático das grandes organizações. Questões tais como estas tornam a sociologia das profissões dinâmica, e em permanente mudança.

O campo da sociologia *profissionalista* se preocupa com a implantação, desenvolvimento, formação e institucionalização das profissões, conjunto de abordagens teórico-conceituais que tem por objeto específico a formação e atuação dos grupos profissionais.

A Tabela 2, resume as principais contribuições e características dessas três escolas teóricas.

Tabela 2
Quadro das Teorias de Sociologia das Profissões.

Quadro Teórico das Teorias de Sociologia das Profissões		
Escola	Precusores	Atributos
Funcionalista	<i>Carr-Saunders e Wilson</i>	a) distinção entre ocupação versus profissão
	<i>Durkheim</i>	a) a divisão social do trabalho se organiza a partir da divisão técnica b) as profissões desempenham funções específicas dentro do corpo social c) os grupos profissionais têm o papel de integração social e moral
	<i>Parsons</i>	a) profissão é uma atividade técnica que demanda dedicação integral b) estruturada para oferecer serviço à sociedade c) autonomia profissional é requisito imprescindível para exercício da profissão d) profissionais reunidos na forma de uma corporação organizada, formalizada e de condutas normalizadas e) implica a existência de uma cultura profissional, ideários, valores, responsabilidades e missão de profissão, expressos num código de ética f) estabelecimento de uma relação de responsabilidade entre prestadores de serviço e beneficiário g) identidade vocacional: objetivos de vida profissional e aspectos filosóficos de prática profissional convergem
Interacionista	<i>Hughes</i>	a) não há distinção entre ocupação e profissão b) há profissões essenciais e secundárias
	<i>Rodrigues</i>	a) baseada no saber científico e ideal de trabalho b) reconhecimento social mediante competência por longa formação específica c) instituições sociais intermedeiam demandas individuais e sociais
	<i>Wilensky</i>	a) passagem de atividade não profissional a ocupação em tempo integral b) estabelecimento de controle sobre a formação c) criação de associações profissionais para gestão de conflitos etc. d) proteção legal e) definição de um código de ética
Weberiana	<i>Weber</i>	a) profissão como especificação, especialização, e combinação de serviços b) processo adquirido por meio de luta, apoderação, honra e prestígio
	<i>Freidson</i>	a) evolução das profissões por meio de certificação formal
	<i>About</i>	a) profissão representada por estrutura social que demanda monopólio absoluto da prática b) organização cognitiva representada por estrutura social c) direito à disciplina d) controle da formação profissional, de recrutamento e de licenciamento

2.1.2 Sociologia da profissão contábil no Brasil

O desenvolvimento da profissão contábil no Brasil foi fortemente influenciado pelo papel do Estado que, a partir da década de 1930, passou a intervir no exercício das profissões, notadamente nas de caráter técnico-científico, mediante a constituição de pessoas jurídicas criadas, exclusivamente, para tal finalidade seguindo uma tendência descentralizadora, Pereira, Gamba, Maurique, Pamplona e Freitas. (2001).

Assim, segundo Mendonça et al. (2012), a profissão contábil no Brasil se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no país a partir dos seguintes passos:

a) Monopólio sobre os serviços prestados, os quais se encontram baseados em sua expertise e por *status* na hierarquia social à época em que a pesquisa foi realizada;

b) Reconhecimento de jurisdição, direito de se autofiscalizar, constituindo para si uma jurisdição, conceito este desenvolvido por Abbott (1988), e que significa o direito que um grupo ocupacional detém de controlar os serviços que presta;

c) Influência na organização de novos entrantes, assegurando que todos os novos entrantes se submetam a um sistema apropriado de seleção e treinamento., ou seja, pela imposição do exame de qualificação para obtenção do registro profissional;

d) Imposição à construção de seu conhecimento e controle do discurso, por intermédio das instituições de ensino relacionadas com seu campo de atuação, com o objetivo de controlar e impor a construção do conhecimento, ou seja, de monitorar o seu discurso, estabelecendo as circunstâncias em que pode ser pronunciado e quem pode pronuncia-lo.

e) Estabelecimento de sua unidade, pelo fortalecimento do corpo profissional e pela obtenção do reconhecimento do Estado, sendo a forma mais segura de convencer os legisladores a aprovar a sua jurisdição. A unidade é garantida por meio da criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos regionais, os quais devem se submeter ao primeiro;

f) Reconhecimento da necessidade de registro para o exercício profissional, após regularmente registrados no órgão competente do Ministério da Educação e no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos;

g) Exame de qualificação para obtenção de registro, por meio de certificação.

O país adotou o modelo europeu continental de auto-regulamentação profissional, uma vez que as entidades de fiscalização profissional têm natureza jurídica de direito, são detentoras de autonomia administrativa e financeira, e não estão sujeitas ao controle do Estado para exercer a fiscalização do exercício profissional. Como consequência desse modelo, duas possíveis falhas podem ocorrer no mercado: assimetria de informação e externalidades (Colbert & Murray, 2003).

2.1.2.1. Assimetria Informacional no exercício profissional

Para Rodrigues (2002), os profissionais, em geral, estabelecem uma relação assimétrica entre profissional e cliente, conhecimento e ignorância, autoridade e confiança, o que gera um “sistema de controle social suportado pela ideologia e pela mística do profissionalismo”.

Segundo Colbert e Murray (2003), a assimetria pode ser compreendida como informação que resulta nos profissionais saberem acerca das suas competências, mas o consumidor não ter pleno conhecimento sobre a qualidade do serviço. Por isso é importante que padrões mínimos de qualidade sejam garantidos a este, restringindo o acesso à profissão àqueles que afiancem as competências necessárias.

Na contabilidade, a tarefa de mensuração da qualidade dos serviços é complexa, especialmente no caso brasileiro (Caneca, Miranda, Rodrigues, Libonati e Freire, 2009), sendo que os elementos mais evidentes de garantia da qualidade dos serviços prestados pelos profissionais são a formação específica por meio da Graduação em Ciências Contábeis e o Exame de Suficiência, além da exigência da Educação Continuada. Mas (Murphy & Quinn, 2018), “evidências sugerem algumas contradições institucionais de tais mecanismos, principalmente em torno de interesses desalinhados com as demandas da sociedade”.

Observa-se, na literatura uma crítica da sociedade, que seria mal informada e sem conhecimentos básicos, a qual reclama sobre certos aspectos de serviços prestados, inclusive no setor público, sem terem a devida ciência dos processos seguidos em determinados atendimentos (Colbert & Murray, 2003). Isto acaba por acarretar o que pode ser denominado uma assimetria de informação, entre o principal fornecedor e o agente.

2.1.2.2 Externalidades na profissão Contábil

Quanto à externalidade, ela é entendida como os efeitos colaterais de uma decisão sobre aqueles que não participaram dela, ou quando há consequências para terceiros que não são levadas em conta por quem toma a decisão. Geralmente, refere-se à produção de consumo de bens ou de serviços sobre terceiros, que não estão diretamente envolvidos com a atividade (Colbert & Murray, 2003)

No contexto da Contabilidade, as externalidades se dão com a ocorrência de falhas na fiscalização da profissão, tendo a sociedade de arcar com o pagamento dos custos decorrentes relacionados a tal. Assim, o propósito da regulamentação contábil baseia-se na necessidade de se defender os interesses das várias partes, que estão sujeitas a erros na profissão.

Um bom exemplo de externalidade na profissão contábil é o caso da Arthur Andersen e sua cliente Enron, e o que aconteceu com os envolvidos após o colapso dos dois. As consequências do escândalo contribuíram para grandes mudanças na profissão contábil e nas normas contábeis. Poucas pessoas estavam envolvidas com o escândalo da Arthur Andersen. No entanto, milhares na empresa perderam seus empregos. A Enron entrou em colapso, os investidores perderam dinheiro e a confiança foi corroída. Como consequência, a profissão contábil passou por transformações e novas regulamentações foram promulgadas (Sarbanes Oxley) em razão deste episódio. No entanto, os reguladores não conseguiram punir muitas pessoas no caso Arthur Andersen e Enron (Edelman & Nicholson 2011).

No Brasil, o exemplo pode ser atribuído ao caso do Banco Pan-americano, que era uma fraude difícil de ser detectada por envolver funcionários de alto escalão. Embora tenha afetado

a imagem das auditorias externas brasileiras (Coelho, Lima, Souza, Oliveira e Oliveira, 2015), do ponto de vista da ética, Ferreira e Lustosa (2012) observam que as decisões tomadas pelos administradores da referida instituição, pela CEF e pelos auditores independentes cumpriram os preceitos éticos, pois foram obtidas dentro dos padrões normativos da auditoria

A aplicação do modelo de análise relatado em Merchant e Van der Stede (2007), cuja intenção é justificar prováveis comportamentos antiéticos – neste caso, algo como “meu chefe me mandou fazer”, indica que a coragem moral é a força para fazer a coisa certa apesar do medo de sofrer consequências.

Assim, compreende-se que a assimetria informacional, no exercício da profissão, repousa muito mais no campo da comunicação, onde a informação pode ser distorcida por interesses escusos de grupos ou de um indivíduo, mas também pode se dar por questões de má gestão de informação. A externalidade já se dá no campo do fazer, onde a imperícia também pode ser a sua causa, porém, em certos casos, ela é o reflexo de má conduta de intenção dolosa, com vistas à obtenção de lucro fácil. Neste âmbito a pesquisa investiga o problema da assimetria e, com base nos dados coletados, as externalidades decorrentes no não cumprimento da Ética Profissional Contábil.

2.2 Ética profissional contábil

A palavra ética originou-se do grego “*ethos*”, que significa modo de ser, costume ou hábito. Esse tema reflete o caráter e a natureza de cada indivíduo, enquanto forma de vida adquirida ou conquistada.

Quando se trata da ética aplicada ao exercício de uma profissão, ela pode ser definida como Ética Normativa, ou seja, aquela cuja função fundamental é fazer recomendações e formular uma série de normas e prescrições morais (Chauí, 2011).

A ética está voltada para a racionalidade humana, onde o homem deve descobrir e questionar quais são os limites relacionados aos seus direitos e deveres, aos seus valores e costumes, à sua essência e capacidade de ser social.

No exercício das profissões, a ética e vista além de outros elementos. No código de ética busca-se expor os princípios e a missão de determinada profissão. Seu conteúdo deve ser pensado para atender às necessidades que aquela categoria serve e representa (Alves, Lisboa, Weffort, & Antunes, 2007).

Para tratar da ética profissional é necessário fazer referência à “deontologia”. Isso porque, deontologia é um termo mais apropriado para a discussão em torno da conduta profissional, compreendendo-a como um esforço para obter-se uma uniformização da ação dos

membros de uma categoria profissional. Uniformização não no sentido de igualar as ações, mas sim, de orientar, prescrever, controlar a conduta dos membros da profissão visando construir uma identidade e por meio desta tornar-se respeitado e reconhecido pelos demais membros da sociedade.

Deontologia deriva da palavra grega *deon* ou *deonto/logos*, significando o estudo dos deveres ou “Teoria do Dever”. Juntamente à ética profissional servem, de um lado, para controlar a ação dos membros de um grupo profissional e, por outro, para orientar sua conduta, colaborando para a formação de um grupo que se identifica e é identificado por um modo de agir. Assim sendo, a sustentação de uma profissão depende do conjunto de seus membros, dada, a conduta de cada um.

A deontologia também diz respeito aos “deveres específicos do agir humano no campo profissional”, enquanto a psicologia trata do “estudo dos direitos que a pessoa possui, ao exercer suas atividades” (Camargo, 1999). Algumas vezes, ela figura institucionalizada em códigos de conduta, de princípios e, mais geralmente, nos chamados códigos de ética profissional.,

Tais códigos podem ser proclamados e votados em assembleias de profissionais (no âmbito das associações), ou lavrados por lei (no âmbito dos conselhos ou colégios), tal como é o caso do “Código de Ética da Profissão Contábil”, aprovado recentemente pelo CFC em junho de 2019.

McGarry (1999) ressalta que a validade da ética profissional reside no papel que a pessoa desempenha, e na confiança depositada no “profissional”, que ganha ênfase em sociedades tecnologicamente complexas nas quais, a aplicação de conhecimento por especialistas tende a aumentar.

Além disso, a conduta ética profissional envolve os interesses do grupo, para em garantir a sobrevivência de cada um e, também, naqueles de realização pessoal, obtida por meio do exercício adequado no sentido, tanto de preservar, bem como de enobrecer a si e à profissão. Esse contexto confere, às discussões de ética profissional, uma carga ideológica (Freidson, 1988). Para Souza (2002) tal carga reflete os interesses dos membros de uma profissão, limitando as discussões éticas e deontológicas em função, principalmente, do modelo econômico vigente.

A ética compreende os fundamentos dos códigos deontológicos ou éticos, porque estuda e reflete sua conduta. Tais códigos refletem, por seu turno, o contexto de constituição da própria profissão; o modo como ela se organiza; como ela se situa em dada sociedade e como seus membros se relacionam entre si e com os usuários de seus serviços.

Segundo Carapeto e Fonseca (2012), o objetivo da deontologia é reger os comportamentos dos membros de uma profissão para alcançar a excelência no trabalho.

Esta, por seu turno, se trata, do estudo de um conjunto de deveres, princípios e normas reguladoras dos comportamentos exigíveis aos profissionais, estabelecidos em códigos específicos. As profissões, cujas atividades ou decisões têm um maior impacto social, possuem códigos deontológicos próprios.

A ética moderna a utiliza para aplicar à vida profissional, ou seja, a deontologia é a parte da ética que procura aplicar os princípios e conclusões desta aos múltiplos aspetos da vida das profissões (Carapeto & Fonseca, 2012; Molina & Perez, 1996)

A confiança na profissão está radicada na ética, estando seus códigos, usualmente, associados a profissões em que é necessária a aplicação de julgamento de ordem técnica profissional. Eles permitem proteger tanto o profissional, bem como a sociedade, na medida em que visam garantir que esse julgamento seja exercido dentro dos limites éticos pré-estabelecidos.

Segundo Motta (1984), o Código de Ética se insere na Deontologia, também conhecida sob o nome de “Teoria do Dever”, referindo-se ao conjunto de princípios e regras de conduta – os deveres – inerentes a uma determinada profissão. Desse modo, cada profissional está sujeito a uma deontologia própria, que regula o exercício de sua atividade, conforme o Código de ética de sua categoria.

O mesmo inclui normas estabelecidas pelos membros atuantes nela, tendo em vista, não exatamente a qualidade moral, mas a melhoria de suas intenções e ações, em relação a direitos, deveres e princípios, nas relações entre a profissão e a sociedade.

Armitage & Moriarity (2016), ao examinarem as tendências nas sanções disciplinares, impostas pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) durante o período de 35 anos, de 1980 a 2014, revelaram que o aumento, considerável, no número de sanções que se seguiram à revisão de 1988 do Código de Conduta Profissional do Instituto, em sua maioria, estabilizaram-se. Os autores também destacam que os processos disciplinares foram simplificados ao longo do tempo, dispensando investigações redundantes obtidas por outros órgãos governamentais relacionados. O código é objeto de interesse daqueles que, independentemente de sua visão político-administrativa, procuram se pautar por uma conduta honrada e condizente, não apenas com sua probidade profissional, mas também pela sua cidadania.

O que a sociedade busca ao selecionar um profissional da contabilidade é a competência, a capacidade técnica, a respeitabilidade, a conduta ética e a integridade, para estabelecer uma

relação de confiança, visando ao pleno atendimento da sua necessidade (demanda). São elementos que projetam e sustentam a posição de destaque e de sucesso de um profissional da contabilidade no mercado, Batista (2019).

O contador deve seguir e defender o Código profissional, abertamente, os princípios e valores éticos aplicáveis a sua profissão, de tal modo a produzir uma imagem verdadeira do que ela se constitui para a nova geração de profissionais, representando a essência das intenções da profissão para viver e atuar dentro da ética, possibilitando seu desenvolvimento na sociedade, pois seus princípios e fundamentos conduzem-no a seguir por tal caminho.

Parker (1994), contudo, expõe a que a proteção do interesse próprio da profissão contábil é uma justificativa principal para a estabilidade dos processos éticos-disciplinares. Nesse sentido, o autor destaca cinco características controversas de um código de ética profissional:

a) Isolamento Profissional - sugere que “códigos éticos são construídos com vistas a isolar a descrição da profissão por observação e avaliação por terceiros”. Conseqüentemente, um dos propósitos principais de um código de ética seria isolar a profissão da inspeção e avaliação externa, criando uma “mística profissional”, segundo o autor. Essa, impede que “estranhos examinem, entendam, ou avaliem as atividades da profissão”.

b) Autocontrole - está relacionada à capacidade da profissão de exercer controle sobre suas próprias atividades e membros. Com efeito, nesta ótica, não poderia haver autocontrole se houver controle externo e, inversamente, o nível de controle externo foi reduzido se os corpos profissionais puderem exercer autocontrole.

c) Minimização de interferência - concentra-se em evitar ou minimizar interferências no tipo e escopo do trabalho realizado, estilo de organização adotado, posição na comunidade de negócios e regulação dos membros e atividades. As interferências ocorreriam, principalmente pelo Estado, que poderia controlar, em conjunto, as atividades da profissão, particularmente se houver disfunções no processo de auto regulação.

d) Autoridade Profissional - enfatiza a base única de conhecimento técnico da profissão, juntamente com sua autoridade resultante. Somente os profissionais registrados, nesta ótica, têm o conhecimento necessário para cumprir a missão que lhes foi delegada. Isso significa que esses praticantes precisam manter a autonomia profissional em relação à sua base de conhecimento técnico, bem como reter a confiança e a aprovação do público em sua área de especialização.

e) Conservação socioeconômica - diz respeito à abordagem concorrencial, políticas de preços de serviços, transferência de clientes entre membros e as práticas de aviltamento de

honorários, entre outros. A intenção subjacente da conservação socioeconômica é a preservação do *status* e prestígio para a profissão contábil, mantendo a capacidade de obtenção de recompensas econômicas.

Em síntese, o código de ética de toda e qualquer profissão pode ser compreendido como uma ferramenta de conduta social dos profissionais de uma dada atividade, no sentido de que seu fazer tenha aceitação na sociedade onde atuam, assegurando, de certa maneira, um modo digno de se realizar as coisas, não ferindo a nenhuma das partes envolvidas

Todavia, conforme assinalado por Parker (1994), por força da sustentação das profissões, não se pode deixar de assinalar que, muitas vezes, a quebra de decoro e ética acontece e mecanismos para defesa dos interesses das categorias profissionais são acionados. Assim, é observável que o interesse social pode sobrepor os um mecanismo de defesa de natureza corporativista, cujos instrumentos para isenção de culpa são evidentemente contrapostos pelo descrito no Código de Ética Profissional.

2.2.1 Código de Ética Profissional Contábil no Brasil

A implantação do Código de Ética Profissional do Contabilista, no Brasil tem início a partir do Decreto-lei 9295/1946, que atribuiu aos Conselho Federal e Estaduais de Contabilidade a responsabilidade legal de habilitar, fiscalizar e punir as infrações vinculadas aos profissionais que compõem a classe contábil. Quatro anos depois, em 1950, durante o V Congresso Brasileiro de Contabilidade, foi aprovado o primeiro texto oficial.

A partir da década de 60, uma série de acontecimentos, tal como a publicação da Lei Orçamentária (Lei nº 4.320 de 1964), a Lei de Reforma Bancária (Lei nº 4.595 de 1964), a Lei do Mercado de Capitais (Lei nº 4.728 de 1965) e a Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200 de 1967), demandaram uma revisão do CEPC.

Assim, em 1970, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), atendendo determinação do art. 10 de Decreto-Lei 1.040, de 1969, aprovou o novo CEPC, através da Resolução 290 que, por quase quarenta anos, orientou como deveria ser a conduta do profissional de área no exercício de suas atividades.

Em 1996, o CFC aprovou a terceira versão, através da Resolução nº 803/96 e em fevereiro de 2019, foi aprovado a atual versão do CEPC, definido como NBC PG 01. Muito embora o recente documento normativo faça a adequação da realidade dos profissionais da Contabilidade ao mercado de trabalho moderno, há conceitos que permanecem os mesmos, desde a primeira edição, aprovado pela classe em 1950. São exemplos de ideais éticos que se conservam atuais: “resguardar os interesses de seus clientes, sem prejuízo da dignidade

profissional” e, entre outros, “conservar sempre a profissão a que pertence como o seu mais alto título de honra, tendo sempre em vista a elevação moral da classe, patenteada nos seus atos”. Mesmo com variações na redação, ao longo dos anos, esses conceitos são como cláusulas pétreas, imutáveis.

Assim, a atual NBC PG 01 (2019) orienta a atuação da classe, com base em conceitos edificados historicamente pela profissão, mas também tem o papel de conduzir as ações dos contadores, conforme a realidade do século XXI. Nesse sentido, o CEPC está alinhado aos padrões internacionais de ética profissional provenientes da Federação Internacional de Contadores (IFAC, na sigla inglesa).

A norma é dividida em seis tópicos principais: deveres, vedações, permissões, valor e publicidade e deveres em relação aos demais profissionais e punições. Os principais atributos desses tópicos (com exceção das Penalidades que serão analisadas na Seção posterior) são discutidos a seguir.

2.2.1.1 Deveres

Saunders e Wilson (1933), defendem as profissões como instituições que sustentam a ordem social, utilizando o conhecimento especializado em benefício da sociedade. O conhecimento especializado remete à deveres, relacionados com a excelência da técnica e da estrutura para servir a sociedade.

Assim, o CEPC estabelece que cabe ao profissional: i) exercer seu trabalho com honra, ii) ser honesto com seu colega de classe e com seus clientes, iii) ter total capacidade técnica para o exercício da função, iv) guardar sigilo do que sabe, mas, quando exigido por lei ou por autoridade competente informar a quem de direito, fatos que conheça (Resolução CFC nº 1.445/2013 - COAF), v) minimizar conflitos de interesses, vi) não perder a independência profissional (*compliance*), vii) informar o número do registro após sua assinatura em trabalhos de contabilidade, viii) em todo e qualquer anúncio, ter solidariedade com sua classe e ix) cumprir as exigências do CRC.

2.2.1.2 Vedações

Segundo Hughes (1958), as profissões são estruturas de interação que visam à autodefesa e promoção dos atores nelas imersos. Para tal corrente o percurso de legitimação de uma profissão é único e não pode servir de referência para observar as demais, inexistindo, inclusive, fronteiras rígidas entre profissão e ocupação.

Assim, o CEPC estabelece que o profissional não pode i) promover publicidade ou informações que denigram a reputação da ciência contábil ii) fazer depreciação contra colegas, contra sua classe contábil, iii) assinar documentos de outros sem ter participação, iv) quando for impedido de praticar a função, exercer-la ou facilitar para terceiros ou não habilitados para a prática contábil, v) ir em desacordo com a legislação, vi) fazer fraudes, vii) recusar prestação de contas quando lhes forem pedidas, viii) reter documentos, ix) aconselhar clientes ou empregados a fazerem atos ilícitos, x) exercer atividade ilegal, e xi) tentar iludir clientes com falsidade.

2.2.1.3 Permissões

Weber (1979) expressa seu pensamento sociológico a partir das relações do indivíduo, junto ao meio social, destacando que, para ele, a sociedade não se constitui em apenas “coisa”, ou mecanismo, mas fundamenta-se na concepção de “ação social”, e ainda, no pressuposto de que a sociologia é uma “ciência compreensiva” e a melhor maneira de estudar o comportamento do ser humano, seria por meio das suas ações em sociedade.

Assim, o CEPC estabelece que o profissional pode transferir o serviço a outrem, desde que seja celebrado outro contrato com a autorização do cliente, sendo que o primeiro contratado terá responsabilidade sobre o serviço de seu colega, mas sendo proibido disputar serviços, que rebaixar seus honorários, ou qualquer outro tipo de concorrência desleal.

2.2.1.4 Valor e publicidade

Segundo Parker (1994), as atividades de interesse privado da profissão são aquelas que protegem os interesses de seus membros e envolvem defender os profissionais contra a concorrência, tanto dentro, bem como fora da profissão.

Assim, o CEPC estabelece que o profissional pode i) tratar de valores com seu cliente em contrato assinado por ambas partes e em relação aos valores e ii) realizar publicidade em qualquer modalidade e veículo de comunicação, cabendo ao profissional manter sob sua guarda os dados fáticos, técnicos e científicos que sustentam a informação passada, observando, no que couber, o Código de Defesa do Consumidor, especialmente com relação às informações a respeito dos serviços prestados de forma clara e adequada e, inclusive, examinando o que estabelece a Lei de Propriedade Industrial sobre crimes de concorrência desleal.

2.2.1.5 *Deveres em relação aos demais profissionais*

Segundo Weber (1979), não era apenas a estrutura das instituições nem apenas a situação econômica do sujeito que motivaria suas ações. Eram, sim, as ideias, as crenças e os valores os principais catalizadores das mudanças sociais. Tal modelo prevê uma luta de privilégios e de destaque das atividades profissionais no seio da sociedade, na perseguição de reconhecimento social de sua exclusividade e importância.

Assim, o CEPC estabelece que o profissional deve observar os princípios de consideração, respeito, apreço, solidariedade e harmonia da classe, zelar pelo cumprimento desta Norma, pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições.

2.2.1.6 *Code of Ethics of IFAC*

Além da NBC PG 01, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, o CFC também traduziu e publicou o Código de Ética da IFAC. Complementar à NBC PG 01, as três normas adaptam o *Code of Ethics*, apresentando princípios para os profissionais em geral (NBC PG 100), para prestadores de serviços externos (NBC PG 200) e para prestadores de serviços internos (NBC PG 300).

Em geral, as três normas se repetem em itens tais como: integridade (honestidade), objetividade (clareza), competência (zelo profissional), conflitos de interesse (financeiro, por exemplo), ameaças e salvaguardas (educação continuada, por exemplo) e comunicação de informações (demonstrações contábeis, por exemplo).

Especificamente, a NBC PG 100 destaca aspectos mais gerais, tal como o sigilo profissional, que é mencionado no item Deveres da NBC PG 01. Já a NBC PG 200, apresenta a nomeação de profissionais, a segunda opinião, a divulgação comercial de serviços profissionais e a custódia de ativos de clientes. Enquanto isso, a NBC PG 300 estabelece que o contador interno pode ser considerado o único responsável pela elaboração e divulgação de informações financeiras, nas quais as organizações contratantes e terceiros podem confiar, atuando também como responsável pela eficácia da administração.

Em resumo, as três normas detalham e exemplificam o conteúdo que se encontra estabelecido na NBC PG 01, sendo que ela estabelece as circunstâncias de aplicação das penalidades ético-disciplinares pelos Conselhos Regionais de Contabilidade. Com relação às penalidades éticas disciplinares, foco desta pesquisa, elas serão tratadas na seção seguinte.

2.2.2 Penalidades ético-disciplinares na profissão contábil

A penalidade ético-disciplinar é a sanção imposta, legalmente, por um órgão de classe, que tem o papel de fiscalização e de punir os profissionais que descumprirem o CEPC. Conforme Anjos, Silva, Ranciaro e Miranda, (2011), ela pode ser entendida em relação às práticas de comportamento que se espera, que sejam observadas no exercício da profissão.

No Brasil, o Decreto Lei 9.295/1946 atribui ao CFC e os CRCs, poder para proceder à fiscalização e penalização do exercício profissional, sendo o primeiro pelo Tribunal Superior de Ética Profissional e, os CRCs pelos Tribunais Regionais de Ética Profissional.

A norma estabelece, em seu art. 27, as penalidades ético-disciplinares aplicáveis por infração ao exercício legal da profissão; enquadram-se nela:

- a) Multa de 1 (uma) a 10 (dez) vezes o valor da anuidade no caso de exercício ilegal da profissão;
- b) Multa de 1 (uma) a 10 (dez) vezes aos profissionais, e de 2 (duas) a 20 (vinte) vezes o valor da anuidade às empresas, ou a quaisquer organizações contábeis, quando se tratar de oferta de serviços, estando o profissional inapto;
- c) Multa de 1 (uma) a 5 (cinco) vezes o valor da anuidade aos infratores de dispositivos não mencionados nas alíneas a e b, ou para os quais não haja indicação de penalidade especial;
- d) Suspensão do exercício da profissão, pelo período de até 2 (dois) anos, aos profissionais que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração, praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas;
- e) Suspensão do exercício da profissão, pelo prazo de 6 (seis) meses a 1 (um) ano, ao profissional com comprovada incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do Conselho Regional de Contabilidade a que estiver sujeito, facultada, porém, ao interessado a mais ampla defesa.
- f) Cassação do exercício profissional, quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova de qualquer dos requisitos para registro profissional e apropriação indevida de valores de clientes, confiados a sua guarda, desde que homologada por 2/3 (dois terços) do Plenário do Tribunal Superior de Ética e Disciplina;
- g) Advertência reservada, censura reservada e censura pública nos casos previstos no CEPC.

A advertência reservada se trata de um comunicado feito pelo CRC responsável, advertindo o profissional de imprudência cometida. A censura reservada é um comunicado pessoal do CRC ao contabilista da infração e a censura pública é levada ao conhecimento das pessoas por meio de uma publicação na imprensa oficial (é o órgão responsável pela **publicação** dos atos dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado de São Paulo.), com o nome da pessoa que está recebendo a censura, o objetivo da censura e o motivo da aplicação.

A advertência reservada por não ser pública, não consta na ficha de antecedentes do profissional, ou seja, ele não perde a condição de primariedade sob o ponto de vista disciplinar. Já Censura Reservada fica anotada nos antecedentes e ele deixa de ser primário. Em caso de reincidência, ou em situações mais graves, aplica-se a suspensão profissional. A Censura Pública fica anotada nos antecedentes e ele deixa de ser primário.

Assim, na NBC PG 01- Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), no item 20, se reportam as **penalidades éticas** de advertência reservada, censura reservada ou censura pública, que corresponde a alínea “g” do DL 9.295/46, enquanto as demais alíneas do DL 9295/46 são as penalidades disciplinares, conforme demonstrado anteriormente.

Esta situação fica esclarecida na Res. CFC 1.309/2010 que segrega, em seu “Título III - da Execução de Penas” os Capítulos: “Capítulo I - das Penalidades de Natureza Ética” e “Capítulo II - Das Penalidades de Natureza Disciplinar” onde, neste último capítulo citado, em seu artigo 74, se trata da cassação.

Sobre as penalidades previstas no item g da Lei 9.245/96, o CEPC estabelece, ainda, que são consideradas como atenuantes: a) ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional; b) ausência de punição ética anterior; c) prestação de serviços relevantes à Contabilidade; e, d) aplicação de salvaguardas.

Por outro lado, podem ser consideradas como agravantes: a) ação ou omissão que macule publicamente a imagem do contador; b) punição ética anterior, transitada em julgado; e, c) gravidade da infração. O CEPC prevê, ainda, que o contador pode requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

É oportuno observar que, em relação ao CEPC anterior, de 1996, em relação às penalidades, foram adicionados: a) o atenuante “aplicação de salvaguardas”; b) o agravante “gravidade da infração”; e, c) o agravante “ação ou omissão que macule, publicamente, a imagem do contador”.

Além da Lei 9.245/96 e do CEPC, outra norma do CFC que prescreve penalidades e infrações profissionais é a Resolução CFC n.º 1370/2011, ou Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

A norma observa, como infrações profissionais, além da transgressão do CEPC, itens que se encontram na própria Lei 9.245/96 (tal como o exercício irregular da profissão), e outros mais gerais como i) transgredir os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; ii) manter conduta incompatível com o exercício da profissão; iii) forjar falsa prova de qualquer dos requisitos para registro em CRC; e, iv) incidir em erros reiterados, evidenciando incapacidade profissional.

A Tabela 3 identifica as possíveis penalidades a que o profissional contábil brasileiro se encontra sujeito, quando não cumpre os parâmetros previstos, tanto no CEPC, bem como em demais atos normativos, e quais as possíveis penalidades previstas para cada tipo de situação adversa à ética

Tabela 3
Exemplo de Enquadramento de cada infração

Infrações	Multa	Suspensão até 1 ano	Suspensão até 2 anos	Cassação	Advertência reservada, censura reservada ou censura pública
Aviltamento de honorários e concorrência desleal				X	X
Exercer a profissão sem o devido registro	X				X
Inexecução de serviços contábeis ou incapacidade técnica		X			X
Adulteração ou manipulação fraudulenta de escriturações ou documentos			X		X
Prática irregular de escriturações contábeis no sentido de fraudar o recolhimento de impostos e outras rendas públicas			X		X
Apropriação indevida de valores confiados por clientes e crime contra a ordem econômica e tributária				X	X
Angariar clientes por meio de agenciador					X
Contabilista que apresenta conduta inadequada com relação aos colegas de classe					X
Contabilista que facilita o exercício profissional aos não habilitados e impedidos	X				X
Deixar de evidenciar a responsabilidade dos administradores junto a empresa de auditoria	X				X
Técnico em contabilidade responsável por trabalho de auditoria	X				X

Assim, as penalidades éticas disciplinares operam como uma ferramenta para coibir, de antemão, as infrações cometidas pelos profissionais, que devem observar o CEPC. Poder-se-ia questionar se tais normas coíbem, ou mesmo até se, após cometidas as faltas, ajustam a atitude do punido, muito embora, esse não é o foco do presente estudo.

Outro aspecto a ponderar remete à legalidade das penalidades. Como observa Barros (2010), em muitas profissões, podem ser observadas questões sobre a constitucionalidade das sanções ético-disciplinares o que não parece ser um problema na profissão contábil brasileira,

uma vez que existe uma clara correlação para cada ilícito ético com sua respectiva previsão na Lei 9.245/95.

O problema norteador no presente estudo, portanto, se mantém válido: as infrações na profissão contábil são claras e legais, bem como as penalidades aplicáveis previstas em diversas normas. A questão apresentada, portanto, remete ao trabalho da Fiscalização: como ela executa suas atividades e de que forma ela divulga esse trabalho.

2.3 Disclosure da aplicação das penalidades ético-disciplinares

Ao analisar a aplicação das Penalidades Ético-Disciplinares na Profissão Contábil na Irlanda, Canning & O'dwyer (2001) evidenciam uma deficiência na transparência dos processos de fiscalização e pouca justiça ou equidade em termos das penalidades aplicadas aos profissionais. Segundo os autores, as escolhas de interesses público das profissões contábeis, com particular referência ao papel dos procedimentos disciplinares na proteção desses interesses é controversa.

As preocupações amplamente declaradas das profissões pelo interesse público, frequentemente, conceituadas como englobando um compromisso com a responsabilidade pública e a transparência, são frequentemente usadas como um mecanismo conveniente para se evitar críticas e se manter o poder e o privilégio da autorregulação delegada.

Os procedimentos disciplinares preenchem uma "proteção da profissão", em oposição a um papel de "proteção da sociedade", visando a isolar da inspeção e de avaliação de terceiros.

Mitchel e Sikka (2004) analisaram o caso do Reino Unido, onde a *Association of Chartered Certified Accountants* – ACCA, ao tentar impedir que um profissional contábil fosse apenado judicialmente, revelou um problema do corporativismo dos órgãos de classe. Embora a ACCA, semelhante ao que acontece no Brasil, fosse constituída sob preceitos de um órgão público, ela questionou se sujeitar às mesmas exigências de outros órgãos revelando, entre outros aspectos, a falta de transparência de seus atos administrativos.

Bakre (2007), analisando evidências de má conduta profissional por contadores nigerianos, constatou que o órgão de classe daquele país foi relutante, ou incapaz em investigar ou sancionar seus membros. O autor afirma há falta de investigação minuciosa sobre as atividades desenvolvidas pelos órgãos de classe profissionais em “proteger o interesse público” e seu “compromisso com a prestação pública de contas e transparência”.

Jackling et al. (2007), por sua vez, por meio de um *survey* com profissionais de contabilidade em todo o mundo, identificou conflitos de interesses, gerenciamento de resultado e falta de checagem de denúncias como problemas comuns em vários países. O autor demonstra

que o ímpeto dos organismos profissionais na educação nos níveis de educação pré e pós-qualificação não é proporcional à ética para seus membros.

Spencer (2015), estudando objetivamente o *disclosure* de ações de fiscalização pelos conselhos de contabilidade americanos, observa que a divulgação pode ser realizada por vários meios, incluindo boletins informativos e atendimento às solicitações de interessados, e que a tecnologia torna a obtenção de tais informações muito ágil. Assim, o envolvimento profissional, em questões de ética, pode aumentar, consideravelmente, à exposição das ações disciplinares, demonstrando a necessidade de que tanto os profissionais de contabilidade, bem como aqueles que contrataram seus serviços estejam cientes da informação disponibilizada pelos órgãos de fiscalização, o autor revelou que o nível de divulgação nos Estados Unidos é baixo, com muitos Conselhos estaduais não divulgando, publicamente, informações sobre as penalidades ético-disciplinares aplicadas aos profissionais. O autor destaca ainda que as ações disciplinares são um dos muitos fatores que um cliente em potencial considera antes de contratar um contador, mas, se não houver uma divulgação clara sobre as ações disciplinares, a falta de informações pode colaborar para gerar uma falsa falta de preocupação por parte do cliente.

Lesage (2016), discutindo a aplicação da sociologia das profissões na perspectiva funcionalista e weberiana na profissão contábil, a partir da análise dos processos disciplinares na França, identificou um tratamento desigual na proteção dos interesses privados da profissão contábil. O autor evidenciou a existência de uma ênfase em penalidades de natureza legal, em detrimento das estritamente funcionais, confirmando a importância do efeito da transparência no processo de fiscalização da profissão, uma vez que as penalidades de natureza legal seriam, segundo os autores, aquelas que estão menos sujeitas à manipulação pelos órgãos profissionais.

Krom (2019), examinando 769 ações disciplinares pelos conselhos profissionais americanos de contabilidade de quatro estados americanos (Califórnia, Illinois, New York e Texas), representando 335.799 profissionais (de um total de 824.192 profissionais nos EUA) no período de 2008 a 2014, observou que 9% das sanções aplicadas aos profissionais contábeis, no período, foram resultado de “crimes sociais”, tal como a falta de pagamento de pensão alimentícia, ou empréstimos estudantis, destacando que tal aspecto é tratado, no Brasil, na Resolução CFC n.º 1370/2011 como “conduta profissional”.

Mescall et al. (2017), discutem que os conselhos são mais ativos na aplicação e transparência das penalidades ético-disciplinares em períodos de maior escrutínio público. Os autores, analisando a adoção do *Canadian Public Accountability Board* em 2003, órgão responsável pela transparência da aplicação das penalidades ético-disciplinares nesse país, demonstrou um aumento da quantidade e gravidade daquelas aplicadas pelo órgão, mas

reafirmaram baseado no estudo de Parker (1994), que tal crescimento da quantidade não se refletiu no aumento da divulgação.

Ou seja, o estudo corroborou os trabalhos anteriores, que sugeriram que a falta de *disclosure* é própria do auto regulação da profissão, que visa evitar custos com reputação e criar erosão da confiança pública na profissão.

2.3.1 Estudos Empíricos Anteriores sobre Processos Ético-Disciplinares na Profissão Contábil no Brasil

O CEPC tem por objetivo fixar a conduta do Contador, quanto ao exercício da atividade e nos assuntos relacionados à profissão e à classe. Mas, a revisão das pesquisas empíricas realizadas no Brasil, nos últimos anos, revela achados conflitantes, conforme a tabela 4.

Tabela 4

As pesquisas empíricas realizadas no Brasil, nos últimos anos, revelam achados conflitantes sobre Processos Ético-Disciplinares

Autores	Objeto	Metodologia	Resultados
Alves (2005)	Adesão do CEPC	Survey	Apenas 44% se dispõem a cumprir, totalmente as normas estabelecidas gravidade da infração ética é positivamente associada à percepção que o profissional tem sobre a sanção a ser aplicada ao infrator
Borges e Medeiros (2007)	Preceitos éticos presentes na atuação profissional dos contabilistas	Survey	Introjetam os elementos mínimos do CEPC
Antonovz et al (2010).	Percepção ética dos contadores	Survey	55% dos respondentes, sequer conheciam o CEPC
Moraes, Silva e Carvalho (2010)	Percepção de um grupo de estudantes do curso de C. Contábeis acerca da importância sobre o tema/disciplina Ética na Contabilidade.	Survey	Confrontados às questões antiéticas, observou-se que o gênero, idade e tempo de trabalho influenciaram no posicionamento ético dos pesquisados
Freitas, Diehl, & Macagnan (2011)	Percepção sobre o perfil prático moral e teórico moral de contabilistas em processo de formação ética kantiana	Survey	Não entendem claramente o conceito de ética, bem como não conhecerem o CEPC
Lustosa et al (2012)	Nível moral	Survey	Os participantes da pesquisa esperam adotar decisões caracterizadas como éticas e morais, mas não contam com o mesmo comportamento dos colegas de profissão.
Antunes et al. (2012)	Atitude ética individual do profissional brasileiro de contabilidade, baseando-se em considerações de Foucault, sobre a prática da Parrhesia	Survey	Por meio de uma análise fatorial, permitiram identificar três constructos que caracterizam o Modelo Genérico da Prática da Parrhesia desses profissionais.
Fajardo e Cardoso (2014)	Influências de aspectos individuais e relacionais, na intenção de denunciar atividades fraudulentas identificadas pelos indivíduos.	Survey	Destacaram o caráter dual da influência social, na intensidade moral, representada pelo colóquio: “Faça o que digo, não faça o que faço”.
Silva, Reina et al (2015)	Percepção dos alunos de contábeis, a respeito das normas éticas disciplinares em Uberlândia	Descritiva	Os alunos possuem conhecimento superficial em relação às normas ético disciplinares, e uma grande deficiência ao reconhecimento profissional.
Pasquali & Vesco (2016)	Responsabilidade civil nas ações dos contadores	Survey	Os profissionais conhecem as penalidades decorrentes de atos antiéticos culposos e dolosos no exercício da profissão.
Magro, Silva e Zanatto (2017)	Percepção dos discentes diante os dilemas éticos da profissão	Descritiva	Formação em contabilidade do professor da disciplina de ética
Martins e Bencke (2018)	Analisar a postura ética geral e profissional adotada por discentes e profissionais de contabilidade	Survey	O conhecimento teórico sobre ética não influencia na conduta profissional, ou ainda, discentes e contadores agem de forma empírica quando se trata de ética

O que se pode observar, com base no quadro de estudos aqui sintetizados é que são constatadas muitas falhas na interpretação e na adoção do CEPC. Um variado número de fatores é relatado pelos pesquisadores, tal como a displicência e a falta de compromisso social dos indivíduos.

Ainda, a revisão teórica revela que a forma de atuação dos Conselhos Profissionais, quanto a publicidade de seus atos de fiscalização, também pode estar afetando esses resultados.

3 Metodologia da Pesquisa

Para Cruz e Ribeiro (2004), método significa o conjunto de etapas e processos a serem ultrapassados, sistematicamente, na investigação dos fatos, ou na procura da verdade, propiciando o controle da busca do conhecimento. Ou seja, é o que admite, na ciência, ao se delimitar o campo da pesquisa.

Por meio dele é possível identificar a conformidade que existe nos fatos, e esta é a grande preocupação do cientista: a parte da observação da regularidade dos fenômenos, constatar, entender, esclarecer e generalizar o fenômeno e, então, transformá-lo em lei.

No presente estudo a metodologia da pesquisa adotada foi de natureza quantitativa, quando do levantamento de uma base de dados das penalidades ético-disciplinares no estado de São Paulo, que é bem visível e se presta muito bem de material de coleta, bem como qualitativa, quando da divulgação dos resultados de tais punições pelos conselhos, agora, em nível nacional.

A presente pesquisa é do tipo descritiva qual tem por objetivo traçar um retrato das características de determinada população, ou fenômeno, conforme Gil (2010). Alinhado a este pensamento, ela procura revelar “a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características” (Cervo, Bervian, & Silva, 2007).

A pesquisa foi desenvolvida em duas etapas. Primeiramente, realizou-se um levantamento de dados sobre os processos ético-disciplinares do CRC-SP, a exemplo dos estudos de Pires (2013), que analisou o mesmo no Rio Grande do Sul. Esta etapa permitiu analisar, com profundidade, os processos ético-disciplinares da profissão contábil neste órgão, que representa uma amostra significativa da população dos profissionais contábeis no Brasil.

De acordo com dados de 30 de junho de 2019, fornecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dos 517.847 profissionais que possuíam registro ativo no Brasil, 29% do total encontram-se no Estado de São Paulo, fato que, uma vez mais justifica a utilização de seu material para a presente pesquisa.

A maioria das organizações contábeis do país também se concentra nele: são 20.315, ou 30% de um total de 68.122 empresas em todo o Brasil. Os resultados foram comparados com estudos semelhantes realizados no exterior (Armitage & Moriarity, 2016) e de outras profissões no Brasil (Alves, 2005; Mattozinho, 2015).

Investigou-se o *disclosure* dos processos ético-disciplinares nos Conselhos Regionais de Contabilidade brasileiros, a exemplo do estudo de Spencer et al (2015). O autor examinou websites e outras fontes de divulgação dos Conselhos Estaduais de Contabilidade norte-americanos para verificar o que eles divulgavam em termos de penalidades disciplinares, constatando que a informação, em geral, não estava completamente disponível ou não poderia

ser obtida sem maiores esforços, sendo que precisou, em muitos casos, entrar em contato com o conselho estadual para elaborar uma base de dados de ações disciplinares.

No Brasil, existem 27 Conselhos Regionais de Contabilidade (26 Unidades da Federação, mais o Distrito Federal). Embora todos os CRCs sigam as diretrizes do CFC, cada CRC possui um sitio eletrônico, o formato e quantidade de informações de forma autônoma.

O estudo apresenta dois momentos: o primeiro para identificar as penalidades éticas no Estado de São Paulo e, o segundo, para avaliar o *disclosure* sobre as penalidades ético-disciplinares.

Após a tabulação dos dados encontrados, foi aplicada a Análise de Conteúdo. Para Bardin (2011) “a análise de conteúdo procura conhecer aquilo que está por trás das palavras sobre as quais se debruça”. Cooper e Schindler (2003), explicam que a análise de conteúdo “toma como ponto de partida o conteúdo manifesto”.

A técnica de análise de conteúdo, ainda segundo Bardin (2011), prevê três etapas principais que devem ser seguidas: a) Pré-análise; b) Exploração do material; e, c) Tratamento dos resultados obtidos e interpretação. O autor esclarece ainda que, “a análise documental trabalha sobre os documentos e a análise de conteúdo sobre as mensagens”.

Assim, no presente estudo, as etapas da pesquisa foram conforme figura 1:

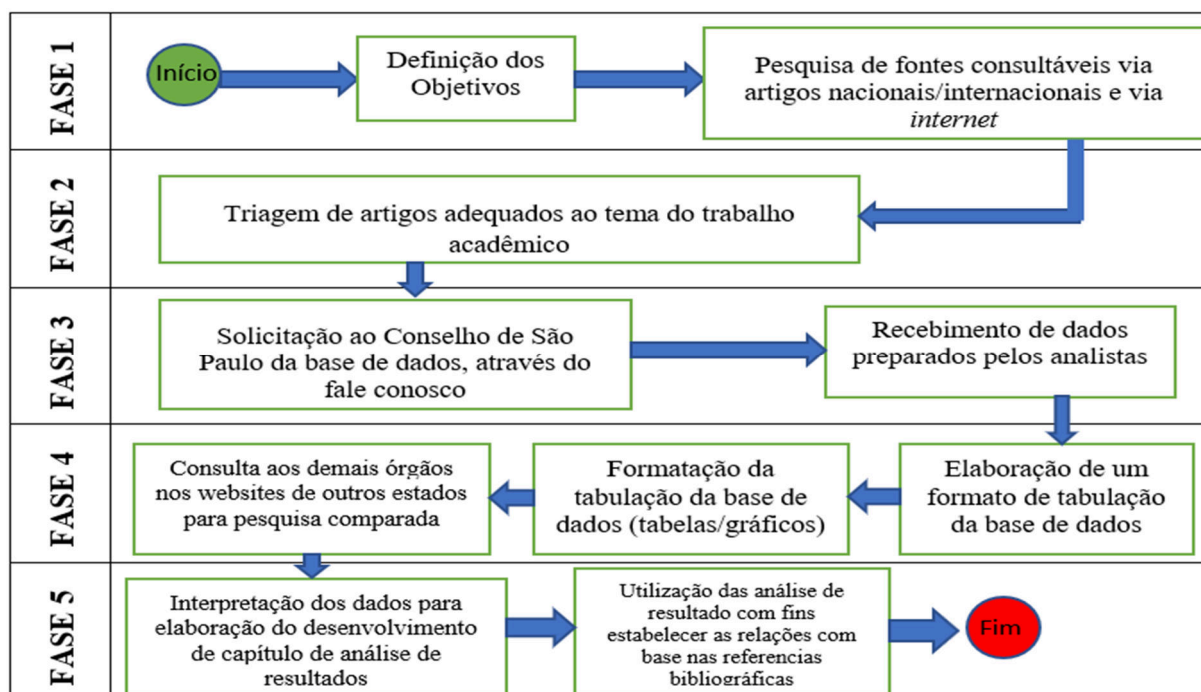


Figura 1. Fases da metodologia de pesquisa.

3.1 Coleta de dados

3.1.1 Processo de coleta de dados de Penalidades Ético-Disciplinares no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Inicialmente, o estudo procurou identificar as incidências de infrações éticas e disciplinares cometidas pelos profissionais contábeis no estado São Paulo, verificando as decisões de julgamentos e caracterizando o perfil dos profissionais envolvidos. Essa etapa foi necessária para avaliar, de maneira mais específica, o *disclosure* dos processos ético-disciplinares em um Conselho de maior porte para, posteriormente, avaliar as informações de divulgação nos demais estados.

Os dados coletados nessa etapa foram obtidos diretamente com representantes do CRCSP. O contato foi estabelecido através de contato telefônico no setor de fiscalização; com base na orientação do analista, foi feita a solicitação pelo Fale Conosco.

Foi estabelecido o período 2012 a 2018, pois, segundo informações iniciais, desde 2012 que o setor de Fiscalização passou a padronizar o banco de dados dos processos submetidos ao órgão.

Com base no estudo de Pires (2013) e informações preliminares sobre dados disponíveis, identificou-se os seguintes dados para análise:

- a) Diligências efetuadas;
- b) Auto de infrações;
- c) Notificações lavradas;
- d) Processos instaurados;
- e) Processos julgados;
- f) Processos reapreciados e encaminhados ao CFC;
- g) Processo em arquivamento;
- h) Aplicação de multa;
- i) Aplicação de suspensão;
- j) Aplicação de advertência reservada;
- k) Aplicação de censura reservada;
- l) Aplicação de censura pública;
- m) Aplicação de cassação;
- n) Manutenção de penalidades;
- o) Processo de formação;
- p) Ano de formação;

- q) Idade dos autuados;
- r) Sexo dos autuados;
- s) Defesa alegada;
- t) Localização (cidade do autuado);
- u) Solicitação de sustentação oral; e,
- v) Cancelamento das penalidades.

Uma vez que o processo disciplinar tramita em sigilo, até ao seu término, só se facultando o acesso às suas informações as partes envolvidas, o número do processo, o nome dos envolvidos e o número dos Registros Profissionais não foram acessados nessa etapa.

Com tais classificações, os dados obtidos foram organizados por meio do Excel. Em seguida, as informações utilizadas passaram por um processo de análise descritiva, identificando as participações de cada aspecto de infração analisado. Essa etapa objetivou realizar uma análise das infrações ao CEPC, cometidas por profissionais da Contabilidade do Estado de São Paulo. O método de análise dos dados dessa etapa foi a estatística descritiva, com o uso de procedimentos de estatística básica. Isso pode ser uma limitação, mas não invalida o presente estudo, do ponto de vista de seu escopo.

3.1.2 Requisitos para coleta de dados das Penalidades Ético-Disciplinares divulgadas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade no território nacional

Para checar os aspectos de divulgação das penalidades ético disciplinares nos demais estados, foram executadas as seguintes etapas:

- a) Elaboração de um *checklist* para avaliar os tipos e os aspectos de divulgação de informações divulgadas pelos CRCs;
- b) Acesso aos 27 portais dos Conselhos Regionais de Contabilidade para verificar quais informações sobre penalidades ético-disciplinares são divulgadas;
- c) Constatando que a informação não poderia ser obtida sem maiores esforços, contato com os Conselhos Regionais para a elaboração de uma base de dados de ações disciplinares;
- d) Analisar as informações disponibilizadas;
- e) Tentativas de obtenção de informações, por meio de canais disponíveis do CRCs, para verificar se as informações disponibilizadas correspondem aos procedimentos éticos disciplinares de 2012 a 2018.

O *check list* apresentado a seguir contempla as etapas de *disclosure* nos websites e a adoção de medidas efetiva para visualizar o histórico de penalidades.

Tabela 5

Checklist Disclosure das Penalidades

Descrição	Classificação	
Possui no Menu o Item Fiscalização ou no serviço online?	0 – Não	1 – Sim
Divulga informações sobre Fiscalização Eletrônica?	0 – Não	1 – Sim em parte
Possui no Menu o Item Penalidades?	0 – Não	1 – Sim
Há um canal de denúncias?	0 – Não	1 – Sim
Possui no Menu/serviços Online a Consulta de Regularidade Profissional?	0 – Não	1 – Sim
É possível visualizar o histórico de penalidades?	0 – Não	1 – Sim, apenas do ano
Possui no Menu o link para o Portal da Transparência?	0 – Não	1 – Sim

4 Resultados e Discussões

4.1 Análise do Processo de Fiscalização do Sistema CFC/CRCs

A primeira etapa de análise do presente trabalho é documental. Historicamente, no Brasil, os Conselhos de Fiscalização de profissões regulamentadas são autarquias criadas por lei, com personalidade jurídica de direito público, que exercem atividades típicas de Estado, relativa à fiscalização de desempenho de profissão.

A natureza das atividades desenvolvidas por um conselho de fiscalização profissional, por implicar restrições a direitos fundamentais, exercício do poder de polícia demanda aplicação de regime jurídico estatutário para admissão de servidores.

A fiscalização da profissão contábil se dá por meio dos CRCs, que são incumbidos pelo Decreto Lei 9.245/96 para desenvolver os serviços de verificação da regularidade do exercício da profissão do contabilista.

No âmbito nacional, o trabalho de Fiscalização dos Conselhos de Contabilidade é orientado, em parte, pelo Manual de Fiscalização do CFC (2012), que determina, por exemplo, a elaboração de programa de diligências a serem realizadas, que devem alcançar toda jurisdição do Conselho a qual deve ser fiscalizada, em prazo não superior a 3 anos. O documento, nesse sentido, orienta que os Conselhos Regionais de Contabilidade deverão fiscalizar o total de organizações contábeis existentes no Estado, em todos os parâmetros, no prazo estipulado, sem prejuízo das demais formas de fiscalização (CFC, 2012).

Para os profissionais que trabalham, por exemplo, em Instituições Financeiras e Entidades Sem Fins Lucrativos, o procedimento é direcionado à verificação do exercício regular da profissão contábil (Apêndice A).

Quanto ao *disclosure* dos procedimentos ético-disciplinares, o Manual de fiscalização (CFC, 2012) não menciona sobre a divulgação dos atos.

Outra norma que orienta a Fiscalização dos CRCs é a Resolução 1.309/10, que regulamenta os Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, estabelecendo todo e qualquer um deles relacionados, desde o ato de autuação, bem como sua forma, conteúdo, numeração, abertura de processo, modelo, prazos, defesa, trâmites internos, julgamentos, aplicação de pena e publicação.

Em seu artigo 27, o Regulamento designa, por instância de poder competente para processar e julgar uma infração, o CRC do local da ocorrência. Em seu artigo 39, este estabelece que o processo de fiscalização tem início com a lavratura do auto de infração.

Em seu artigo 40, o Regulamento define que o “auto de infração é o documento hábil para a autuação e descrição da prática infracional, cujos indícios de autoria, materialidade e tipicidade estejam caracterizados”. Mais adiante, no seu artigo 50, estabelece que o julgamento de origem ao profissional contábil compete aos CRCs, tais como os Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, por meio de suas Câmaras.

O artigo 52 estabelece que o julgamento de origem às pessoas físicas, pessoas jurídicas e organizações contábeis, compete aos CRCs, por meio de suas Câmaras de Fiscalização.

No artigo 58, a norma estabelece que apenas a advertência e a censura são de caráter reservado. Todas as demais penalidades (multas, censura pública, suspensão e cassação) são de caráter público.

Como exemplo de aplicação dos procedimentos em auto de infração, pode se considerar uma fiscalização de Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (DECORE), onde consta, no seu interior, de conformidade com o Manual de Fiscalização, as seguintes informações, que servem de base para o julgamento do CRC e de conhecimento ao autuado, conforme Tabela 6.

Tabela 6

Ocorrências, dispositivos legais infringidos e penalidades previstas

Ocorrência	Profissional da Contabilidade que firma declaração comprobatória de percepção de rendimentos, sem base legal em documentação hábil e legal. Isso não condiz, com 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.
Dispositivos Legais infringidos	Alínea c ou d do art.27 do DL 9295/46, c/c Súmula 08, do CFC, com item 4, inciso (a), item 5, incisos e, e item 19, inciso (b) do CEPC, com art. 24, incisos, X, XI e XII da Res. CFC 1.370/11 e com art. 3º da Res. CFC 1364/11
Penalidade prevista	Suspensão do exercício profissional, ou multa de 1 (uma) a 5 (cinco) anuidades e advertência reservada, censura reservada ou censura pública. Alínea c ou d e g do art.27 do DL 9295/46, c/c item 20, inciso (a) ou (b) ou (c) do CEPC e com art.25, inciso I e II ou III ou IV e/ou V da Res. CFC 1.370/11 e com art. 58 e art. 59, da Res. CFC 1.309/10 e com a Res. CFC 1.362/11.

Cabe observar, ainda, que no âmbito das prerrogativas dos Conselhos Regionais de Contabilidade, o processo de fiscalização da profissão é definido em Regimento Interno.

Em São Paulo, por exemplo, conforme Resolução CRCSP nº 1.196/2015, é uma atribuição do Plenário, que se constitui de todos os Conselheiros Efetivos do CRC SP, o papel de Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED), para julgar processos oriundos das três Câmaras de Ética e Disciplina, observando o devido processo legal e preservando o amplo direito de defesa e contraditório.

Em última instância, o Tribunal Superior de Ética e Disciplina (TSED) do Conselho Federal de Contabilidade, conforme Resolução CFC n.º 1.458/2013, também composto pelo

Plenário do CFC, homologa ou não os processos que passaram por exame e julgamento das Câmaras de Fiscalização, Ética e Disciplina do Conselho.

De conformidade do manual de fiscalização (CFC 2012), capítulo I, item 4, a elaboração do plano de trabalho da fiscalização do Sistema CFC/CRCs envolve muita reflexão antes, durante e depois das ações a serem realizadas.

O plano de trabalho sempre apresenta, de forma clara, objetiva e concisa, os programas e projetos que serão executados e desempenhados pela fiscalização em cada ano, de modo a evitar o retrabalho e o desperdício e otimizar a utilização dos recursos humanos, financeiros e materiais. (CFC 2012)

A finalidade precípua dos Conselhos Regionais de Contabilidade é o registro e a fiscalização do exercício profissional. Registrar e fiscalizar são ações contínuas que, além de promoverem a valorização contábil, constituem importantes meios de investimento na formação do profissional.

Assim, o objetivo para elaboração de um plano de trabalho é definir orçamento, atividades a serem executadas, os procedimentos e a forma de organização da fiscalização do CRC.

Quanto ao fluxo de trabalho, segundo apurado, as diretrizes são encaminhadas anualmente pelo CFC por ofício circular (interno). Por exemplo, pode iniciar seu processo de fiscalização a partir de um plano de trabalho “de ofício”, em que se efetua a abertura de processos sem auto, até que se apure alguma irregularidade. Outro exemplo, fiscalizar Organizações Contábeis sem cadastro no CRCSP por meio de convênios estabelecidos (Disponíveis no Portal Transparência); o órgão recebe os dados da Receita Federal do Brasil RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP sobre empresas que tenham objeto contábil em sua atividade. Neste momento, cadastra-se o processo sem auto para apurar tal irregularidade.

A empresa é fiscalizada e notificada, ao perceber que indicou uma atividade que não representa sua finalidade, protocola as devidas alterações nos órgãos, junta as documentações devidas ao processo da fiscalização e o fiscal fundamenta, pela resolução do problema, e arquiva o processo sem auto pelo atendimento à fiscalização, tendo cessado a irregularidade.

Mas, se a empresa atua com finalidade contábil e deixou de ser registrada no CRCSP, não adotando providência para regularização, o processo passa a ter um auto de infração, indicando-a irregularidade detectada e não solucionada.

Uma vez autuado, o processo passa a seguir o rito completo da Res. CFC 1.309/2010 e Res. CRCSP 1.217/2016 até que, o mérito seja decidido e se esgotem os recursos, denominado

no relatório, autos transitados. Segundo a norma, é facultada ao atuado a apresentação de defesa no processo administrativo de fiscalização dentro do prazo de 15 (quinze) dias, a Figura 2 ilustra esse fluxo:

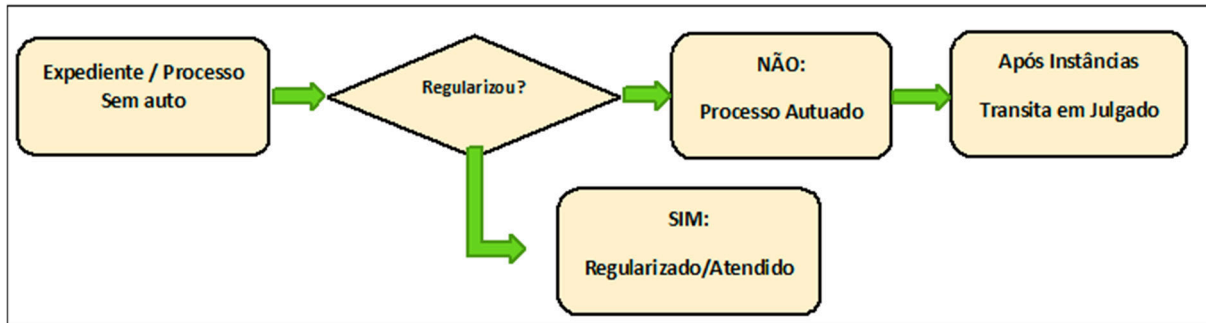


Figura 2. Apresentação de defesa no processo administrativo.

Um dos fatores que iniciam as fiscalizações contra os profissionais são as denúncias. As denúncias podem ser apresentadas por qualquer pessoa, física ou jurídica, contra Profissional da Contabilidade ou escritório de contabilidade.

Diferente da denúncia, que é nominal, também existe a comunicação de irregularidades, que é feita de forma anônima, ficando a critério da fiscalização a abertura do procedimento de verificação, sendo que o informante não tem acesso a respeito dos resultados. Exemplos de irregularidade neste aspecto são: a) profissional trabalhando sem registro ou com o registro baixado; b) não habilitados exercendo atividades contábeis; c) escritórios em funcionamento sem registro no CRC; d) pessoas não habilitadas operando escritórios de contabilidade; e) publicidade em desacordo com o Código de Ética Profissional do Contador, dentre outras.

O Formulário de Avaliação Técnica - Instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, que teve início em 2012, visa fiscalizar organizações contábeis do Estado de São Paulo a cada triênio, o que só se tornou viável mediante a utilização da modalidade *online*.

Ele é parte integrante do Capítulo IV do Manual de Fiscalização; formulários - “Ficha Informativa de Organização Contábil “Ficha Perfil do Executor de Serviços Contábeis “e “Ficha Informativa de Clientes” são direcionados à fiscalização de Organizações Contábeis, atualmente, disponibilizados por meio eletrônico para preenchimento.

Quanto à fiscalização eletrônica, fato sabido, o sistema permite que escritórios e empresas enviem dados e documentos para a fiscalização. O fato de as fiscalizações presenciais deixarem de ser regra e, com a implantação do sistema, aparentemente tornou mais ágil na análise de processos, chegando até as organizações contábeis ou não. Além disso, o funcionamento do sistema WEB e de 24 horas.

4.2 Análise da exigência de *disclosure* das penalidades ético-disciplinares da profissão contábil no Brasil

A segunda etapa do estudo também é documental, com ênfase na análise dos atributos de publicidade dos procedimentos administrativos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Sistema CRC. Enquanto pessoas jurídicas de direito pública, os órgãos estão sujeitas ao princípio da publicidade, estabelecido no Art. 37, caput, da CF/1988, e também estão sujeitos à Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), que excetua a publicidade apenas de informações relativas a: a) sigilo previstas na legislação, como fiscal, bancário, de operações e serviços no mercado de capitais, comercial, profissional, industrial e segredo de justiça; e b) projetos de pesquisa e desenvolvimento científicos ou tecnológicos, cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

A Lei 9.295/46, que disciplina as atividades do Conselho Federal de Contabilidade, não aborda o sigilo das penalidades aplicadas, ao contrário, por exemplo, do Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) que, em seu Art. 35, estabelece que, dentre as sanções disciplinares previstas (censura, suspensão, exclusão e multa), apenas a censura não pode ser objeto de publicidade.

Tal, como mencionado na Seção 4.1, o artigo 58 da Res 1239/10 estabelece que, apenas a advertência e a censura são de caráter reservado, sendo que todas as demais penalidades (multas, censura pública, suspensão e cassação) são de caráter público. A questão que se coloca, portanto, é se essas diretrizes (constitucionais e normativas) estão sendo observadas.

4.3 Análise das informações disponibilizadas na internet pelo CRC-SP sobre as penalidades ético-disciplinares

Conforme acesso em julho de 2019 no Portal do CRC-SP, é possível localizar, no link Informações / Penalidades (Figura 3), informações sobre as penalidades ético disciplinares, em texto não estruturado. A consulta, contudo, só exibia um histórico de outros três períodos: dezembro de 2018, fevereiro de 2019 e maio de 2019 (Figura 4)



Figura 3. Link informações / penalidades.

Fonte: Recuperado de link do site do CRCSP (2019)

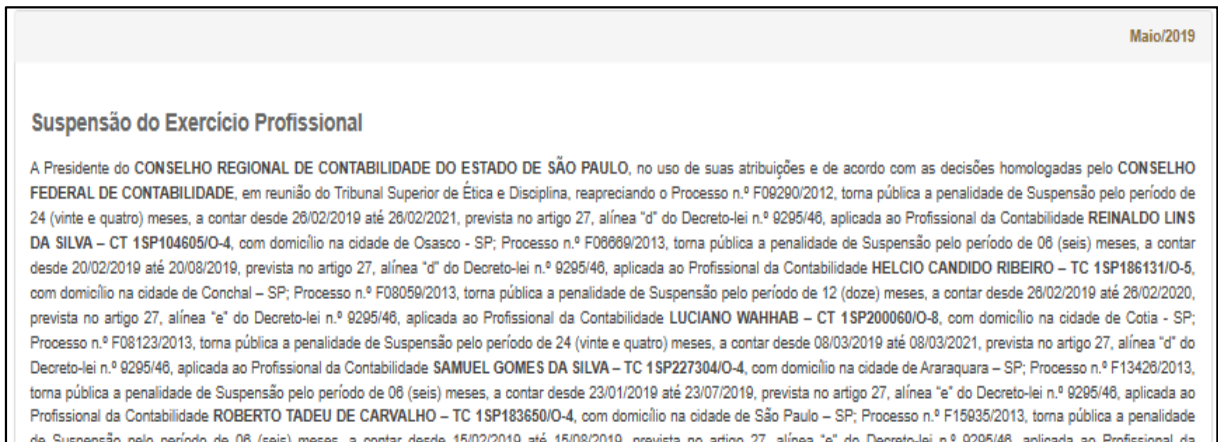


Figura 4. Suspensão do exercício profissional.

Fonte: Recuperado de link do site do CRCSP (2019)

Para verificar a consistência das informações, também foi acessada outra ferramenta: a consulta do Registro Profissional ou nome do Contador. Ao informar o CRC de um profissional com o *status* Suspenso, conforme consulta anterior, o sistema informa que o profissional está impedido de prestar serviços contábeis, não indicando, no entanto, o motivo e até que data está suspensão perdurará, conforme Figura 5.

Consulta de Profissionais

Consulta

Registro:

1SP

Buscar Por nome

Nome: HELCIO CANDIDO RIBEIRO
 Situação: SUSPENSO
 Categoria: TÉCNICO

O PROFISSIONAL ESTÁ IMPEDIDO DE PRESTAR SERVIÇOS CONTÁBEIS DE ACORDO COM OS ART. 25 E 26 DO DL 9295/46.
 "ESTA CONSULTA NÃO É VÁLIDA COMO CERTIDÃO DE REGULARIDADE."

Figura 5. Consulta de Profissionais

Fonte: Recuperado de link do site do CRCSP (2019)

Procure-se identificar também no link Consulta / Processos de Fiscalização, outros dados a respeito das penalidades aplicadas, mas o acesso é restrito, exigindo código de acesso disponibilizado apenas ao profissional envolvido.

4.4 Análise das penalidades ético-disciplinares no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Por meio dos dados disponibilizados pelo CRCSP, conforme descrito na Seção 3 – Metodologia, nesta seção foram apresentados e analisados os dados disponibilizados, que

conforme descrito anteriormente são acessíveis para o público apenas por Lei de Acesso à Informação.

4.4.1 Ações de fiscalização em SP

No período de 2012 a 2018, a divisão de fiscalização do CRC de SP realizou um total de 111.117 ações fiscalizatórias, dentre expedientes efetuadas e auto de infrações.

Cabe observar que cada processo corresponde a um profissional, que pode incorrer em mais de uma infração, ou seja, ele possa incorrer em mais de um processo, dependendo de quantas vezes for fiscalizado, em períodos distintos, ou no mesmo período.

Assim, a Tabela 7 descreve a mensuração das ações fiscalizatórias desenvolvidas pelo CRCSP no período de 2012 a 2018.

Tabela 7

Ações Fiscalizatórias desenvolvidas pelo CRCSP

FISCALIZAÇÃO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
EXPEDIENTES CADASTRADOS (PROCESSO SEM AUTO)	10445	16931	12002	14260	13590	16707	16350	100285
REGULARIZADOS/ATENDIDOS (PROCESSOS AUTUADOS)	10445	16865	12002	14235	13489	15199	13656	95891
AUTOS TRANSITADOS	2314	1284	662	1278	1595	2541	1158	10832
TOTAL	12759	18215	12664	15538	15185	19248	17508	111117

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018

Portanto, por exemplo, considerando-se os dados do ano 2018:

- a) 17508 expedientes cadastrados ao longo do ano, com 16350 processos sem auto;
- b) Dos 16350 processos sem auto, 13656 regularizaram/atenderam a fiscalização, sendo que 2694 são passíveis de regularização ou autuação;
- c) Dos 17508 expedientes cadastrados, 1158 foram autuados a partir de fiscalizações iniciadas em 2018;
- d) Dos 1158 processos com auto, 365 transitaram, ou seja, já não cabe mais recurso.

Com a análise da Tabela 7, verifica-se que o número de diligências efetuadas, no período abrangido pelo estudo, sofreu uma variação importante. No ano de 2012, se observa menor número de expedientes registrados, mas, com um aumento já no ano seguinte de, aproximadamente, 42,76%.

Nos anos de 2014 e 2015 também ocorreram variações consideráveis, quando o número de diligências efetuadas sofreu uma sensível amenização de, aproximadamente, 30,47%. Nesse mesmo período, houve uma redução, também, nas demais ações fiscalizatórias desenvolvidas pelo CRCSP, tal como, por exemplo, a diminuição no número de processos autuados em 48,44%.

Ainda, é importante considerar que, no ano de 2017, o número de processos autuados revelou seu ponto máximo e, no ano de 2014, o oposto aconteceu, com o menor número de todo o período.

Analisando-se o período como um todo, a variação encontrada, entre os anos de 2012 e 2018, representou um incremento de, aproximadamente, 51% em 2017, em 2018 houve redução para 37,22% em relação à quantidade de diligências registradas no ano inicial das análises.

Conforme explicado na Seção 4.1, em 2012, o CRCSP iniciou o processo de implantação de fiscalização virtual. Desde então, a participação dos processos presenciais, no total de processos autuados, vem reduzindo significativamente. Se em 2012 esses representavam 19% do total, desde 2018 representam apenas 3%, conforme Tabela 8

Tabela 8

Processos Autuados por Modalidade

Ano	Virtual	%	Presencial	%	Outros	%	TOTAL
2012	1711	74%	430	19%	173	7%	2314
2013	1168	91%	107	8%	9	1%	1284
2014	624	94%	29	4%	9	1%	662
2015	1203	94%	70	5%	5	0%	1278
2016	1510	95%	73	5%	12	1%	1595
2017	2470	97%	69	3%	2	0%	2541
2018	1122	97%	36	3%	0	0%	1158
TOTAL	9808	91%	814	8%	210	2%	10832

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018

Da totalidade de 111.117 processos de fiscalizações, 86,3 % não geraram processos de autuação. Dos 10.832 que geraram autuações, nem todos eles geram punições, sendo vários deles tendo sido arquivados. Um dos potenciais motivos é a prerrogativa da defesa no processo administrativo de fiscalização, que se realizada dentro do prazo de quinze dias, permite ao Conselheiro relator propor o arquivamento do feito. Assim, do total de 10.832 autuações, conforme Tabela 9, foram identificados 7.401 processos com aplicação de penalidade à contabilistas registrados desde 2012.

O fato de a análise ser feita somente para contabilistas registrados, é que a base de dados contém informações apenas de profissionais registrados e, normalmente estes também são os administradores de suas próprias empresas, ou escritórios de contabilidade; as demais não contém informações para a sua respectiva análise.

Tabela 9
Tipos de Cadastro vinculados ao autuado

DESCRIÇÃO / ANO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
CONTABILISTA REGISTRADO	78%	88%	88%	65%	52%	49%	83%	68%
EMPRESAS NÃO CONTÁBEIS	7%	1%	1%	3%	0%	1%	0%	2%
NAO HABILITADO	5%	4%	3%	7%	7%	6%	3%	5%
ESC.SOCIEDADE NAO REGISTRADO	4%	2%	1%	10%	26%	11%	0%	9%
EMPRESÁRIO INDIVIDUAL NÃO REGISTRADO	2%	1%	1%	6%	7%	9%	0%	5%
CONTABILISTAS NAO REGISTRADO	2%	2%	5%	6%	2%	2%	2%	3%
SOCIEDADE SIMPLES	0%	0%	0%	0%	1%	0%	0%	0%
EIRELLI NÃO REGISTRADO	0%	0%	0%	0%	1%	6%	0%	2%
MICROEMPREENDEDOR NÃO REGISTRADO	0%	0%	0%	0%	2%	0%	0%	0%
OUTROS	2%	2%	1%	2%	2%	16%	12%	6%
TOTAL GERAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018

Na tabela 10 permite-se observar o número de penalidades por categoria profissional, onde se destaca uma redução de 1800 penalidades aplicadas em 2012 contra 958 em 2018. A categoria técnica apresentou uma redução no período, deixando de representar 58% para 50%. Contudo, nota-se que, proporcionalmente, a incidência de autuações ainda é maior nela, considerando-se que os técnicos representam apenas 38% dos profissionais no estado de São Paulo (em 2018 eram 57584 deles, contra 93.703 bacharéis).

Tabela 10
Autuações x Categoria de Contabilistas Registrados

ANO	Contadores (as)					Técnicos (as) em Contabilidade				
	Autos	%	Prof	%	Relação (auto/prof.)	Autos	%	Prof	%	Relação (auto/prof.)
2012	765	43%	73.349	55%	1,04%	1035	58%	61.004	45%	1,70%
2013	644	57%	74.535	55%	0,86%	490	43%	59.895	45%	0,82%
2014	360	62%	75.874	56%	0,47%	223	38%	58.734	44%	0,38%
2015	424	51%	81.192	58%	0,52%	413	49%	60.000	42%	0,69%
2016	442	53%	86.900	58%	0,51%	395	47%	62.265	42%	0,63%
2017	664	53%	91.444	60%	0,73%	588	47%	59.728	40%	0,98%
2018	482	50%	93.703	62%	0,51%	476	50%	57.584	38%	0,83%

Outro aspecto a considerar sobre a tabela é que, em 2012, havia 134.353 profissionais registrados no CRCSP (Tabela 10); a incidência de 1800 autuações de penalidades aplicadas representava em torno de 1,34%, percentual, que se reduziu para 0,63% em função da incidência de 958 autuações, para uma quantidade de 151.287 profissionais registrados em 2018, conforme representado na Figura 6.

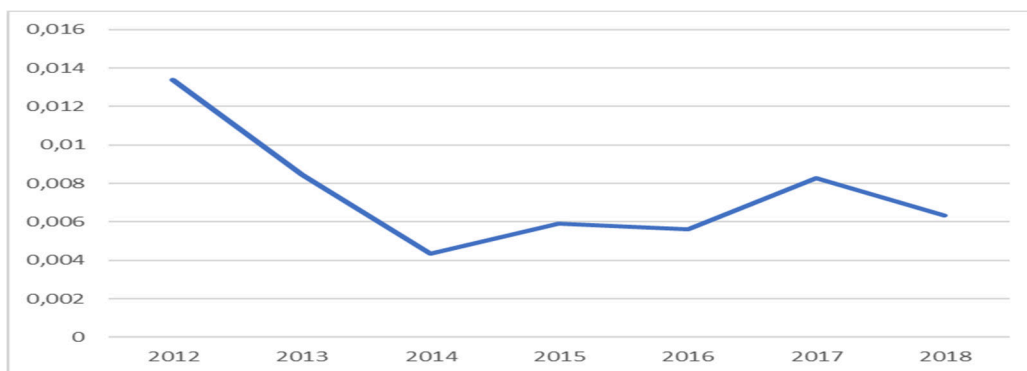


Figura 6. Autuações x Categoria de Contabilistas Registrados.

Na Tabela 11, como a análise de autos por gênero demonstra que os homens são mais propensos a cometer infrações profissionais.

Tabela 11

Autuações x Gênero de Contabilistas Registrados

ANO	HOMENS					MULHERES				
	Autos	%	Prof	%	Relação (auto/prof)	Autos	%	Prof	%	Relação (auto/prof)
2012	1394	77%	82618	61%	1,69%	406	23%	51735	39%	0,78%
2013	878	77%	82669	61%	1,06%	256	23%	51761	39%	0,49%
2014	444	76%	82679	61%	0,54%	139	24%	51929	39%	0,27%
2015	632	76%	85506	61%	0,74%	205	24%	55686	39%	0,37%
2016	629	75%	88566	59%	0,71%	208	25%	60599	41%	0,34%
2017	884	71%	88909	59%	0,99%	368	29%	62263	41%	0,59%
2018	699	73%	88700	59%	0,79%	259	27%	62587	41%	0,41%

O achado é coerente com Antonovz, Espejo, Steiner e Voese (2010) que, ao desenvolverem um estudo envolvendo questões éticas, considerando o gênero e a idade dos profissionais, observaram que o sexo feminino apresenta menor aceitação de determinados comportamentos, tais como: aceitação de presentes pelos gerentes de compras, relatórios financeiros mascarados em comparação ao gênero masculino.

Considera-se, portanto, que as mulheres podem ter um comportamento mais ético do que os homens, neste âmbito, e que o crescimento significativo da participação delas, no mercado contábil, qualifica eticamente a profissão.

Quanto à idade dos contabilistas registrados no CRCSP, consolidados quanto à faixa etária predominante dos registrados da pesquisa é de 32 a 41 anos (27,73%), seguido de 42 a 51 anos (24,05%), 52 a 61 anos (18,48%), 23 a 31 anos (13,35%), 62 a 71 anos (10,02%), 72 a 81 (4,21%), 82 a 91 anos (1,56%), 92 A 100 anos (0,39%), menor que 23 anos (0,17%) e maior que 100 anos (0,04%).

A distribuição de profissionais, registrados no CRCSP, do gênero masculino e apresentado na tabela 12 e do gênero feminino na tabela 13, além da tabela 14, ser consolidada da seguinte forma:

Tabela 12

Faixa Etária dos profissionais Registrado no CRCSP do gênero Masculino

ANO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
> 100	0,00%	0,03%	0,04%	0,04%	0,05%	0,06%	0,07%
92-100	0,18%	0,23%	0,28%	0,31%	0,40%	0,49%	0,63%
82-91	1,60%	1,71%	1,86%	1,98%	2,12%	2,30%	2,48%
72-81	4,26%	4,53%	4,79%	5,07%	5,44%	5,90%	6,46%
62-71	11,60%	12,05%	12,65%	12,86%	13,15%	13,53%	13,94%
52-61	21,90%	21,77%	21,53%	21,18%	21,17%	21,35%	21,45%
42-51	24,85%	24,70%	24,46%	23,66%	23,31%	22,86%	22,68%
32-41	23,35%	23,17%	23,22%	23,23%	23,04%	22,96%	22,65%
23-31	11,97%	11,53%	10,90%	11,24%	10,98%	10,37%	9,51%
< 23	0,28%	0,28%	0,28%	0,42%	0,32%	0,18%	0,13%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 13

Faixa Etária dos profissionais Registrados no CRCSP do gênero Feminino

ANO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
> 100	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
92-100	0,02%	0,02%	0,03%	0,03%	0,04%	0,04%	0,05%
82-91	0,17%	0,18%	0,20%	0,21%	0,22%	0,23%	0,26%
72-81	0,52%	0,56%	0,65%	0,69%	0,79%	0,91%	1,03%
62-71	2,71%	2,95%	3,25%	3,30%	3,60%	3,99%	4,49%
52-61	12,03%	12,62%	13,06%	13,01%	13,33%	13,82%	14,28%
42-51	24,61%	25,04%	25,29%	24,88%	24,91%	25,28%	25,97%
32-41	36,04%	36,02%	36,25%	35,46%	34,98%	35,06%	34,91%
23-31	23,24%	22,00%	20,75%	21,54%	21,54%	20,26%	18,76%
< 23	0,67%	0,59%	0,51%	0,89%	0,59%	0,40%	0,24%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 14

Faixa Etária dos profissionais Registrados no CRCSP Consolidado

ANO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
> 100	0,01%	0,02%	0,02%	0,03%	0,03%	0,03%	0,04%
92-100	0,12%	0,15%	0,18%	0,19%	0,25%	0,31%	0,39%
82-91	1,05%	1,12%	1,20%	1,26%	1,34%	1,44%	1,56%
72-81	2,82%	2,99%	3,16%	3,29%	3,52%	3,84%	4,21%
62-71	8,17%	8,51%	8,94%	8,98%	9,22%	9,58%	10,02%
52-61	18,09%	18,22%	18,19%	17,86%	17,94%	18,23%	18,48%
42-51	24,76%	24,83%	24,79%	24,15%	23,97%	23,86%	24,05%
32-41	28,23%	28,16%	28,36%	28,20%	27,96%	27,97%	27,73%
23-31	16,31%	15,60%	14,79%	15,42%	15,33%	14,46%	13,35%
< 23	0,43%	0,40%	0,37%	0,61%	0,43%	0,27%	0,17%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Quanto à idade dos contabilistas atuados registrados, a faixa etária predominante é de 42 a 51 anos (31,83%), seguido de 52 a 61 anos (24,82%), 32 a 41 anos (23,98%), 62 a 71 anos (13,51%), 72 a 81 (3,56%), 23 a 31 anos (1,68%) e 82 a 91 anos (0,63%).

A Composição de profissionais atuados no CRCSP do gênero masculino, na tabela 15 e do gênero feminino, na tabela 16, encontra-se consolidada, na tabela 17, encontra-se da seguinte forma:

Tabela 18

Faixa Etária comparativo entre Autuados x Registrados - Masculino

ANO	F.Etária	> 100	92-100	82-91	72-81	62-71	52-61	42-51	32-41	23-31	< 23
2012	Autos	0,00%	0,29%	2,15%	14,92%	26,76%	28,19%	20,80%	6,89%	0,00%	0,00%
	Registro	0,00%	0,18%	1,60%	4,26%	11,60%	21,90%	24,85%	23,35%	11,97%	0,28%
	Varição	0,00%	59,08%	34,27%	249,95%	130,69%	28,73%	-16,29%	-70,51%	-100,00%	-100,00%
2013	Autos	0,00%	0,57%	3,76%	12,98%	22,55%	22,32%	27,68%	10,14%	0,00%	0,00%
	Registro	0,03%	0,23%	1,71%	4,53%	12,05%	21,77%	24,70%	23,17%	11,53%	0,28%
	Varição	-100,00%	149,04%	119,39%	186,38%	87,21%	2,55%	12,06%	-56,25%	-100,00%	-100,00%
2014	Autos	0,00%	0,00%	0,68%	10,36%	21,62%	24,10%	27,03%	16,22%	0,00%	0,00%
	Registro	0,04%	0,28%	1,86%	4,79%	12,65%	21,53%	24,46%	23,22%	10,90%	0,28%
	Varição	-100,00%	-100,00%	-63,59%	116,12%	70,98%	11,92%	10,48%	-30,15%	-100,00%	-100,00%
2015	Autos	0,00%	0,16%	1,74%	9,34%	22,78%	24,53%	26,90%	14,40%	0,16%	0,00%
	Registro	0,04%	0,31%	1,98%	5,07%	12,86%	21,18%	23,66%	23,23%	11,24%	0,42%
	Varição	-100,00%	-48,47%	-12,16%	84,20%	77,12%	15,77%	13,70%	-38,03%	-98,59%	-100,00%
2016	Autos	0,00%	0,00%	2,23%	8,27%	21,14%	28,46%	22,58%	16,53%	0,79%	0,00%
	Registro	0,05%	0,40%	2,12%	5,44%	13,15%	21,17%	23,31%	23,04%	10,98%	0,32%
	Varição	-100,00%	-100,00%	4,77%	52,06%	60,75%	34,40%	-3,14%	-28,24%	-92,76%	-100,00%
2017	Autos	0,00%	0,00%	1,81%	4,75%	15,95%	27,15%	28,73%	20,14%	1,47%	0,00%
	Registro	0,06%	0,49%	2,30%	5,90%	13,53%	21,35%	22,86%	22,96%	10,37%	0,18%
	Varição	-100,00%	-100,00%	-21,15%	-19,45%	17,86%	27,16%	25,67%	-12,30%	-85,81%	-100,00%
2018	Autos	0,00%	0,00%	0,72%	4,60%	15,80%	26,72%	29,74%	20,98%	1,44%	0,00%
	Registro	0,07%	0,63%	2,48%	6,46%	13,94%	21,45%	22,68%	22,65%	9,51%	0,13%
	Varição	-100,00%	-100,00%	-71,02%	-28,88%	13,41%	24,58%	31,11%	-7,38%	-84,89%	-100,00%

Comparando-se a faixa etária dos profissionais registrados, contra a distribuição dos autuados do gênero masculino, temos: de 42 a 51 anos, correspondendo a 29,74% de autuações; em seguida, de 52 a 61 anos, com 26,72%; de 32 a 41anos com 20,98%; de 62 a 71anos com 15,80%; de 72 a 81 anos com 4,60% ; e, de 23 a 32 anos com 1,44% (vide tabela 18).

Tabela 19

Faixa Etária comparativa de autuado x registrado – Feminino

ANO	F. Etária	> 100	92-100	82-91	72-81	62-71	52-61	42-51	32-41	23-31	< 23
2012	Autos	0,00%	0,00%	0,00%	3,45%	19,21%	35,22%	32,51%	8,87%	0,74%	0,00%
	Registro	0,00%	0,02%	0,17%	0,52%	2,71%	12,03%	24,61%	36,04%	23,24%	0,67%
	Variação	#DIV/0!	-100,00%	-100,00%	563,41%	609,18%	192,82%	32,10%	-75,40%	-96,82%	-100,00%
2013	Autos	0,00%	0,00%	0,00%	4,30%	13,67%	18,75%	40,63%	22,66%	0,00%	0,00%
	Registro	0,00%	0,02%	0,18%	0,56%	2,95%	12,62%	25,04%	36,02%	22,00%	0,59%
	Variação	#DIV/0!	-100,00%	-100,00%	667,87%	362,78%	48,53%	62,25%	-37,10%	-100,00%	-100,00%
2014	Autos	0,00%	0,00%	0,00%	2,16%	10,07%	24,46%	33,81%	28,78%	0,72%	0,00%
	Registro	0,00%	0,03%	0,20%	0,65%	3,25%	13,06%	25,29%	36,25%	20,75%	0,51%
	Variação	#DIV/0!	-100,00%	-100,00%	231,71%	209,94%	87,22%	33,72%	-20,61%	-96,53%	-100,00%
2015	Autos	0,00%	0,00%	0,00%	2,44%	11,71%	30,73%	33,17%	21,46%	0,49%	0,00%
	Registro	0,00%	0,03%	0,21%	0,69%	3,30%	13,01%	24,88%	35,46%	21,54%	0,89%
	Variação	-100,00%	-100,00%	-100,00%	251,03%	255,03%	136,30%	33,32%	-39,46%	-97,73%	-100,00%
2016	Autos	0,00%	0,00%	0,00%	2,40%	12,02%	26,92%	34,13%	24,04%	0,48%	0,00%
	Registro	0,00%	0,04%	0,22%	0,79%	3,60%	13,33%	24,91%	34,98%	21,54%	0,59%
	Variação	-100,00%	-100,00%	-100,00%	206,06%	234,07%	101,93%	37,03%	-31,28%	-97,77%	-100,00%
2017	Autos	0,00%	0,00%	0,00%	1,09%	8,70%	21,47%	39,40%	27,45%	1,90%	0,00%
	Registro	0,00%	0,04%	0,23%	0,91%	3,99%	13,82%	25,28%	35,06%	20,26%	0,40%
	Variação	-100,00%	-100,00%	-100,00%	19,34%	118,02%	55,37%	55,87%	-21,71%	-90,61%	-100,00%
2018	Autos	0,00%	0,00%	0,39%	0,77%	7,34%	19,69%	37,45%	32,05%	2,32%	0,00%
	Registro	0,00%	0,05%	0,26%	1,03%	4,49%	14,28%	25,97%	34,91%	18,76%	0,24%
	Variação	-100,00%	-100,00%	46,33%	-25,38%	63,31%	37,91%	44,19%	-8,19%	-87,65%	-100,00%

Comparando-se a faixa etária dos profissionais registrados e a distribuição dos autuados do gênero feminino encontra-se o seguinte: de 42 a 51 anos, corresponde a 37,45% de autuações; em seguida, de 32 a 41 anos, com 32,05%; de 52 a 61 com 19,69%; de 62 a 71 anos com 7,34%; de 23 a 31 com 2,32%; e, de 72 a 81 anos com 0,77%.

Contrastando-se as tabelas 18 e 19, observa-se que a distribuição não apresenta uma proporcionalidade entre as faixas etárias do masculino e feminino, conforme apresentamos a seguir: de 42 a 51 anos, masculino, 29,74%, no feminino 37,45%; de 52 a 61 anos, 26,72% e 19,69%; de 32 a 41 anos, 20,98 e 32,05%; de 62 a 71 anos, 15,80 e 7,34%; de 72 a 81 anos, 4,60 e 0,77 %; e de 23 a 31 anos, 1,44% e 2,32% respectivamente. Sob esta ótica, o gênero feminino de algumas faixas etárias são os mais autuados. Vide tabela 20.

Tabela 20

Faixa etária comparativo de autuado x registrado – Consolidado

ANO	F. Etária	> 100	92-100	82-91	72-81	62-71	52-61	42-51	32-41	23-31	< 23
2012	Autos	0,00%	0,22%	1,67%	12,33%	25,06%	29,78%	23,44%	7,33%	0,17%	0,00%
	Registro	0,01%	0,12%	1,05%	2,82%	8,17%	18,09%	24,76%	28,23%	16,31%	0,43%
	Varição	-100,00%	89,00%	58,84%	337,17%	206,55%	64,57%	-5,30%	-74,03%	-98,98%	-100,00%
2013	Autos	0,00%	0,44%	2,91%	11,02%	20,55%	21,52%	30,60%	12,96%	0,00%	0,00%
	Registro	0,02%	0,15%	1,12%	2,99%	8,51%	18,22%	24,83%	28,16%	15,60%	0,40%
	Varição	-100,00%	195,25%	159,99%	268,70%	141,34%	18,12%	23,24%	-53,97%	-100,00%	-100,00%
2014	Autos	0,00%	0,00%	0,51%	8,40%	18,87%	24,19%	28,64%	19,21%	0,17%	0,00%
	Registro	0,02%	0,18%	1,20%	3,16%	8,94%	18,19%	24,79%	28,36%	14,79%	0,37%
	Varição	-100,00%	-100,00%	-57,27%	166,03%	111,07%	32,94%	15,56%	-32,25%	-98,84%	-100,00%
2015	Autos	0,00%	0,12%	1,31%	7,65%	20,07%	26,05%	28,43%	16,13%	0,24%	0,00%
	Registro	0,03%	0,19%	1,26%	3,29%	8,98%	17,86%	24,15%	28,20%	15,42%	0,61%
	Varição	-100,00%	-38,55%	4,27%	132,30%	123,57%	45,81%	17,72%	-42,80%	-98,45%	-100,00%
2016	Autos	0,00%	0,00%	1,67%	6,81%	18,88%	28,08%	25,45%	18,40%	0,72%	0,00%
	Registro	0,03%	0,25%	1,34%	3,52%	9,22%	17,94%	23,97%	27,96%	15,33%	0,43%
	Varição	-100,00%	-100,00%	24,69%	93,41%	104,77%	56,46%	6,17%	-34,19%	-95,32%	-100,00%
2017	Autos	0,00%	0,00%	1,28%	3,67%	13,82%	25,48%	31,87%	22,28%	1,60%	0,00%
	Registro	0,03%	0,31%	1,44%	3,84%	9,58%	18,23%	23,86%	27,97%	14,46%	0,27%
	Varição	-100,00%	-100,00%	-11,31%	-4,20%	44,17%	39,73%	33,55%	-20,31%	-88,95%	-100,00%
2018	Autos	0,00%	0,00%	0,63%	3,56%	13,51%	24,82%	31,83%	23,98%	1,68%	0,00%
	Registro	0,04%	0,39%	1,56%	4,21%	10,02%	18,48%	24,05%	27,73%	13,35%	0,17%
	Varição	-100,00%	-100,00%	-59,72%	-15,46%	34,85%	34,32%	32,36%	-13,54%	-87,45%	-100,00%

Na pesquisa de Mattozinho (2015), no período de 2012 a 2013, a idade da população variou entre 18 e 61, porém, o autor faz menção a duas faixas etárias, de 31 a 40 anos com 35,3% e a faixa de 21 a 30 anos, com 31,3%. Comparando-se com o mesmo período do pessoal da área de enfermagem, versus contabilistas em 2012, é de 7,33% e 0,17%; em 2013 de 12,85% e de zero; nessa época haviam inscritos, no Coren, 407.003 em 31/12/2012 e, em 31/12/2013, 428.229 profissionais conforme tabela 21.

Tabela 21

Faixa etária comparativa registrados entre Coren x CRC

ÓRGÃO	COREN			CRC		
	Mulheres	Homens	Total	Mulheres	Homens	Total
31/12/2012	350.106	56.897	407.003	51.735	82.618	134.353
31/12/2013	368.931	59.298	428.229	51.761	82.669	134.430

Da totalidade de autuações atribuídas a profissionais registrados, foi realizada uma análise separada, considerando somente dos profissionais responsáveis por organizações contábeis. Esse dado é relevante para evidenciar se a não observância do CEPC difere, quando a atividade é realizada em prestação de serviços contábeis.

Quanto à atuação profissional, observa-se que, em 2012, 87% dos profissionais apenados atuavam em organizações contábeis; em 2018, essa categoria representava apenas 47% (72% dos profissionais apenados atuam como responsáveis ou sócios de organizações contábeis).

Tabela 22

Profissionais responsáveis / sócios de organizações contábeis e profissionais não responsáveis / sócios

ANO	Responsáveis / sócios				Profissionais não responsáveis /sócios			
	Autos	%	Organizações Contábeis	Rel. (aut./pro)	Autos	%	Prof	Rel (aut/pro)
2012	1572	87%	11.062	1,17%	228	13%	134.353	0,17%
2013	863	76%	11.984	0,64%	271	24%	134.430	0,20%
2014	455	78%	12.947	0,34%	128	22%	134.608	0,10%
2015	633	76%	14.141	0,45%	204	24%	141.192	0,14%
2016	634	76%	17.320	0,43%	203	24%	151.176	0,14%
2017	723	58%	19.034	0,48%	529	42%	151.284	0,35%
2018	450	47%	20.017	0,30%	508	53%	151.526	0,34%

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018

Ao analisar os dados da tabela 22, observa-se que os números de profissionais que atuados como responsáveis de organizações contábeis / sócios vêm se reduzindo, em 2012 correspondia a 87%, e, caindo para 47% em 2018. Uma possível explicação para isso pode ser é que, em tese, a atual crise econômica mundial pode ter sido a causa, mas o CRCSP está atento à conduta ética dos profissionais que atuam na empresa, que passou a ‘olhar mais’ os profissionais em empresas.

É preciso ressaltar também, sobre os dados analisados, que uma estatística baseada em valores binários não revela a identidade de gênero dos profissionais envolvido, um fator que também precisa ser relevado, bem como a faixa etária verdadeira, que pode até ser omitida por razões pessoais ou mesmo quem é, de fato, o responsável contábil.

4.4.2 Motivos para Autuações Profissionais em SP

Nesta seção, as autuações foram analisadas por tipos, com o objetivo de comparar os resultados encontrados por Calegaro (2010) e Pires (2013) de conformidade tabela 23.

Tabela 23

Tipos de autuações aos profissionais pelo CRCSP

DESCRIÇÃO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
DECORE	68%	52%	52%	49%	57%	8%	0%
EXERCÍCIO IRREGULAR DA PROFISSÃO	17%	8%	7%	19%	18%	75%	84%
DESCUMPRIMENTO DA NORMA/TÉCNICA	3%	30%	23%	17%	13%	8%	9%
CONDUTA	13%	9%	17%	15%	13%	10%	7%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018

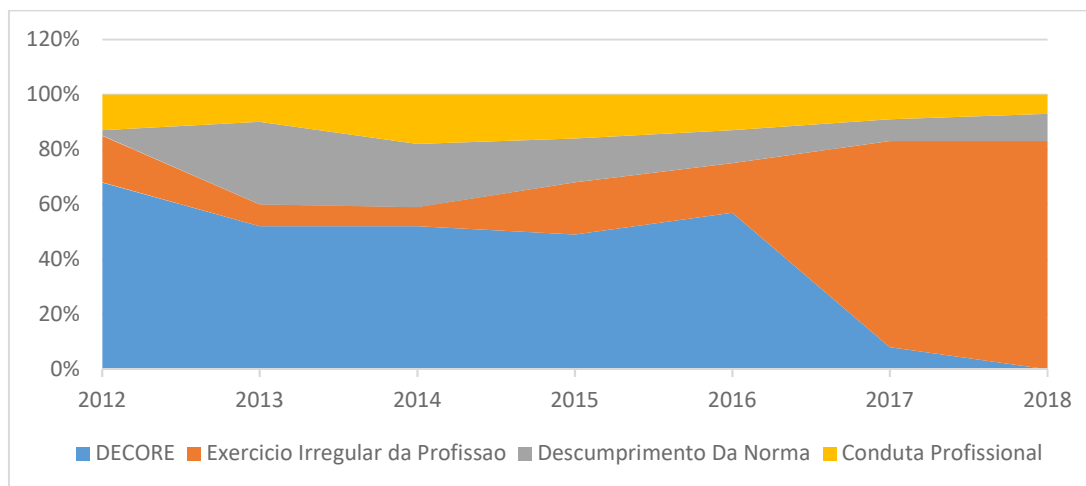


Figura 7. Tipos de autuações aos profissionais pelo CRCSP.

É oportuno destacar, em relação aos dados apresentados, a notável diferença, por exemplo, com o estudo de Krom (2019), que estudando as ações disciplinares dos contadores nos EUA, apenas 48,6% tem relação com má conduta profissional. Segundo, que o restante das penalidades em grande parte com comportamentos não diretamente relacionados à má conduta na prática profissional. De acordo com o autor, 28,1% das autuações tem relação com condenações criminais, relacionado principalmente com crimes financeiros, como fraude em valores mobiliários, lavagem de dinheiro e apropriação indébita.

Outra categoria não identificada nas autuações do CRCSP, mas identificados no trabalho de Krom (2019), são os crimes sociais, representando 9% do total, descrita como "falta de aptidão moral" e "conduta não profissional". Segundo o autor, são exemplos de sanções relacionadas questões graves como assassinato, estupro, agressão, mas também dirigir sob a influência de álcool, direção imprudente, posse de drogas ilegais para uso pessoal e prostituição (principalmente como cliente) e falta de pagamento de pensão alimentícia.

No contexto nacional, o estudo revela que, embora o Inc. VI do Art. 24 da Res. 1370/11 estabeleça que constitui infração "manter conduta incompatível com o exercício da profissão, além do Inc. XI", que menciona como tal "práticas de ato destinado a fraudar rendas públicas", aparentemente como a NBC PG 01 é omissa em relações à tais aspectos de autuação fora do

exercício profissional, as penalidades relacionadas a tais itens, aparentemente, não são verificadas, o que nesse contexto se apresenta como oposição à premissa de moralidade, esperada por um código de ética.

A sigla DECORE, quanto a mudança da representação, a significa Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos, que se tornou nos últimos anos um instrumento importante para pessoas das quais não possuem uma forma de demonstrar suas rendas. É um documento contábil destinado a fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos, em favor da pessoa física, ou de comprovação de renda dos sócios de uma empresa, cuja emissão é feita exclusivamente por profissionais da contabilidade em situação regular perante aos conselhos regionais. Ou seja, ele pode ser exigido em situações como abertura de conta bancária, solicitação de crédito, financiamento imobiliário, dentre outros.

Nesse sentido, as informações prestadas na mesma precisam seguir fielmente a Resolução 1.364/11 do Conselho Federal de Contabilidade, espelhando a realidade do cliente. Caso isso não ocorra, trará inúmeras consequências jurídicas ao contador.

Os documentos que fundamentam a emissão da Decore estão dispostos no anexo II, na Resolução 1.492/2015. Abaixo, seguem alguns pontos importantes sobre a documentação comprobatória quando o rendimento for proveniente de:

- a. Retirada de pró-labore: Escrituração no livro-diário e GFIP com comprovação de sua transmissão;
- b. Distribuição de lucros: Escrituração no livro diário;
- c. Honorários (profissionais liberais/autônomos): Escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento efetuado no prazo regulamentar; ou Contrato de Prestação de Serviço e o Recibo de Pagamento de Autônomo - RPA, cujo verso deverá possuir declaração do pagador, atestando o pagamento do valor nele consignado, com as devidas retenções tributárias; ou, comprovante de pagamento de frete, ou Conhecimento de Transporte Rodoviário, quando o rendimento for proveniente desta atividade; ou ainda, declaração do órgão de trânsito, ou do sindicato da categoria, especificando a média do faturamento mensal, quando se tratar de atividade de transporte e correlato ou GFIP com a comprovação de sua transmissão;
- d. Prestação de serviços diversos ou comissões: Escrituração no livro caixa e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão) com recolhimento efetuado regularmente; ou escrituração do livro ISSQN, ou Nota Fiscal Avulsa do ISSQN e DARF do Imposto de Renda da Pessoa Física (carnê leão);

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

f. Rendimento de aplicações financeiras: Comprovante do rendimento bancário, comprovante do crédito do rendimento emitido pela instituição financeira pagadora;

g. Microempreendedor Individual: Escrituração no livro-diário; ou escrituração no livro caixa; ou cópias das notas fiscais emitidas; ou rendimento menor ou igual ao valor de um salário mínimo, vigente no período do recebimento – cópia do comprovante de recebimento do DAS ou Estrato PGMEI comprovando o pagamento do DAS.

Dentre as principais mudanças na Resolução 1.492/2015, objetivando maior controle e fiscalização, destaca-se que a mesma deverá ser emitida por meio eletrônico no portal do CFC, com assinatura por certificado digital A1 do contador, ficando assim armazenada no banco de dados do CRC e à disposição da RFB para possíveis fiscalizações, cabendo ao conselho regional de contabilidade a fiscalização destes profissionais.

Assim, segundo a Tabela 23, a seguir, no período de 2012 a 2018, das 7.401 infrações atribuídas a profissionais registrados, o maior volume de autuações, 3.102 foi representado por emissão de DECOREs sem base legal ou com divergência, representando, em média, 42% do total de autuações. O maior volume deste tipo, ocorreu em 2012 (68%), caindo para 0% em 2018.

Até maio de 2016, o sistema de emissão de DECOREs era realizado pela plataforma do CRCSP. Após este período, passou a ser centralizada pela plataforma do CFC; entretanto, não houve apenas uma migração entre plataformas. Com a mudança ocorreu, também, a implementação de instrumentos e de medidas que, conseqüentemente, acabaram por reduzir o volume de Decores emitidos. Outros aspectos observados são:

a) Disponibilização à RFB, via convênio de cooperação, da cópia destas informações declaradas, informação essa que expõe o profissional ao risco da emissão irregular.

b) No passado, a ausência da juntada de elementos que lastreavam a emissão era motivo recorrente para a autuação. Na nova plataforma foi implementado o recurso do *upload*; portanto, a juntada de documentação passou a ocorrer no momento de sua emissão como pré-requisito.

Cabe destacar que os achados refletem os estudos anteriores de Calegaro (2010) e Pires (2013), que observaram que a maior quantidade de autuações aos profissionais estava

relacionada com a emissão de DECORES. Nos estudos de Pires (2013), 45,80% das autuações, entre os anos de 2008 e 2012, se deram nas situações em que o profissional emitiu, um ou mais DECORES sem base legal ou, até mesmo, com divergências de informações. Da mesma forma, Calegari (2010) identificou que, entre os anos de 2006 a 2009, a infração mais cometida, que representava 47% das autuações totais, refere-se, também, à emissão de DECORES.

Outra causa relevante para as autuações está relacionada ao responsável técnico, o que significa explorar atividade contábil sem registro de escritório individual, ou seja, participação em sociedade sem registro no CRCSP (habilitados, não habilitados e impedidos). Esse tipo de autuação representou, no ano de 2018, 83% das autuações efetuadas, enquanto em 2014 era de aproximadamente 7%.

Com a questão da DECORE solucionada, em tese, a ênfase do CRC se voltou para o exercício profissional do contador.

Lesage et al (2016), analisando a sociologia das profissões da perspectiva funcionalista e weberiana na profissão contábil dos processos disciplinares na França, observaram que, em relação às 273 penalidades aplicadas aos profissionais de auditoria contábil, no período de 1989 a 2006, 111 (39%) remetia-se ao exercício irregular da profissão; o autor evidenciou a existência de uma ênfase em penalidades de natureza legal, em detrimento das estritamente funcionais, confirmando a importância do efeito da transparência no processo de fiscalização da profissão, uma vez que as penalidades de natureza legal seriam, segundo os autores, são aquelas que estão menos sujeitas à manipulação pelos órgãos profissionais.

Ações fiscalizatórias para coibir o exercício ilegal da profissão são atividades finalísticas dos Conselhos de fiscalização do exercício profissional. Especialmente no caso da contabilidade, conforme dispõe o art.12 do Decreto Lei nº 9.295/46, somente poderão exercer a profissão aqueles devidamente registrados e ativos no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos. Uma das atividades primordiais da fiscalização é o combate ao leigo. Registre-se que são aquelas pessoas que se infiltram na profissão sem capacitação e nem conhecimento necessário para atuarem na área contábil, prejudicando toda a sociedade. Através do formulário de denúncia constante no *site* do CRCs, qualquer pessoa pode efetuar tal denúncia, de forma segura e sigilosa.

Outra causa identificada para as penalidades foi o descumprimento das normas de exercício profissional. Neste grupo, estão inseridos os contabilistas que não cumprem prazo estabelecido por determinação do CRCSP; auditor revisado que deixa de contratar auditores e revisores de conformidade com o programa; responsável técnico e/ou organização contábil que deixa de se submeter a revisão de acordo com o CRE(Comitê Administrador do Programa de

Revisão Externa de Qualidade); falta de averbação de alteração do responsável técnico; e, auditor contábil e/ou contador que deixa de cumprir a educação profissional continuada. No ano de 2013, este fator representava 30% das autuações enquanto, em 2018, foi 9%.

Segundo Jackling et al (2009), o descumprimento pode ser motivado por uma falsa noção de impunidade, mas, a despeito de possíveis falhas no processo de julgamento das penalidades ético disciplinares, como o conflito de interesse, falha na objetividade e independência, liderança inadequada e cultura organizacional deficiente, falta de coragem ética para fazer o que é correto, falta de sensibilidade ética e incapacidade de exercer julgamento profissional adequado, as penalidades existem.

Quanto à conduta profissional, a tabela 24 abaixo resume as principais categorias, no período de 2012 a 2018; das 7.401 infrações atribuídas a profissionais registrados, 790 correspondem a 11% do total de autuações.

Mas há de se chamar atenção com relação a Contabilista que facilita o exercício profissional aos não habilitados e impedidos que, em 2012, estava no patamar de 34%, subiu para 41% em 2013, atingindo o pico máximo de 58% em 2016 e, no ano 2018, com 20%

Cabe destacar que, dos motivos anteriores, esse deveria ser o que representaria a maior quantidade de autuações, mas que a fiscalização e a efetiva penalidade nesse caso são mais difíceis que atuações de conduta profissional, que não tem relação com DECORE; os números apresentam *estacionaridade* e queda.

Tabela 24

Conduta profissional

DESCRIÇÃO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Adulteração ou manipulações fraudulentas na escrita ou em documentos, com fim de favorecer a si mesmo(a)	16%	7%	16%	7%	3%	7%	15%
Anuncio que resulte na diminuição de colega ou de organização contábil	1%	0%	0%	0%	3%	2%	0%
Apropriação indébita	13%	13%	5%	7%	3%	6%	8%
Aviltamento de honorários e/ou concorrência desleal	10%	7%	9%	7%	14%	9%	8%
Contabilista que apresenta conduta inadequada com relação aos colegas de classe	4%	1%	1%	4%	3%	6%	2%
Contabilista que facilita o exercício profissional aos não habilitados e impedidos.	34%	41%	17%	34%	58%	45%	20%
Contabilista que não utiliza o formulário padrão do cfc nas declarações comprobatórias de percepção	0%	0%	2%	2%	0%	0%	0%
Contador que acoberta técnico em contabilidade ou profissionais de outras áreas na execução de serviços	5%	0%	0%	1%	1%	1%	0%
Deixar de apresentar prova de contratação de serviços profissionais	1%	0%	0%	2%	0%	0%	0%
Deixar de elaborar escrituração contábil	4%	2%	4%	5%	6%	4%	13%
Falta de averbação de alteração cadastral (contab. regular)	1%	6%	0%	0%	1%	7%	3%
Inexecução de serviços contábeis contratados e obrigatórios	11%	10%	14%	8%	1%	0%	0%
Inexecução de serviços periciais	1%	2%	5%	2%	2%	7%	8%
Retenção abusiva, danificação ou extravio de livros ou documentos contábeis, comprovadamente entregues	14%	16%	24%	19%	7%	5%	23%
Técnico em contabilidade que se qualifica como contador	3%	2%	2%	0%	0%	0%	0%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018.

Pelos dados apresentados, conclui-se que a queda do número absoluto de fiscalizações no Brasil deve-se, sobremaneira às mudanças relacionadas a DECORES e, no entanto, observamos aqui um paradoxo com relação ao contexto norte-americano.

Tais resultados são conflitantes com o estudo de Armitage & Moriarty (2016), que examinando as tendências das sanções disciplinares impostas pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), durante o período de 35 anos, de 1980-2014, observou um crescimento consistente no número de sanções impostas aos profissionais, especialmente relacionados ao serviço profissional de baixa qualidade.

Isso sem considerar um mecanismo adotado nesse país, em 2003, que passou a considerar a suspensão ou revogação automática do registro profissional no caso de processo disciplinar iniciado por outro órgão, como o IRS (equivalente a Receita Federal brasileira) ou a SEC (equivalente a CVM brasileira). Ou seja, um processo disciplinar conferido por outro órgão com prerrogativa de fiscalização de exercício profissional deixou de ser analisado pelo AICPA em 2003.

4.4.3 Tipos de Penalidades Aplicadas em SP

Os autos de infração analisados no 4.4.1 e 4.4.2. sujeitaram-se aos ritos de fiscalização descritos na Seção 4.1, e geraram as diferentes penalidades mencionadas na Seção 2.2.2 do presente estudo, apresentadas na tabela 25.

Tabela 25

Decisões dos julgamentos das infrações sem / com Divulgação

DESCRIÇÃO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
MULTA e ADVERTÊNCIA RESERVADA	59%	38%	42%	56%	44%	43%	27%
ARQUIVAMENTO	20%	29%	32%	23%	32%	18%	6%
ADVERTÊNCIA RESERVADA	8%	13%	10%	10%	12%	21%	18%
MULTA e CENSURA RESERVADA	4%	8%	3%	2%	6%	6%	5%
ARQUIVAMENTO ADMINISTRATIVO	2%	3%	1%	1%	3%	0%	0%
CENSURA RESERVADA	0%	1%	0%	1%	1%	1%	1%
ARQUIVAMENTO COM RECOMENDACAO	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
MULTA	0%	0%	1%	0%	0%	0%	0%
AGUARDANDO JULGAMENTO						10%	42%
TOTAL DE JULGAMENTOS SEM DIVULGAÇÃO	93%	93%	88%	94%	98%	98%	99%
SUSPENSÃO e ADVERTÊNCIA RESERVADA	4%	2%	7%	3%	0%	0%	0%
SUSPENSÃO e CENSURA RESERVADA	1%	2%	3%	0%	0%	0%	0%
MULTA e CENSURA PÚBLICA	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%
SUSPENSÃO e CENSURA PÚBLICA	0%	1%	1%	0%	0%	0%	0%
MULTA E SUSPENSÃO e CENSURA PÚBLICA	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
CENSURA PÚBLICA	0%	0%	1%	0%	0%	0%	0%
MULTA E SUSPENSÃO e ADVERTÊNCIA RESERVADA	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
MULTA E SUSPENSÃO e CENSURA RESERVADA	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
TOTAL DE JULGAMENTOS COM DIVULGAÇÃO	7%	7%	12%	6%	2%	2%	1%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: informações obtidos através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018.

Tabela 26

Decisões dos julgamentos das infrações sem / com Divulgação –exceto Decore

DESCRIÇÃO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Multa e advertência reservada	30%	8%	9%	28%	36%	45%	27%
Arquivamento	21%	51%	43%	35%	17%	19%	6%
Advertência reservada	24%	27%	21%	20%	27%	23%	18%
Multa e censura reservada	4%	1%	0%	2%	6%	6%	5%
Arquivamento administrativo	2%	1%	1%	2%	6%	0%	0%
Censura reservada	1%	2%	0%	2%	3%	1%	1%
Arquivamento com recomendação	1%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Multa	1%	0%	1%	0%	0%	0%	0%
Aguardando julgamento	0%	0%	0%	0%	0%	4%	42%
Total de julgamentos sem divulgação	83%	92%	75%	90%	96%	98%	99%
Suspensão e advertência reservada	13%	5%	14%	6%	0%	0%	0%
Suspensão e censura reservada	2%	2%	6%	1%	1%	0%	0%
Multa e censura pública	1%	1%	1%	2%	3%	1%	1%
Suspensão e censura pública	0%	0%	2%	0%	0%	0%	0%
Multa e suspensão e censura pública	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Censura pública	0%	0%	1%	0%	0%	0%	0%
Multa e suspensão e advertência reservada	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Multa e suspensão e censura reservada	0%	0%	0%	1%	0%	0%	0%
Total de julgamentos com divulgação	17%	8%	25%	10%	4%	2%	1%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: informações obtidas através fale conosco no setor de fiscalização na base de dados do CRCSP, 2012 a 2018.

Ao analisar as decisões dos julgamentos das infrações, é importante ressaltar que um processo pode gerar mais de uma decisão, tal como, por exemplo, um profissional infrator receber como penalidade multa e suspensão. Dessa forma, um único processo pode gerar mais de uma penalidade.

No início do período analisado, especificamente nos anos de 2012 e 2015, a decisão por multa e advertência reservada dos processos possuía uma grande participação, superando os 55% nos dois anos. Sem considerar a DECORE, isso representa nos anos de 2012 e 2015, correspondendo a ,30% e 28%, mas atingindo o ponto máximo em 2017, de 45%

Nos anos que se seguiram, ele caiu, tornando a advertência reservada a penalidade mais aplicada, chegando a 32% nos anos de 2014 e 2016, e, em 2018 foi de 18%. Sem considerar a DECORE, isso representa nos anos de 2014 e 2016, de 27%, e, em 2018 foi de mesmo percentual

Verificando-se os percentuais de decisão da multa e censura reservada, pode-se concluir que, ao longo dos anos analisados, a sua participação apresentou significativa variação, com uma representatividade de apenas 1 pontos percentuais em 2014 e 2015, de 3% para 2%, em 2017 e 2018, de 6% para 5%, exceto no ano de 2012 e 2013, onde este valor aumentou,

abruptamente, de 4% para 8%. Sem considerar a DECORE, isso representa e 2014 para 2015, de 0% para 2%, em 2016 e 2017, e de 6%, em 2018 reduzido para 5%.

A censura pública e a cassação, consideradas penalidades máximas, são aplicadas de forma pouco frequente, porém, os casos ora analisados foram conjugados com suspensão e censura pública, ou, multa e suspensão e censura pública, aparentando que há uma participação pequena; contudo, ao segregarmos os aspectos de *disclosure* dos processos julgados em sua totalidade geral, pode representar 5%; a suspensão representa 68%, a censura pública 22% e o conjugado suspensão e censura pública, 10%, conforme tabela 27. Os números são afetados pela DECORE, pois, a mesma gera penalidades públicas. Vide tabela 28.

Tabela 27

Decisões dos julgamentos das infrações com *Disclosure*

DESCRIÇÃO / ANO	2013	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL								
SUSPENSÃO	101	83%	48	63%	57	83%	31	66%	2	14%	4	15%	5	50%	248	68%
CENSURA	12	10%	18	24%	6	9%	11	23%	12	86%	15	58%	5	50%	79	22%
SUSPENSÃO e CENSURA PÚBLICA	8	7%	10	13%	6	9%	5	11%	-	0%	7	27%	-	0%	36	10%
TOTAL DE JULGAMENTOS COM DIVULGAÇÃO	121	7%	76	7%	69	12%	47	6%	14	2%	26	2%	10	1%	363	5%

Tabela 28

Decisões dos julgamentos das infrações com *Disclosure* exceto *Decore*

DESCRIÇÃO / ANO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL								
SUSPENSÃO	89	74%	38	50%	56	81%	34	72%	2	14%	9	35%	5	0,5	233	64%
CENSURA PÚBLICA	5	4%	4	5%	7	10%	9	19%	11	79%	15	58%	5	0,5	56	15%
SUSPENSÃO e CENSURA PÚBLICA	3	2%	2	3%	6	9%	1	2%	0	0%	2	8%	0	0	14	4%
EXPURGO EFEITO DECORE	24	20%	32	42%	-	0%	3	6%	1	7%	-	0%	-	-	60	17%
TOTAL DE JULGAMENTOS COM DIVULGAÇÃO	121	7%	76	7%	69	12%	47	6%	14	2%	26	2%	10	1%	363	5%

No início do período analisado, especificamente nos anos de 2012 e 2014, a decisão por suspensão dos processos possuía uma grande participação, superando os 80% nos dois anos, exceto no ano de 2017 e 2018, onde este valor aumentou, abruptamente, de 15% para 50%.

Nos anos que se seguiram, ele subiu de 10% para 24%, tornando a Censura Pública a penalidade mais aplicada, chegando a 86% e 58% nos anos de 2016 e 2017, e, em 2018 foi de 50%.

Sobre os percentuais de decisão de suspensão e censura pública, pode-se concluir que, ao longo dos anos analisados, a sua participação apresentou significativa variação, com uma representatividade de 7% para 13%, em 2012 e 2013, de zero% em 2016 e 2018, exceto no ano de 2017, onde este valor aumentou, abruptamente, de zero% para 27%.

Em 2018, foram somente 5 suspensões e 5 censuras públicas, correspondendo a 50% cada, na sua totalidade dos julgados, perfazendo a 1%; logo, apenas 10 profissionais foram autuados com repercussão externa, e isto afeta o *disclosure*. Em 2012, considerando suspensão, censura pública e o conjugado, suspensão e censura pública, foram 121 autuações em relação aos julgados, totalizando 7%.

Ao analisar isoladamente, desde 2015, vem diminuindo o nível de *disclosure*; de 7401 do total de autuações, são raras aquelas divulgadas.

Canning & O'dwyer (2001) evidenciam uma deficiência na transparência dos processos de fiscalização e pouca justiça ou equidade em termos das penalidades aplicadas aos profissionais, são frequentemente usadas como um mecanismo conveniente para se evitar críticas e se manter o poder e o privilégio da auto regulação delegada, aos procedimentos disciplinares preenchem uma "proteção da profissão", em oposição a um papel de "proteção da sociedade", visando a isolar da inspeção e de avaliação de terceiros. De conformidade com Bakre (2007), analisando os fatos relacionados a má conduta dos profissionais nigerianos, percebeu que os órgãos fiscalizadores daquele país foi relutante, ou incapaz em investigar ou apenas seus membros, diante do exposto o baixo número de penalidades publicas pode estar associado com a falta de investigação minuciosa sobre as atividades desenvolvidas pelos órgão de classes profissionais de “proteger o interesse público” e “compromisso com a prestação pública de contas e transparência”.

4.4.4 Síntese dos Achados das Penalidades Ético -Disciplinares em São Paulo

A análise dos dados dos procedimentos ético-disciplinares, no Estado de São Paulo, no período de 2012 a 2018, relevou que a forma mais comum de autuação dos profissionais são as multas e as advertências reservadas, seguidas de censura reservada e suspensão. Não se verificou a cassação de registro no período de 2012 a 2018.

De forma geral, observa-se que o gênero feminino atua com mais obediência aos preceitos do Código de Ética Profissional.

Outro fato, constatado na pesquisa, revela que a maioria dos profissionais autuados se encontra na faixa etária de 32 a 71 anos.

Este grupo de dados permite traçar o perfil dos profissionais contábeis do Estado de São Paulo que cometeram infrações penalizadas segundo o Código de Ética Profissional, considerando o período de 2012 a 2018.

Historicamente, as infrações, em geral eram decorrentes de emissão de DECORE sem base legal, ou com divergências, cujas penalidades impostas são caracterizadas por multa e

advertência reservada à categoria de contabilistas. Também se observa que tivemos 15 suspensões, 23 de censura pública e 22 de situações conjugadas de suspensão e censura pública. A tendência, segundo os dados apresentados que as Decores vão continuar a ser emitidas destinado a fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos, cuja emissão é feita exclusivamente por profissionais da contabilidade em situação regular perante aos conselhos regionais, nesse contexto, as informações prestadas na mesma precisam seguir fielmente a Resolução 1.364/11 do Conselho Federal de Contabilidade, espelhando a realidade do cliente. Caso contrário, trará inúmeras consequências jurídicas ao contador.

4.5 Análise do *disclosure* das penalidades ético-disciplinares no Brasil

O objetivo perseguido aqui foi o de, em acordo com o previsto na metodologia de pesquisa, analisar de forma comparativa, como se dá a coleta de dados em cada um dos CRCs dos estados da União, resgatando evidências que revelam o *disclosure* das penalidades em questão, e o grau de acesso a elas permitido, segundo cada órgão local.

Conforme já mencionado, Spencer et al (2015), a preocupação com a sociedade sobre as ações de fiscalização pode se materializar, com os Conselhos de Contabilidade disponibilizando diretórios de profissionais credenciados e ações disciplinares por vários meios, incluindo boletins informativos e solicitações de registros abertos.

Inicialmente, os sites dos CRCs brasileiros foram acessados, buscando-se evidências de informações sobre as Penalidades Ético Disciplinares. O resultado se encontra apresentado na Tabela 29.

Tabela 29

Disclosure das Penalidades Ético Disciplinares

ESTADO	Possui no Menu o item Fiscalização ou serviços online	Divulga informações sobre Fiscalização Eletrônica?	Possui no Menu o Item Penalidades?	há algum canal de denúncia?	Possui no Serviços online a Consulta de Regularidade Profissional?	É possível visualizar o histórico de penalidades?	Critérios Atendidos
DF	N	S	N	S	S	N	3
GO	S	S	N	S	S	N	4
MS	S	S	N	S	S	N	4
MT	S	S	N	S	S	N	4
AL	N	S	N	S	S	N	3
BA	N	S	N	S	S	N	3
CE	S	S	N	S	S	N	4
MA	N	S	N	S	S	N	3
PB	N	S	N	N	N	N	1
PE	S	S	N	S	S	N	4
PI	N	S	N	S	S	N	3
RN	N	S	N	S	N	N	2
SE	N	N	N	S	S	N	2
AC	S	S	N	S	S	N	4
AM	S	S	N	S	N	N	3
AP	S	S	N	S	S	N	4
PA	S	S	N	S	S	N	4
RO	S	S	N	S	S	N	4
RR	S	S	N	S	S	N	4
TO	S	S	N	N	N	N	2
ES	S	S	N	S	S	N	4
MG	S	S	N	S	N	N	3
RJ	N	S	N	S	N	N	2
SP	N	N	S	S	S	S	4
PR	S	S	N	S	N	N	3
RS	S	S	N	S	S	N	4
SC	S	S	N	S	S	N	4

A presente figura 8 sintetiza os elementos da tabela 29, compondo um desenho do que se encontra à disposição nos respectivos menus de acesso dos Portais de Transparência dos estados da União, atendendo à lei 12.527 de 2011.

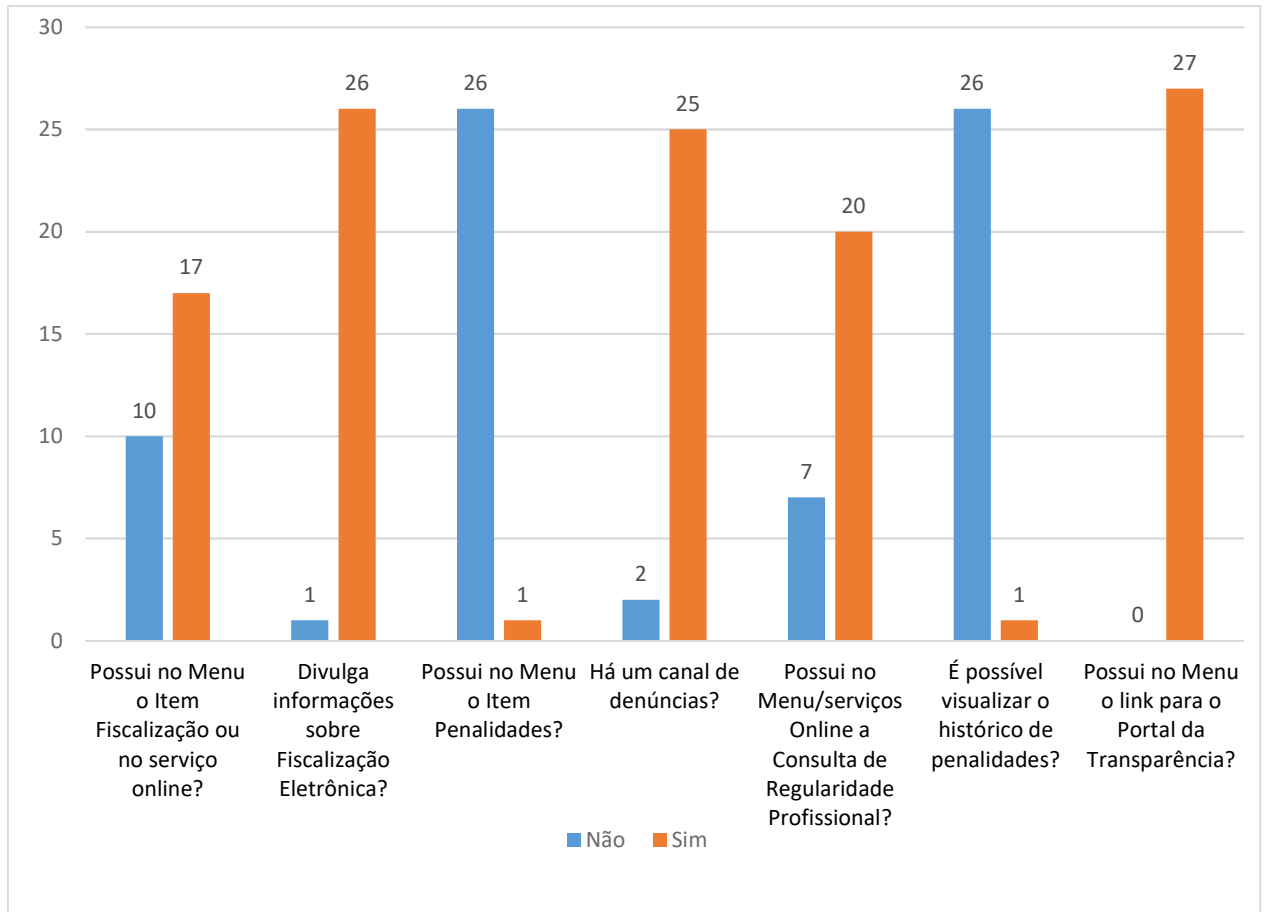


Figura 8. Resumo das etapas do *disclosure* nos websites.

Finalmente, a figura 9 apresenta a comparação em relação a quantidade de critérios atendidos, por estado

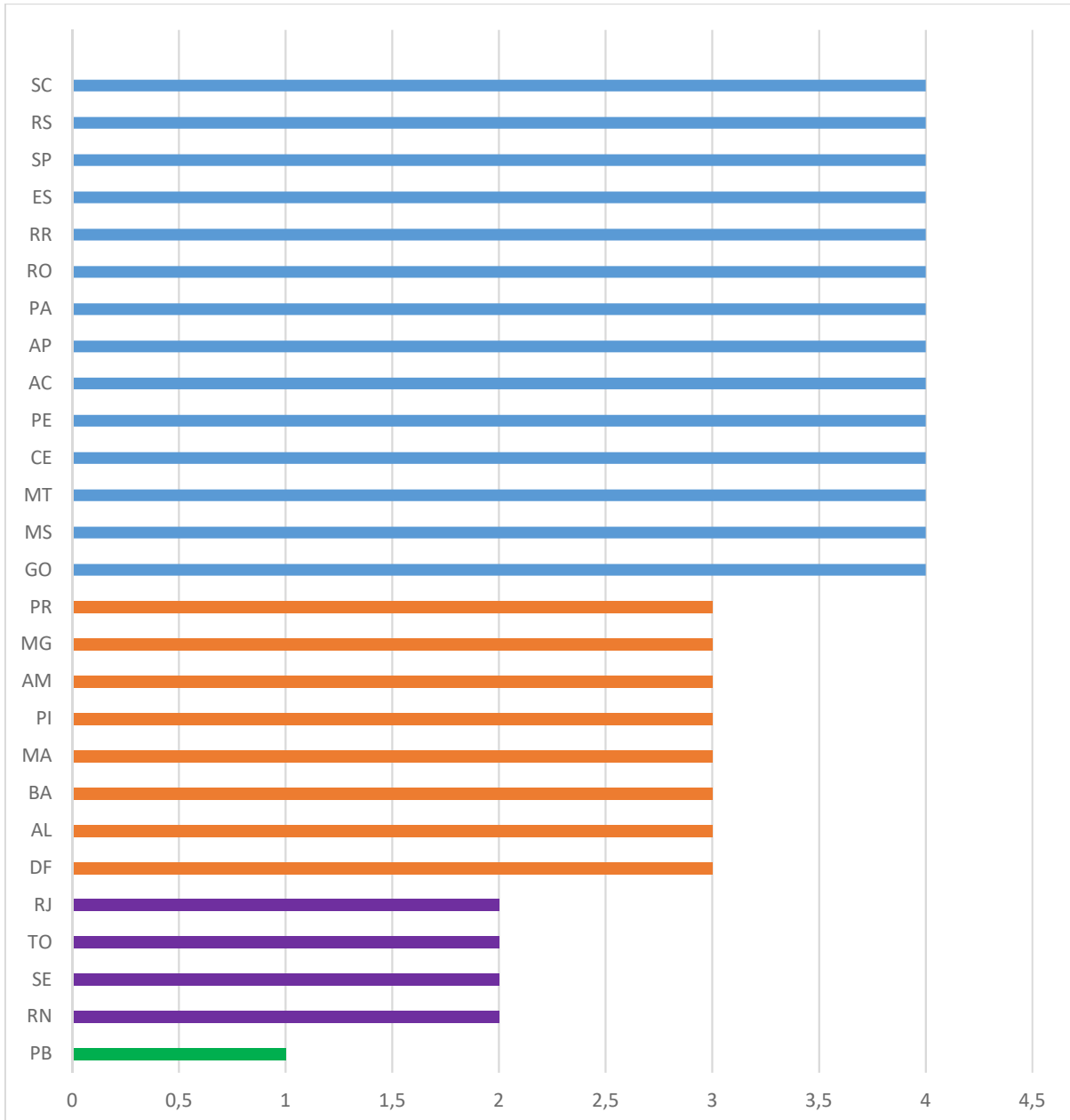


Figura 9. Apresenta a comparação em relação a quantidade de critérios atendidos, por estado

Comparando com o estudo de Spencer et al (2015), O autor examinou websites e outras fontes de divulgação dos Conselhos Estaduais de Contabilidade norte-americanos para verificar o que eles divulgavam em termos de penalidades disciplinares, constatando que a informação, em geral, não estava completamente disponível ou não poderia ser obtida sem maiores esforços, sendo que precisou, em muitos casos, entrar em contato com o conselho estadual para elaborar uma base de dados de ações disciplinares, nota-se que que o nível de divulgação nos Estados Unidos é baixo, com muitos Conselhos estaduais não divulgando, publicamente, informações sobre as penalidades ético-disciplinares aplicadas aos profissionais. (assim como, no Brasil, os Conselhos Estaduais possuem prerrogativas para penalização dos profissionais).

Spencer et al (2015), estudando objetivamente o *disclosure* de ações de fiscalização pelos conselhos de contabilidade americanos, observa que a divulgação pode ser realizada por vários meios, incluindo boletins informativos e atendimento às solicitações de interessados, e que a tecnologia torna a obtenção de tais informações muito ágil. Assim, o envolvimento profissional, em questões de ética, pode aumentar, consideravelmente, à exposição das ações disciplinares, demonstrando a necessidade de que tanto os profissionais de contabilidade, bem como aqueles que contrataram seus serviços estejam cientes da informação disponibilizada pelos órgãos de fiscalização

O autor destaca ainda que as ações disciplinares são um dos muitos fatores que um cliente em potencial considera antes de contratar um contador, mas, se não houver uma divulgação clara sobre as ações disciplinares, a falta de informações pode colaborar para gerar uma falsa falta de preocupação por parte do cliente.

4.5.1 Análise dos dados disponibilizados das penalidades ético-disciplinares no Brasil

Para buscar dados sobre as penalidades ético-disciplinares, verificou-se que os *sites* do CRC das diferentes UFs disponibilizam informações no Portal de Transferência, acessíveis conforme demonstrado nos Apêndices B a F. Contudo, nem todos estados apresentam as mesmas informações e, para além disto, nem todas informações disponíveis são dos mesmos períodos, fatores que, obviamente, tornam os resultados mais escassos, bem como não permitem um estudo por comparação, já que o nível de divulgação oscila de uma localidade para outra.

Assim sendo o objetivo desta análise, resumiu-se ao aspecto de divulgação das penalidades ético disciplinares e, quando possível, confrontar dados obtidos em termos de categorias das infrações, bem como de data de divulgação.

Neste sentido, é preciso considerar que toda e qualquer discussão teórica restringir-se ao conjunto de dados disponíveis, observando que o referencial de dados majoritários se dá na região Sudeste, em especial, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

Outro aspecto revelador nessa etapa é que, assim como no estado de São Paulo, as informações sobre os motivos das penalidades ético-disciplinares não foram divulgadas pelos estados, sem, no entanto, tal fato trazer impacto para o presente estudo, uma vez que o objetivo do trabalho é investigar o *disclosure*, não as penalidades em si.

Tabela 30

Resumo dos dados estatísticos sobre as Penalidades ético disciplinares

	Estado / Ano	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Centro-Oeste	Distrito Federal	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
	Goiás	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
	Mato Grosso do Sul	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Mato Grosso	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Nordeste	Alagoas	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Bahia	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Ceará	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Maranhão	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Paraíba	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Pernambuco	Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
	Piauí	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
	Rio Grande do Norte	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Sergipe	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Norte	Acre	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Amazonas	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim
	Amapá	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Para	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Rondônia	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Roraima	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Tocantins	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sudeste	Espirito Santo	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
	Minas Gerais	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Rio de Janeiro	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
	São Paulo	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sul	Paraná	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Rio Grande do Sul	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	Santa Catarina	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Conforme se observa na Tabela 30, foram analisados os 27 Estados brasileiros, sendo que 15 deles divulgaram as quantidades de punições ético disciplinares, em seus relatórios denominados “Fiscalização - Dados Estatísticos”. Contudo, tais dados estão disponíveis apenas a partir do ano de 2016. De 2012 a 2014, apenas 10 os divulgavam; em 2015, passou a 13 e, em 2016, a 15 os estados; desde então, os 15 órgãos vêm mantendo o patamar de divulgação.

As tabelas 31, 32, 33, a seguir, tratam das penalidades públicas/restritas, aplicadas nos estados, respectivamente dos anos de 2016, 2017 e 2018, enquanto a de número 34, contém um estudo comparado delas face ao estado de São Paulo, fato que nos permite também realizar um *disclosure* das mesmas.

Tabela 31
Tipos de Penalidades aplicadas pelos CRCs em 2016.

2016	RJ	MG	DF	GO	MS	MT	CE	PE	PI	SE	AM	RO	PR	RS	SC	SP
Adiados	0	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Advertência Reservada	78	164	27	3	133	9	51	134	6	0	4	2	18	132	17	99
Alterou	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Alterou valor Multa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Arquivamento	85	457	46	185	213	56	198	190	53	39	13	93	60	36	261	293
Cassação	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	2	4	0
Censura Pública	8	13	3	0	32	0	0	7	1	0	0	0	0	4	0	1
Censura Reservada	6	0	4	1	74	0	6	22	0	0	0	1	2	67	12	12
Diligência	0	26	0	11	0	9	0	0	7	0	0	17	2	0	37	0
Em Exigência	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mantida a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Manutenção de pena ao CFC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa	173	356	8	102	279	27	136	305	40	87	7	50	88	190	61	1
Multa Art. 27 "B" C/C 34	17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa e Advertência Reservada	210	1524	65	139	0	99	203	0	127	0	42	83	179	0	371	371
Multa e Censura Pública	18	115	19	0	0	4	8	0	22	0	0	24	20	0	0	11
Multa e Censura Reservada	54	46	46	14	0	41	35	0	35	0	1	42	78	0	120	47
Multa, Suspensão e Advertencia Resc	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	0
Multa, Suspensão e Censura Pública	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa, Suspensão e Censura Reserva	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0
Outras penalidades	0	1	0	0	0	0	0	0	0	33	0	0	0	0	52	0
Reformular Penalidades	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	16	0
Retirados de Pauta / Vista	0	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sobrestamento	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0
Suspensão	0	0	4	0	6	0	0	8	0	1	0	5	0	20	0	0
Suspensão e Advertencia Reservada	7	8	3	20	0	8	1	0	3	0	1	1	2	0	2	2
Suspensão e Censura Pública	4	8	4	0	0	4	0	0	8	0	2	0	0	0	0	0
Suspensão e Censura Reservada	2	0	2	3	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	11	0
Processos Julgados	671	2774	231	478	739	260	638	666	303	160	70	318	449	451	978	837
Total de profissionais	56358	57578	15422	13442	7560	10510	13548	15659	5870	3706	7174	4811	34328	40398	21489	151176
% profissionais a nível Nacional	11%	11%	3%	3%	1%	2%	3%	3%	1%	1%	1%	1%	6%	8%	4%	28%
% processos julgados	1%	5%	1%	4%	10%	2%	5%	4%	5%	4%	1%	7%	1%	1%	5%	1%

Tabela 32

Tipos de Penalidades aplicadas pelos CRCs em 2017.

2017	RJ	MG	DF	GO	MS	MT	CE	PE	PI	SE	AM	RO	PR	RS	SC	SP
Adiados	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	119
Advertência Reservada	74	166	18	2	191	6	41	174	20	0	1	0	10	221	21	261
Alterou	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Alterou valor Multa	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Arquivamento	64	565	171	145	163	52	67	153	97	19	13	73	42	104	325	229
Cassação	0	0	0	0	1	6	0	0	0	0	0	0	1	5	6	0
Censura Pública	4	15	3	0	48	0	1	11	1	0	0	0	0	11	0	0
Censura Reservada	8	5	6	1	103	2	2	25	3	0	0	0	7	64	17	8
Diligência	0	39	3	19	0	10	0	0	13	0	0	9	6	0	64	0
Em Exigencia	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mantida a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	102	0
Manutenção de pena ao CFC	0	247	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa	65	560	66	75	450	45	56	423	70	59	22	26	69	284	125	5
Multa Art. 27 "B" C/C 34	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa e Advertência Reservada	112	822	64	82	0	156	75	0	250	0	88	86	295	0	387	538
Multa e Censura Pública	15	101	15	0	0	6	5	0	29	0	0	9	24	0	0	15
Multa e Censura Reservada	24	22	21	9	0	55	11	0	41	0	3	12	106	0	153	69
Multa, Suspensão e Advertencia Resc	3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0
Multa, Suspensão e Censura Pública	0	0	0	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Multa, Suspensão e Censura Reserva	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	1
Outras penalidades	0	2	0	0	0	0	0	0	0	20	0	0	0	0	0	0
Reformular a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	28	0
Retirados de Pauta / Vista	0	16	0	0	90	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sobrestamento	6	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0
Suspensão	0	0	1	0	2	0	0	6	1	2	0	0	4	19	0	0
Suspensão e Advertencia Reservada	6	4	1	3	0	3	1	0	2	0	2	1	0	0	3	0
Suspensão e Censura Pública	3	0	29	0	0	7	0	0	9	0	0	0	0	0	1	5
Suspensão e Censura Reservada	0	0	1	2	0	4	0	0	1	0	0	0	2	0	4	0
Processos Julgados	399	2565	401	345	1048	352	259	792	537	100	129	216	566	708	1250	1252
total de profissionais	55040	55950	14986	13248	7486	10083	13474	15755	5852	3621	7119	4581	33621	39379	21115	151284
% profissionais a nível Nacional	10%	11%	3%	3%	1%	2%	3%	3%	1%	1%	1%	1%	6%	7%	4%	29%
% processos julgados	1%	5%	3%	3%	14%	3%	2%	5%	9%	3%	2%	5%	2%	2%	6%	1%

Tabela 33
Tipos de Penalidades aplicadas pelos CRCs em 2018

2018	RJ	MG	DF	GO	MS	MT	CE	PE	PI	SE	AM	RO	PR	RS	SC	SP
Adiados	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	399
Advertência Reservada	44	227	76	14	21	12	35	296	35	0	8	22	17	101	12	176
Alterou	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Alterou valor Multa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Arquivamento	62	764	41	122	98	28	53	0	102	22	19	26	18	126	458	58
Cassação	0	0	0	0	2	1	0	0	0	0	0	0	1	3	2	0
Censura Pública	9	26	5	0	4	0	0	0	1	0	0	0	0	10	0	0
Censura Reservada	3	4	8	1	2	4	1	147	9	0	0	6	5	27	23	6
Diligência	0	34	2	7	18	8	0	0	20	0	0	9	4	0	71	0
Em Exigência	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mantida a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	77	0
Manutenção de pena ao CFC	0	128	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa	56	737	25	80	103	46	105	0	58	67	12	10	68	130	154	0
Multa Art. 27 "B" C/C 34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa e Advertência Reservada	337	429	89	70	116	118	109	0	174	0	68	72	272	0	347	262
Multa e Censura Pública	8	74	8	0	32	5	4	0	7	0	0	6	14	0	0	5
Multa e Censura Reservada	23	13	17	37	40	70	25	0	19	0	7	26	79	0	136	47
Multa, Suspensão e Advertencia Resc	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	1
Multa, Suspensão e Censura Pública	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa, Suspensão e Censura Reserva	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	1
Outras penalidades	0	2	0	0	0	0	0	0	0	17	0	0	0	0	0	0
Reformular a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	32	0
Retirados de Pauta / Vista	0	9	0	0	32	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sobrestamento	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0
Suspensão	0	0	0	0	9	0	0	0	0	6	0	0	2	14	0	0
Suspensão e Advertencia Reservada	0	15	1	4	0	3	0	0	1	0	2	3	1	0	9	0
Suspensão e Censura Pública	0	1	56	0	0	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Suspensão e Censura Reservada	1	0	3	6	0	4	1	0	1	0	2	0	0	0	5	3
Total Processos Julgados	546	2463	331	346	477	306	333	443	427	112	118	180	481	411	1344	958
Total de profissionais	54439	54593	14696	13103	7469	9829	13392	15715	5792	3573	7182	4448	33169	38671	20949	151526
% profissionais a nível Nacional	10%	10%	3%	3%	1%	2%	3%	3%	1%	0%	1%	0%	6%	7%	4%	29%
% processos julgados	1%	5%	2%	3%	6%	3%	2%	3%	7%	3%	2%	4%	1%	1%	6%	1%

Tabela 34
Comparação dos 15 estados x São Paulo de 2016 a 2018

2016 a 2018	RJ	MG	DF	GO	MS	MT	CE	PE	PI	SE	AM	RO	PR	RS	SC	SP
Adiados	0	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	518
Advertência Reservada	196	557	121	19	345	27	127	604	61	0	13	24	45	454	50	536
Alterou	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Alterou valor Multa	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Arquivamento	211	1786	258	452	474	136	318	343	252	80	45	192	120	266	1044	580
Cassação	0	0	0	0	5	9	0	0	0	0	0	0	2	10	12	0
Censura Pública	21	54	11	0	84	0	1	18	3	0	0	0	0	25	0	1
Censura Reservada	17	9	18	3	179	6	9	194	12	0	0	7	14	158	52	26
Diligência	0	99	5	37	18	27	0	0	40	0	0	35	12	0	172	0
Em Exigencia	16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mantida a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	179	0
Manutenção de pena ao CFC	0	375	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa	294	1653	99	257	832	118	297	728	168	213	41	86	225	604	340	6
Multa Art. 27 "B" C/C 34	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Multa e Advertência Reservada	659	2775	218	291	116	373	387	0	551	0	198	241	746	0	1105	1171
Multa e Censura Pública	41	290	42	0	32	15	17	0	58	0	0	39	58	0	0	31
Multa e Censura Reservada	101	81	84	60	40	166	71	0	95	0	11	80	263	0	409	163
Multa, Suspensão e Advertencia Resc	5	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	16	1
Multa, Suspensão e Censura Pública	0	0	0	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Multa, Suspensão e Censura Reserva	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22	2
Outras penalidades	0	5	0	0	0	0	0	0	0	70	0	0	0	0	52	0
Reformular a penalidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	76	0
Retirados de Pauta / Vista	0	52	0	0	122	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sobrestamento	6	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	0
Suspensão	0	0	5	0	17	0	0	14	1	9	0	5	6	53	0	0
Suspensão e Advertencia Reservada	13	27	5	27	0	14	2	0	6	0	5	5	3	0	14	2
Suspensão e Censura Pública	7	9	89	0	0	18	0	0	17	0	2	0	0	0	1	5
Suspensão e Censura Reservada	3	0	6	11	0	9	1	0	3	0	2	0	2	0	20	3
Total Processos Julgados	1616	7802	963	1169	2264	918	1230	1901	1267	372	317	714	1496	1570	3572	3047
Total de profissionais	54439	54593	14696	13103	7469	9829	13392	15715	5792	3573	7182	4448	33169	38671	20949	151526
% profissionais a nível Nacional	10%	10%	3%	3%	1%	2%	3%	3%	1%	0%	1%	0%	6%	7%	4%	29%
% processos julgados	3%	14%	7%	9%	30%	9%	9%	12%	22%	10%	4%	16%	5%	4%	17%	2%

Comparativamente com a análise realizada especificamente no CRCSP, observa-se na divulgação das penalidades de outros estados alguns problemas relacionados à falta de transparência, tal como a categoria outras penalidades.

Outra categoria que chama atenção é o sobrestamento, processo que teve seu andamento suspenso, até o julgamento de preliminar de repercussão geral em controvérsia já delimitada, ou até o julgamento de mérito, em tema com repercussão geral reconhecida.

Quanto a cassação - perda de registro profissional – verifica-se que ao contrário de São Paulo que não teve nenhum caso desde 2012, em outras 15 UFs (mais especificamente MS, MT, PR, RS e SC) foram identificados 38 casos no período de 2016 a 2018, um número ínfimo em relação ao total de processos julgados. Comparativamente, o estudo de Krom (2019), com uma amostra de profissionais americanos no período de 2008 a 2014 mostrou 20% das

penalidades foram de cassação de registro e apenas 16% em forma de censura. Já no trabalho de Lesage, Hottegindre e Baker (2016), que analisou 148 penalidades ético-disciplinares contra auditores contábeis na França de 1989 a 2006, identificou que 28% das penalidades foram de cassação.

Por se tratar de uma penalidade instaurada pela lei 12.249/10, entende-se que o número de cassações ocorridas seja baixo ainda, uma vez que os conselhos não se encontrem ainda institucionalmente, nem administrativamente preparados para aplicação da mesma.

Quanto á comparação entre as UFs, observa-se que em 2016, os estados de MS, CE, PI, SE e RO apresentam maior volume de processos julgados, comparando-se com os percentuais de profissionais de suas respectivas regiões. Em 2017, os estados de MS, PI, SE, AM, RO e SC têm maior volume de processos julgados, comparando-se com o de profissionais de suas respectivas regiões e, em 2018, os estados de MS, PI, SE, RO e SC apresentam maior volume de processos julgados, comparando-se com a porcentagem de profissionais de suas respectivas regiões, do qual podemos formular a hipótese que os órgãos de classe acirraram mais a fiscalização, ou há uma grande gama de profissionais nestes estados que desconhecem a regra da profissão contábil.

Comparados, individualmente, em 2016, o estado de MS foi o que julgou mais processos, em termos percentuais, mas isto pode ser explicado pelo fato de que é o estado com o menor número de profissionais de toda União. Em contrapartida, São Paulo, que apresenta o maior número de profissionais do setor, foi um dos estados que menos julgou, fato que também se explica pelo grande volume de contabilistas. Mas é pertinente se formular a hipótese de que o número de funcionários em SP seja insuficiente para a demanda, uma das situações possíveis, fato que contraporía a tese de que apenas a fiscalização eletrônica resolveria a demanda.

Tal quadro perdura em 2017, com MS do Sul julgando o maior número de processos, e São Paulo também com baixo índice. Já o estado do Piauí quase que dobrou o percentual de julgamentos, muito embora, este estado tenha a mesma quantidade de processos julgados nos dois anos observados, o que nos leva a inferir que seu nível de produtividade cresceu bastante; todavia, isto não quer significar, necessariamente, que o *modus operandi* tenha melhorado qualitativamente.

Já o estado de Rondônia manteve quase que a mesma quantidade de processos julgados; porém, caiu em dois pontos percentuais, o que denota uma queda de qualidade no processo de julgamentos ou, outra hipótese cabível, julgamentos mais criteriosos, que podem denotar uma melhoria do quadro de profissionais daquele estado.

Em 2018, justamente, é o estado de Rondônia que mais declinou em seu percentual de processos julgados. Tal fato nos leva a indagar as causas eficientes para que o mesmo apresentasse este resultado negativo face aos anos anteriores.

SP, MG e RJ apresentaram o mesmo índice de processos julgados, ao longo dos 3 anos avaliados, o que apresenta uma singularidade, por fazerem todos ele parte da mesma região geográfica, indicando a hipótese de manutenção de uma meta prévia de julgamentos.

Por fim, observamos que o número de profissionais da área de contábeis em SE e RO, reduziu-se a menos de 1%, o que permite formular a hipótese de que, face ao conjunto de dados aqui apresentados, a titulação para tal profissão tenha se tornando mais exigente nestes estados, mas também, pode ser fruto de um contexto sócio econômico negativo.

O estado de São Paulo apresenta um diferencial, no portal do CRCSP/informações/penalidades, onde são divulgadas penalidades ético-disciplinares de interesse público e privado, que consistem em censura pública, suspensão do exercício profissional.

Tabela 35

Percentual de Públicos x Restritos 2016

Estados	Públicos	%	Restritos	%	Total
RJ	40	6%	631	94%	671
MG	144	5%	2630	95%	2774
DF	35	15%	196	85%	231
GO	23	5%	455	95%	478
MS	40	5%	699	95%	739
MT	19	7%	241	93%	260
CE	9	1%	629	99%	638
PE	15	2%	651	98%	666
PI	35	12%	268	88%	303
SE	1	1%	159	99%	160
AM	3	4%	67	96%	70
RO	30	9%	288	91%	318
PR	22	5%	427	95%	449
RS	26	6%	425	94%	451
SC	28	3%	950	97%	978
SP	14	2%	823	98%	837

Tabela 36
Percentual de Públicos x Restritos 2017

Estados	Públicos	%	Restritos	%	Total
RJ	33	8%	366	92%	399
MG	120	5%	2445	95%	2565
DF	50	12%	351	88%	401
GO	12	3%	333	97%	345
MS	51	5%	997	95%	1048
MT	26	7%	326	93%	352
CE	7	3%	252	97%	259
PE	17	2%	775	98%	792
PI	43	8%	494	92%	537
SE	2	2%	98	98%	100
AM	2	2%	127	98%	129
RO	10	5%	206	95%	216
PR	31	5%	535	95%	566
RS	35	5%	673	95%	708
SC	25	2%	1225	98%	1250
SP	23	2%	1129	90%	1252

Tabela 37
Percentual de Públicos x Restritos 2018

Estados	Públicos	%	Restritos	%	Total
RJ	21	4%	525	96%	546
MG	116	5%	2347	95%	2463
DF	73	22%	258	78%	331
GO	15	4%	331	96%	346
MS	47	10%	430	90%	477
MT	20	7%	286	93%	306
CE	5	2%	328	98%	333
PE	0	0%	443	100%	443
PI	10	2%	417	98%	427
SE	6	5%	106	95%	112
AM	4	3%	114	97%	118
RO	9	5%	171	95%	180
PR	18	4%	463	96%	481
RS	27	7%	384	93%	411
SC	32	2%	1312	98%	1344
SP	10	1%	948	99%	958

Tabela 38
Percentual de Públicos x Restritos 2016 a 2018

Estados	Públicos	%	Restritos	%	Total
RJ	94	6%	1522	94%	1616
MG	380	5%	7422	95%	7802
DF	158	16%	805	84%	963
GO	50	4%	1119	96%	1169
MS	138	6%	2126	94%	2264
MT	65	7%	853	93%	918
CE	21	2%	1209	98%	1230
PE	32	2%	1869	98%	1901
PI	88	7%	1179	93%	1267
SE	9	2%	363	98%	372
AM	9	3%	308	97%	317
RO	49	7%	665	93%	714
PR	71	5%	1425	95%	1496
RS	88	6%	1482	94%	1570
SC	85	2%	3487	98%	3572
SP	47	2%	3000	98%	3047

O Distrito Federal, com base nas tabelas de 2016 a 2018, no seu consolidado, apresentou um índice de 16%, correspondente a um *disclosure* da ordem de 158 julgados, representando um destaque como o maior neste item, no concerne à divulgação, levando-nos a conjecturar sobre maior transparência e maior aplicação de penalidade em relação aos demais estados da União, fato que pode apresentar um alto índice de qualidade, mas também, por se tratar do Distrito Federal, um trabalho que guarda profunda relação com o poder público institucional, com vistas a projetos de poder político.

Após análise dos dados consolidados das penalidades aplicadas nos diferentes estados brasileiros que divulgaram informações sobre as penalidades ético-disciplinares, no período de 2016-2018, observa-se que a aplicação de uma grande variedade delas, podem ser classificadas como penalidades com divulgação (cassação, censura pública e a suspensão), tratadas aqui como “públicas”, e penalidades restrita.

Assim, as tabelas anteriores foram analisadas com o objetivo de identificar o número de penalidades que exigem divulgação e aquelas que não exigem divulgação para a análise da relação entre as penalidades/divulgação.

Tabela 39

Cruzamento entre % itens divulgados x características de divulgação

ESTADO	Crerios Atendidos	Penalidades P6blicas
AM	3	3%
CE	4	2%
DF	3	16%
GO	4	4%
MG	3	5%
MS	4	6%
MT	4	7%
PE	4	2%
PI	3	7%
PR	3	5%
RJ	2	6%
RO	4	7%
RS	4	6%
SC	4	2%
SE	2	2%
SP	4	2%

Analisando a rela77o entre a quantidade de crerios atendidos e a participa77o das penalidades p6blicas no total de penalidades aplicadas pelos CRCs, foi poss6vel identificar uma correla77o fraca de -0,153 entre as vari6veis.

Os dados apresentados nessa se77o divergem, de certa forma, com os resultados de Mescall et al (2017), que examinando as penalidades 6tico-disciplinares da profiss77o cont6bil no Canada, no per6odo de 1984 a 2014, observaram que com a mudan77a da legisla77o profissional naquele pa6s, em 2003, verificou-se um aumento da gravidade das san77oes punitivas aplicadas pelos 6rg77os profissionais. Contudo, considerando que a ainda que a Lei 12.249/10 j6 esteja para completar 10 anos, o novo C6digo de 6tica pode ser um fator a maior para uma mudan77a nas entidades.

Contudo, os resultados do estudo Mescall et al (2017), em rela77o a divulga77o de informa77oes disciplinares s77o pr6ximas: segundo o autor, o aumento da gravidade das penalidades n77o afetou o n6vel de divulga77o devido ao mecanismo de *closure* - motiva77o latente dos representantes de 6rg77os de classe sobrepor os interesses privados em detrimento aos interesses p6blicos para proteger o seu profissional.

4.6 Síntese dos resultados

A Lei nº 10.406 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil, no **Art. 20.**, dispõe que, salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça, ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais. (Vide ADIN 4815)

Parágrafo único. Em se tratando de morto ou de ausente, são partes legítimas para requerer essa proteção o cônjuge, os ascendentes ou os descendentes.

A sanção da Lei 13.709/18 consolida-se, assim, como a Lei Geral de Proteção de Dados brasileira (LGPD). A LGPD cria uma regulamentação para o uso, proteção e transferência de dados pessoais no Brasil, nos âmbitos privado e público, e estabelece, de modo claro, quem são as figuras envolvidas e quais suas atribuições, responsabilidades e penalidades no âmbito civil – que podem chegar a multa de 50 milhões de reais por incidente.

Ela se encontra baseada nos direitos fundamentais de liberdade e de privacidade, tal como a livre iniciativa e o desenvolvimento econômico e tecnológico do país.

Dentre seus princípios, tem especial relevância o da transparência para o uso de dados pessoais e a respectiva responsabilização, o da adequação. Ou seja, a compatibilização do uso dos dados pessoais com as finalidades informadas, da proteção do usuário em toda arquitetura do negócio (*privacy by design*), da finalidade, segundo o qual os dados só devem ser utilizados para as finalidades específicas para as quais foram coletados e previamente informados aos seus titulares bem como, e também, do princípio da necessidade, que significa limitar o uso dos dados ao mínimo necessário, para que se possa atingir a finalidade pretendida, do qual surge, ainda, a indispensável exclusão imediata dos mesmos após atingida tal finalidade.

A regulamentação define como dado pessoal toda e qualquer informação que identifique, diretamente, ou torne identificável uma pessoa natural, e a tratamento, como toda operação realizada com dados pessoais, tais como: coleta, utilização, acesso, transmissão, processamento, arquivamento, armazenamento, transferência etc.

Desta forma, toda e qualquer operação de tratamento de dados pessoais, realizada no território nacional, por pessoa natural ou pessoa jurídica de direito público ou privado, cujos titulares estejam localizados no Brasil, ou que tenha por finalidade a oferta de produtos ou

serviços no Brasil, estão sujeitas à LGPD, que passa a exigir consentimento expresso do usuário para esta operação.

Tal consentimento deve ocorrer por manifestação livre, informada e inequívoca do titular, expressando sua concordância quanto ao tratamento de seus dados pessoais para uma finalidade determinada, não sendo admitidas autorizações genéricas, e sendo vedado o tratamento, caso ainda, tal autorização tenha sido obtida mediante vício de consentimento.

As únicas exceções à aplicação da lei são as hipóteses de tratamento de dados pessoais, realizada por pessoa natural para fins, exclusivamente particulares, e não econômicos, além daqueles realizados tão apenas para fins: (i) jornalístico, artístico ou acadêmico (neste caso, não se dispensa o consentimento), (ii) de segurança pública, de defesa nacional, de segurança do Estado, ou atividades de investigação e repressão de infrações penais, ou ainda, (iii) dados em trânsito, ou seja, aqueles que não têm por destino Agentes de Tratamento no Brasil.

Observa-se que o nível de obtenção de resultados da presente pesquisa ficou, de certa maneira, restrito pelos seguintes fatores:

- a) Medidas protetivas, tal como a lei que serviu de preâmbulo para este capítulo;
- b) Também pelo fato de que, seja por qual for as causas eficientes, cada CRC apresenta como que uma cultura diferenciada na divulgação de seus processos, obrigando o pesquisador a realizar uma síntese que é resultante das comuns intersecções entre os diferentes órgãos aqui pesquisados.

Não obstante, pode-se sintetizar alguns aspectos importantes revelados pelo presente estudo.

Retornando à síntese de achados, tomando-se a tabela 29 - Resumo das etapas do *disclosure* nos websites, quanto ao seu menu, constata-se que:

- a) Dezessete do CRC possuem fiscalização ou no serviço *on line*, enquanto que dez não o têm;
- b) Vinte e seis órgãos divulgam informações sobre fiscalização eletrônica, enquanto que um não o realiza;
- c) Somente um órgão possui o item penalidades: os demais vinte e seis não contam com isto;
- d) Vinte e cinco dos órgãos possui um canal de denúncia, enquanto dois não os têm;
- e) Vinte dos CRCs possui um serviço de consulta de regularidade profissional, enquanto que seis não os têm;

f) Apenas um dos órgãos, dentre os vinte e sete existentes, permitem que se visualize o histórico de penalidades;

g) Todos os CRCs possuem no seu *menu* um *link* para o portal de transparência.

Pelo que se pode observar,

Pode-se afirmar que todos os menus atendem aos requisitos básicos de transparência, mas, no entanto, quando acessados para se averiguar o histórico de processos e penalidades ético disciplinares, nada é divulgado, exceção ao estado de SP, mas ainda de forma restrita, até mesmo por força de lei.

Muito embora o *software Spiderware*, programa padrão para várias tarefas, bem como informativo de dados, atendam a todos os CRCs, não existe uma uniformidade de dados comuns e tangíveis entre os mesmos, fato que não apenas não facilita a pesquisa e obtenção de informações, bem como, e obviamente, veda todo e qualquer trabalho mais profundo de se auditar.

A divulgação de dados sobre apenados, em considerável parte de CRCs, é muito vaga e mal delineada, o que torna o trabalho de confrontação, de comparação e de levantamento de diferentes tipos de punição, ou mais dados, algo extremamente moroso, para não se mencionar quase impossível.

Diferentes CRCs possuem diferentes passos para acesso aos seus dados, tornando a consulta de cada uma, um processo distinto dos demais, o que induz ao erro e ao fracasso, tornando a tarefa morosa e dificultosa: em suma; não há uma padronização que pudesse colaborar para com a obtenção plena de dados.

Mattozinho (2015), ao investigar os processos ético-disciplinares julgados pelo Conselho Regional de Enfermagem do Estado de São Paulo, também revela a dificuldade, pelo público em geral, para se obter informações sobre os procedimentos ético-disciplinares na profissão de enfermagem. O mesmo pode ser observado por Gavela (2016) a respeito dos profissionais do Jornalismo em Portugal.

Em síntese à pesquisa aqui efetivada, referente ao ano de 2012 até 2018, pode-se afirmar que, apesar da implantação de plataforma de dados e da aparente transparência de informação, elas são muito poucas, quando tratamos de levantar os tipos de processos, as penalidades e, ainda, por força de lei, aos dados de qualquer implicado.

Desta forma, ainda que de maneira democrática, e respeitando-se o direito de cidadania do indivíduo, ainda que julgado culpado por atitudes dolosas aos seus clientes, os CRCs comprometem a transparência de serviços prestados, por força de um mecanismo que protege maus profissionais e, um paradoxo, prejudica os futuros bons consumidores incautos. Não é

culpa, forçosamente, dos órgãos de fiscalização; mas a lei mais o conjunto da obra de cada órgão, ‘conspiram’ no quesito transparência, o que se remete às considerações de Lesage (2016).

5 Considerações Finais

O objetivo central perseguido no decorrer do presente estudo foi o de realizar o *disclosure* dos procedimentos ético-disciplinares no campo da atividade contábil, por meio do levantamento das mesmas, em todos Conselhos Regionais de Contabilidade do país, pelo levantamento de divulgação referentes às punições e faltas de profissionais registrados em seus órgãos de classe desta área, em cada estado do território nacional, fato que foi parcialmente realizado, na medida em que a cultura organizacional de cada CRC estadual nos impôs franca limitação quanto a abrangência dos resultados.

Não obstante, foi levantado uma significativa parcela de resultados, que podem ser assim resumidos.

Conforme os dados levantados, pode-se afirmar que a fiscalização, pelo Conselho, é realizada regularmente e, em havendo desrespeito ao código, são aplicadas penalidades, conforme as atuações praticadas.

Atualmente, um demasiado número de atividades profissionais conta com associações profissionais ou conselhos regionais e/ou federais, dotados de um código de ética, que garantem a autonomia profissional e a auto regulação das profissões.

Diante de um estudo por uma ética institucionalizada em um código, é necessário ter clareza do que representa a profissão na sociedade, o que é fazer parte de um grupo profissional.

Para aqueles profissionais de Contabilidade no Brasil, e no âmbito internacional, em primeiro lugar, a pesquisa efetuada proporcionou uma análise histórica interpretativa do seu passado, e de todas as lutas travadas, no sentido de migrar de uma “ocupação” para uma profissão, com credenciamento no patamar universitário.

Com relação aos aspectos de divulgação, foram analisados os 27 Estados brasileiros, 15 deles mencionam a quantidade de punições ético disciplinares que, em seus relatórios denominados fiscalização de dados estatísticos, 12 deles não relatam, absolutamente, nada.

Contudo, é esperada maior orientação dos órgãos de classe sobre os aspectos éticos e disciplinares e maior fiscalização do exercício da profissão contábil, a fim de se proporcionar maior valorização da imagem do contador na sociedade.

Evidenciou-se ainda que, apesar de o CFC já ter conseguido resultados muito positivos no aumento da credibilidade da profissão no Brasil, ainda continua a lutar a qualificação dos seus atores, fato que, neste momento, também exige progresso da “sustentação intelectual” da profissão, que se encontra, ainda, em níveis muito baixos.

Os profissionais de Contabilidade brasileiros poderão também ter interesse neste estudo; em primeiro lugar para se compreender melhor a sua profissão e, em segundo, para se lutar por melhores condições de ensino, que permitam melhor qualificação do profissional da Contabilidade.

A pesquisa aqui efetuada levou em consideração o material que se encontrava disponível, nos diversos sites acessíveis, nos diferentes estados da União, já que maiores informações por outras vias, tais como depoimentos e processos em demanda, ou já encerrados, não se tratam de material aberto ao público, fato que delimitou, num segundo momento desta pesquisa, suas ações em busca de material de divulgação palpável.

Relevando-se os resultados obtidos na circunscrição de São Paulo, mais acessível em relação aos demais estados da União, devemos considerar que este se diferencia dos demais em relação ao modo como processa e entrega suas informações, segundo a primeira hipótese de que sua cultura organizacional de processamento de informações, neste específico contexto, preza pela meticulosidade, em relação às demais culturas aqui tratadas; ou então por contar com maior número de recursos tecnológicos, o que implicaria, em maior número quantitativo de informações; quiçá por se antecipar a outros estados, no processamento de informações, por meio de tecnologias de , gerando maior quantidade delas; ou talvez ainda, por ter iniciado o processo de informatização de dados em 2012, encontre-se mais favorável, quanto à quantidade de dados palpáveis; e, ainda, quantitativamente, por possuir o maior número de organizações contábeis e profissionais desta área, a probabilidade de maior quantidade de dados se explica.

Ela também procurou averiguar a percepção de como os órgãos de classe divulgam as penalidades ético-disciplinares, num mercado cada vez mais competitivo e, em assim sendo, o mesmo exigindo que a ética seja institucionalizada em um código, onde se faz necessário ter clareza do que representa a profissão na sociedade.

A deontologia foi o termo mais apropriado para a discussão em torno da conduta profissional, compreendendo-a como um esforço para se obter-se uma uniformização da ação dos membros de uma categoria profissional no sentido de orientar, prescrever, controlar a conduta dos membros da profissão, visando construir uma identidade e, por meio desta, tornar-se respeitado e reconhecido pelos demais membros da sociedade.

Todavia, é esperada maior orientação dos órgãos de classe sobre os aspectos ético-disciplinares e maior fiscalização do exercício da profissão contábil, a fim de proporcionar maior valorização do contador na sociedade.

A confiança na profissão está radicada na ética, estando seus códigos, usualmente, associados a profissões em que é necessária a aplicação de julgamento de ordem técnica

profissional. A contabilidade é uma das profissões que exige constante atualização, pois envolve um conjunto de normas e leis, as quais passam por diversas modificações, e muitos de seus processos diários são informatizados. Desse modo, o profissional deve estar sempre se qualificando e alimentando seus conhecimentos.

Além do saber, ele deve possuir, também, habilidades na função que for exercer; não basta saber o que fazer: ele precisa saber como fazer e ter a atitude de querer fazer. Nessa atitude de querer fazer, realizar o melhor sempre.

Devido à carência de pesquisas acerca deste assunto e de campanhas que retratem a realidade vivenciada pelos órgãos de classe, ficou clara a necessidade de que sejam desenvolvidos mais trabalhos a respeito. Além disso, os resultados obtidos proporcionam uma reflexão aos profissionais, bem como aos conselhos de contabilidade, os quais devem promover ações contínuas sob os aspectos da divulgação ético-disciplinar.

Todavia, a formulação, para explicação das saliências observadas por nossa análise, fundamentou-se em hipóteses que mereceriam um estudo mais aprofundado, quanto a suas causas eficientes, para que se tornassem afirmações categóricas com escopo e, nesse sentido, entendemos que, apesar de todo avanço que realizamos sobre este tema em pauta, tão empolgante, uma nova pesquisa, em outro patamar de estudos, encontra-se aberta a quem se interesse em realizá-la, estando inaugurado, aqui, a principal via de acesso para tal.

O fato de um maior número de homens incorrerem em faltas e sofrerem processos pelos CRCs, bem provavelmente, aponta para uma necessidade de se repensar sobre uma pesquisa que conduzisse à identidade de gênero, na atual conjuntura, para que se obtivessem dados ainda mais precisos sobre qual deles incorre num maior número de faltas.

Os objetivos perseguidos pela presente pesquisa foram respondidos, dentro dos instrumentos de busca permitidos por um sistema que é composto por um valor dialético. Por um lado, encontram-se numa sociedade em que se luta pela moralização e pelo princípio norteador de um código de ética nos órgãos de classe, porém, fato é que, por outro viés, observam-se a questão do oportunismo, da corrupção e da franca desonestidade, não sendo a atividade contábil e suas organizações, exceção à regra. Há muito por ser feito.

Assim sendo, o problema investigado foi respondido, na medida em que os instrumentos permitiram ao autor da pesquisa realizá-lo.

Reside, pelos resultados obtidos, outra questão paradoxal, onde a transparência, num mundo capitalista, cada vez mais aguerrido em competição, a tecnologia de informação não esteja ao alcance de todos. Em outras palavras, há um ideal que se contrapõe a uma realidade que se vivência.

Uma lacuna observada nesta pesquisa é a falta de investigações, neste contexto específico do mundo das ciências contábeis, ou para além dele, ou até mesmo, em comparação a outros órgãos de classe, de outras profissões, no sentido de se buscar princípios que possam nortear uma conduta legal, inteligente e, também, sob o viés da ética, honesta, o que hoje, pelo que se observa, ainda carece de ser realizada: fica dado o primeiro passo nesta direção.

Referências

- About, A. (1988). *The system of professions: An essay on the division of expert labour*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Almeida, P. I. M. (2011). Competição interprofissional entre médicos e farmacêuticos: o caso de jurisdição sobre a prescrição de medicamentos (dissertação de mestrado e, sociologia das organizações e do trabalho) do Instituto Superior de Ciências Sociais e políticas, Universidade Técnica de Lisboa, Recuperado de <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/3675>
- Alves, F. J. S. (2005). *A adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão: Um estudo empírico sobre percepções* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://docplayer.com.br/9683846-Adesao-do-contabilista-ao-codigo-de-etica-da-sua-profissao-um-estudo-empirico-sobre-percepcoes-francisco-jose-dos-santos-alves.html>
- Alves, F. J. S., Lisboa, N. P., Weffort, E. F. J., & Antunes, M. T. P. (2007, junho). Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. *Revista de Contabilidade financeira*, Ed. 30 anos de Doutorado, 58-68.
- Anjos, L. C. M., Silva, D. J. C., Ranciaro, A., Neto, & Miranda, L. C. (2011). Código de ética e o comportamento ético na vida social: Um estudo junto a pessoas envolvidas com a contabilidade. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 5(2), 4-19.
- Antonovz, T., Espejo, M., Steiner, P. J., Neto, & Voese, S. (2010). Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. *Revista de Contabilidade E Organizações*, 4(10), 86-105.
- Antunes, M. T. P., Mendonça, O. R., Neto, Yayla, H. E., & Okimura, R. T. (2012). Conduta ética dos profissionais da contabilidade no Brasil: A prática da PARRHESIA. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(3), 377-404.
- Armitage, J. L., & Moriarity, S. R. (2016). An Examination of AICPA disciplinary actions: 1980–2014. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A1-A13.
- Bakre, O. M. (2007). The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria, *Accounting Forum*, 31(3), 277-303.
- Barbosa, M. L. O. (1993). *Reconstruindo as minas e planejando as gerais: Os engenheiros e a construção dos grupos sociais* (Tese de Doutorado). Depto Ciências sociais do Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Estadual de Campinas, SP, Brasil. Recuperado de http://repositorio.unicamp.br/jspui/bitstream/REPOSIP/281051/1/Barbosa_MariaLigiadeOliveira_D.pdf
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Barros, E. A., Jr. (2010, junho). A inconstitucionalidade das sanções ético-disciplinares aplicadas pelos conselhos de medicina. *Anais do Encontro Nacional do CONPEDI*,

Fortaleza, CE, Brasil, 29. Recuperado de <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3013.pdf>

Batista, S. (2019). Um olhar para a contabilidade, viés da essencialidade e da ética. *Conselho Federal de Contabilidade*. Recuperado de <https://cfc.org.br/destaque/um-olhar-para-a-contabilidade-vies-da-essencialidade-e-da-etica/>

Borges, E. F., & Medeiros, C. A. F. (2007). Preceitos e regras éticas: Como se dá a introjeção de preceitos éticos por contadores e técnicos em contabilidade na sua atuação profissional. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 49-72.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm - também chamada de constituição cidadã, principais modificações em relação às constituições anteriores, etc.

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Método de pesquisa em administração* (trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 7a ed.) Porto Alegre: Bookman.

Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm

Decreto-Lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

Decreto-Lei n. 1.040/69, de 21 de outubro de 1969. Dispõe sobre os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, regula a eleição de seus membros. Recuperado de https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2015/12/decretolei_1040.pdf

Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Recuperado de <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto-9580-2018.htm>

Calegario, J. M. (2010). *Profissionais da contabilidade: Infrações éticas cometidas, punições aplicadas e percepções acerca da importância do ensino de disciplina sobre ética e legislação profissional* (Trabalho de conclusão de curso) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/25728>

Camargo, M. (1999). *Fundamentos de ética geral e profissional*. Petrópolis: Vozes.

Caneca, R. L., Miranda, L. C., Rodrigues, R. N., Libonati, J. J., & Freire, D. R. (2009). A influência da oferta de contabilidade gerencial na percepção da qualidade dos serviços contábeis prestados aos gestores de micro, pequenas e médias empresas. *Pensar contábil*, 11(43), 35-44.

Canning, M., & O'dwyer, B. (2001). Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest? *European Accounting Review*, 10(4), 725-749. doi: 10.1080/09638180127398

- Carapeto, C., & Fonseca, F. (2012). *Ética e Deontologia - Manual de formação*. Recuperado de http://www.oet.pt/downloads/informacao/etica_deontologia-Manual_Formacao.pdf
- Carr-Saunders, A. M., & Wilson, P. A. (1933). *The professions*. Oxford: Clarendon Press.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (2007). *Metodologia científica* (5a ed.). São Paulo: Prentice Hall.
- Chauí, M. (2011). *Convite à filosofia* (14a ed.). São Paulo: Ática.
- Chua, W. F., Poullaos, C. (1998). The dynamics of “closure” amidst the construction of market profession, empire and nationhood: An historical analysis of an Australian accounting association, 1886–1903. *Accounting, Organizations and Society*, 23(2), 155-187.
- Coelho, A. N. B., Lima, N. C., Souza, G. H. S., Oliveira, S. V. W. B., & Oliveira, M. M. B. (2015). A responsabilidade da auditoria externa na fraude contábil do banco Pan-americano. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*. 3(7), 53-70. Recuperado de <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/604/>
- Colbert, G., & Murray, D. (2003). *The economic theory of regulation and sunset reviews of public accountancy laws: The role of political ideology* (Research in Accounting Regulation, Vol. 16), 105-119.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society* 31, 415–444.
- Conselho Federal de Contabilidade (2012). *Manual de Fiscalização do Sistema CFC/CRCs* (5a ed.) Brasília: Autor.
- Cruz, C., & Ribeiro, U. (2004). *Metodologia científica: Teoria e prática* (2a ed.). Rio de Janeiro: Editora Axcel Books.
- Durkheim, É. (1893). *A Divisão do Trabalho Social*. São Paulo: Martins Fontes.
- Edelman, D., & Nicholson, A. (2011). Arthur Anderson auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?. *Journal of Finance and Accountancy*, 8(1), 1-9. Recuperado de <https://www.aabri.com/manuscripts/11899.pdf>
- Fajardo, B. A. G., & Cardoso, R.L. (2014). Faça o que digo, não faça o que eu faço: Como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(1), 115-133. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/31900/faca-o-que-digo--nao-faca-o-que-eu-faco--como-aspectos-individuais-e-relacionais-influenciam-as-denuncias-de-fraudes-organizacionais>
- Ferreira, B. L., & Lustosa, P. R. B. (2012). O caso do banco Pan-americano sob o ponto de vista da ética. *Revista Ambiente Contábil*- 4(1), 17-35. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1906>
- Freidson, E. (1988). *Renascimento do profissionalismo: Teoria, profecia e política* (Coleção Clássicos, N. 12). São Paulo: Edusp.

- Freitas, A. C., Diehl, C. A., & Macagnan, C. B. (2011). A percepção sobre a ética de estudantes de curso de graduação em ciências Contábeis. *REPEC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(1), 21-49. Recuperado de <https://doi.org/10.17524/repec.v5i1.228>
- Gavela, A. P. B. (2016). *Eficácia das sanções disciplinares e fragilidade da autorregulação - O que acontece em Portugal a quem não cumpre o Código Deontológico: Estudo de casos de 2013 a 2015* (Dissertação de Mestrado). o Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Nova de Lisboa. Lisboa, Portugal.
- Gil, A. C. (2010). *Como Elaborar projetos de pesquisa* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Hughes, E. C. (1958). *The sociological eye*. New Brunswick: Transactions publishers.
- Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P., & Dellaportas, S. (2007). Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 928-944. [doi: https://doi.org/10.1108/02686900710829426](https://doi.org/10.1108/02686900710829426)
- Jha, C. K., & Sarangi, S. (2018). Women and corruption: What positions must they hold to make a difference? *Journal of Economic Behaviour and Organization*, 151(C), 219-233. Recuperado de <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:jeborg:v:151:y:2018:i:c:p:219-233>
- Krom, C. L. (2019). Disciplinary Actions by State Professional Licensing Boards: Are They Fair? *Journal of Business Ethics*, 158(2), 567-583.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.* Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Lei n. 4.595, de 31 de dezembro de 1964.* Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4595.htm
- Lei n. 4.728, de 14 de julho de 1965.* Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento.. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm
- Lei n. 10.406. 11 de janeiro de 2002.* Institui o Código Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm
- Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.* Regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas. Essa norma entrou em vigor em 16 de maio de 2012 e criou mecanismos que possibilitam, a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm
- Lei n. 13.709, de 14 agosto de 2018.* Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm
- Lesage, C., Hottegindre, G., & Baker, C. R. (2016). Disciplinary practices in the French auditing profession: Serving the public interest or the private interests of the profession?., *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1), 11-42. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2012-1169>

- Loeb, S. E. (1971). A Survey of Ethical Behavior in the Accounting Profession Source. *Journal of Accounting Research*, 9(2), 287-306.
- Lustosa, P. R. B. Dantas, J. A., Fernandes, B. V. R., & Silva, J. D. G. (2012). A moral do contador brasileiro: uma avaliação por meio da escala ética multidimensional. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 23(1), 15-45.
- Magro, C. B., Silva, T. B. J., & Zonatto, V. C. S. (2017). Como discentes de ciências contábeis reagem à dilemas éticos da profissão? *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, 28(3), 53-81. Recuperado de <http://revistas.face.ufmg.br/ondex.php/contabilidadevistaerevista/article/view/3629/pdf>
- Martins, P. J., & Bencke, F. F. (2018). Ética Geral e Profissional em Contabilidade: Um estudo sobre a postura de discentes e profissionais em contabilidade. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(2), 150-165. Recuperado de <https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/23502>
- Mattozinhos, F. C. B. (2015). *Processos ético disciplinares julgado pelo Conselho Regional de Enfermagem de São Paulo: 2012-2013* (Dissertação de Mestrado). Escola de enfermagem da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/7/7140/tde-10122015-111803/publico/Tese_Fabiola_Mattozinhos_corrigida.pdf
- McGarry, K. (1999). Aspectos éticos e profissionais da informação. In: **O contexto dinâmico da informação: uma análise introdutória**. Tradução de Helena Vilar de Lemos, Brasília, DF, Briquet de Lemos/livros, p. 173-202.
- Merchant, K. A., & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation, and incentives*, (2nd ed.). New York: Prentice Hall.
- Mescall, D., Phillips, F., & Schmidt, R.N. (2017). Does the Accounting Profession Discipline Its Members Differently After Public Scrutiny? *Journal of Business Ethics*, 142(2), 285–309. doi10.1007/s10551-016-3156-0
- Mitchell, A., & Sikka, P (2004). Accountability of the accountancy bodies: the peculiarities of a British accountancy body. *The British Accounting Review*, 36(4), 395–414.
- Molina, G. J., & Perez, M. O. (1996). *Teoría de la auditoría financiera*. Madrid: McGraw-Hill.
- Moraes, M. C. C., Silva, A. M. C., & Carvalho, F. A. A (2010). O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. *Pensar Contábil*, 12(48), 22 – 30.
- Motta, N. S. (1984). *Ética e vida profissional*. Rio de Janeiro: Âmbito Cultural.
- Murphy, B., & Quinn, M. (2018). The emergence of mandatory continuing professional education at the Institute of Certified Public Accountants in Ireland. *Sage Journals*, 23(1-2), 93-116. Retrieved from <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/1032373217731124>
- Mendonça, O. R., Neto, Cardoso, R. L., & Oyadomari, J. C. (2012). A profissionalização do contador no Brasil. *BASE – Revista de Administração e contabilidade da Unisinos*, 9(4), 393-406.

- NBC PG Norma Brasileira de Contabilidade – Profissional Geral Conselho Federal De Contabilidade - CFC nº 100*, de 24 de janeiro de 2014. Dispõe sobre a NBC PG 100 - Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade. Recuperado de <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-pg-100.htm>
- NBC PG - Norma Brasileira de Contabilidade – Profissional Geral Conselho Federal De Contabilidade - CFC nº 200 de 24 de janeiro de 2014 – Dispõe sobre Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos). Recuperado de <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-pg-200.htm>
- NBC PG - Norma Brasileira de Contabilidade – Profissional Geral Conselho Federal De Contabilidade - CFC nº 300 de 24 de janeiro de 2014 – Dispõe sobre Contadores Empregados (Contadores Internos). Recuperado de <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-pg-300.htm>
- Olano, E.U. (2008). Sociologia de las professions: Una teoria de la complejidad. *Lan Harremanak*, 18(1), 169 – 190.
- O’regan, P. (2010). Regulation, the public interested and the establishment of an accounting supervisory body, *Journal of management and governance*, 14(4), 297-312, doi: 10.1007/s10997-009-9102-0
- Parker, L. D. (1994). Professional Accounting Body Ethics: In Search of The Private Interest, *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 507-525 [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90021-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90021-3)
- Parsons, T. (1937). *The structure of social action*. New York: McGraw-Hill.
- Pasquali, K. S., & Vesco, D. G. D. (2016). *Responsabilidade Civil do Contador: Estudo sob Enfoque do Novo Código Civil de 2002 na Perspectiva da Ética Profissional*. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(2), 292-316.
- Pereira, R. T. V., Gamba, L. H., Maurique, J. A., Pamplona, O.R., & Coord.: Freitas, V.P. (2001). Conselhos de fiscalização profissional: Aspectos materiais da inscrição nos Conselhos de Fiscalização Profissional. In V. P. de F., & J. A. M. *Doutrina e Jurisprudência* (pp. 149-193). São Paulo: Editora Revista dos tribunais.
- Pires, M. (2013). *Perfil dos profissionais Contábeis do Rio Grande do Sul envolvidos em processos ético-disciplinares* (Dissertação de Mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Portaria RFB n.1750, de 12 de novembro de 2018*. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96434>

Ramirez, C. (2001). *Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939)*, *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), 391-418, Retrieved from <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368200000234>

Resolução do CFC n. 290/70, de 4 de setembro de 1970. Aprovou o Código de Ética Profissional. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1970/000290&arquivo=RES_290DOC

Resolução CFC n. 803/96, de 10 de outubro de 1996. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803&arquivo=Res_803.doc

Resolução CFC n. 1309/2010, de 09 de dezembro de 2010. Aprova o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispõe sobre os processos administrativos de fiscalização, e dá outras providências. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001309&arquivo=Res_1309.doc

Resolução CFC n. 1364/11, de 25 de novembro de 2011. Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – DECORE. Eletrônica. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001364&arquivo=Res_1364.doc

Resolução CFC n. 1370/11, de 08 de dezembro de 2011. Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001370&arquivo=Res_1370.doc

Resolução CFC n. 1.445/2013, de 26 de julho de 2013. Que disciplina como os profissionais e as organizações contábeis deverão informar ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf). Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001445&arquivo=Res_1445.doc

Resolução CFC n. 1458/2013, de 19 de dezembro de 2013. Aprova o Regimento do Conselho Federal de Contabilidade e dá outras providências. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001458&arquivo=Res_1458.doc

Resolução CFC n. 1.492/15, de 23 de novembro de 2015. Altera a Resolução CFC n. 1.364, de 25 de novembro de 2011, estabelece que, a partir de 1-1-2016, a Decore – Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos será emitida mediante assinatura com certificação digital. O documento emitido ficará armazenado no Banco de Dados do CRC, à disposição para conferências futuras por parte da fiscalização e para envio à Receita Federal. Além disso, para emissão da Decore, o profissional da contabilidade deverá fazer *upload* de toda a documentação legal que comprove o rendimento auferido. Recuperado de

http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/001492&arquivo=Res_1492.doc

Resolução CFC n. NBC PG 01/2019, de 14 de fevereiro de 2019, Código de Ética Profissional do Contador. Recuperado de: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-1-2019.htm>

Resolução CRCSP n. 1.196/2015, de 01 de junho de 2015. Aprova alteração do Regimento Interno do CRCSP. Recuperado de <https://online.crcsp.org.br/portal/transparencia/legislacao.htm>

Resolução CRCSP n. 1217/2016, de 17 de outubro de 2016. Aprova o trâmite processual para processos eletrônicos que não está prevista na Resolução CFC nº 1.309/2010 e dá outras providências revoga a Resolução CRCSP nº 1111/2012. Recuperado de <https://online.crcsp.org.br/portal/transparencia/legislacao.htm>

Rodrigues, M. L. (2002). *Sociologia das Profissões*. Oeiras: Celta. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/301493445_Sociologia_das_Profissoes

Rodrigues, F. X. F. (2002). *A Formação do Jogador de Futebol no Sport Club Internacional (1997-2002): Um estudo de caso*. (Dissertação de Mestrado). PPGS/Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, Brasil. Recuperado de <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/3538/000389503.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Silva, C. N., Reina, D. R. M., Reina, D., & Silva, S. F. (2015). *Normas éticas – Disciplinares da profissão contábil: uma investigação da percepção dos acadêmicos em ciências contábeis de Uberlândia*. *Ciências Sociais em Perspectiva*, 14(27), 178 – 201. Recuperado de <http://saber.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/10541/9235>

Souza, F. das C. (2002). *Ética e deontologia: Textos para profissionais atuantes em bibliotecas*. Florianópolis: Ed UFSC.




Spencer, A. W., Ursey, S. C., & Webb, T. Z. (2015, March). The Disclosure of CPA Disciplinary Action. *Ethics & Professional Responsibility, The CPA journal*. Retrieved from <https://www.questia.com/magazine/1P3-3663040421/the-disclosure-of-cpa-disciplinary-action>






Weber, M. (1920). *Economia e sociedade: Fundamentos de sociologia compreensiva* (Vol. 1). Brasília: EdUnB.


Weber, M. (1979) *Ensaio de sociologia*. Rio de Janeiro: Zahar Editores.

Wilensky, H. (1974). The Professionalization of everyone? *American Journal of Sociology*, 70, 137-158. Recuperado de <http://garfield.library.upenn.edu/classics1980/A1980KU16200001.pdf>


Apêndice B – O acesso aos websites da região centro-oeste

No Website do Distrito Federal em <https://www.crcdf.org.br/portal/> clica-se sobre o botão em acesso a informação,  e foi direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=5WtB0kS6qYo=> ; nas opções do lado esquerdo, ao se clicar em dados estatísticos, após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização e acesso ao portal. Em se clicando em fiscalização/ações de fiscalização,  surgira o http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCDF/_ArquivoPortalTransparencia_3c291f62-313d-47b0-9eba-1d55d9d60895.pdf por onde se faz a escolha dos processos julgados no TRED e Processos e denúncias julgados na Câmara, ações fiscalizatórias e diligencias. Após a consulta, fechar o arquivo, onde surge o botão fechar  na parte superior; clica-se sobre o botão, e encerra-se a consulta daquele ano. Está operação deve ser efetua para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website de Goiás em <http://crcgo.org.br/novo/> indica para clicar no botão  portal da transparência, na parte superior do lado direito se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=7DjWa47nCjc=> nas opções do lado esquerdo, clica-se em dados estatísticos e, após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal; ao se clicar em  estatístico  fiscalização,  aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCGO/_ArquivoPortalTransparencia_6b25fdc9-9c2e-494e-9856-91beda8af751.pdf e se terá acesso ao relatório de trabalhos das câmaras, TRED e Plenário de processos julgados; após a consulta, fechar o arquivo onde então surge o botão  na parte superior; clicar sobre o botão e se encerra a consulta sobre aquele ano. Está operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website de Mato Grosso do Sul, <https://crcms.org.br/>, clicar no botão  portal da transparência; na parte superior no meio se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=OckWviP64FM=>, nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização e acesso ao portal. Na fiscalização ainda há três opções: Mapa completo de processos ativos; estatístico de agendamento e atividade desenvolvidas no ano; clica-se no estatístico de agendamento e se faz a escolha do relatório mensal. Porém, não há nada referente

aos trabalhos da câmara de fiscalização. Após a consulta, fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior, clica-se sobre o botão e se encerra a consulta sobre aquele ano. Esta operação deve ser efetua para cada ano que se queira consultar.


No Website de Mato Grosso, em <http://crcmt.org.br/> clica-se no botão  portal da transparência, na parte superior do lado direito e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=XDQaaVUgepM=> nas opções do lado esquerdo, clica-se em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal, na fiscalização, escolher o mês e clica-se para abrir o arquivo; aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCMT/_ArquivoPortalTransparencia_242dc994-0661-4fcb-9bd5-da1bddad047e.pdf, que contém fiscalização dados estatísticos. Após a consulta fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior, clica-se sobre o botão, e se encerra a consulta sobre aquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta.


Apêndice C – O acesso aos websites da região Nordeste


No Website de Alagoas, em <https://crcal.org.br/> clicar no botão  portal da transparência, na parte inferior do lado direito e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=ol+ZU20qyT0=> nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal, na fiscalização. Escolher o Mapa de processos, de documentos e clicar para abrir o arquivo e aparecerá; http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCAL/_ArquivoPortalTransparencia_2bc9a0a4-8d8a-4939-b6bf-24ae0292480f.PDF ou, http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCAL/_ArquivoPortalTransparencia_66cdba30-d44e-49f0-a1f4-71a533bda8f7.PDF, de (2012 a 2018), não contem dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo, onde surgira o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o mesmo e se encerra a consulta sobre aquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;

No Website da Bahia, em <http://crcba.org.br/> clicar no botão , portal da transparência, na parte superior no meio e se é direcionado para www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=HxJA7x8KRks=; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três

opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal,; no item da fiscalização, escolher dados estatísticos de fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá <https://www.crcba.org.br/fiscalizacao/relatorios-e-dados-estatisticos> (2012 a 2018), onde não consta fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo; surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o mesmo e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website do Ceara, em <http://www.crc-ce.org.br/>, clicar no botão  portal da transparência, na parte superior do lado direito e se é direcionado <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=xSxUH2MBZFQ=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal, na fiscalização escolher o Estatísticos do Departamento de Fiscalização do CRCCE e clicar para abrir o arquivo; aparecerá http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/pages/prest_contas.php (2012 a 2018), que contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo no botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o botão e se encerra a consulta sobre aquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website da Maranhão, em <https://www.crcma.org.br/newsite/> , clicar no botão  portal da transparência, do lado direito e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=bpFuSO09RWI=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos de fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCMA/_ArquivoPortalTransparencia_47dac25-0eaa-4099-bc30-04fdda03a2d9.pdf , desde (2012 a 2018) que não contém divulgação da fiscalização dados estatísticos. Após a consulta fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior, acionando-o, encerra-se a consulta sobre aquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website da Paraíba, <https://crcpb.org.br/>, na parte inferior do lado esquerdo em Serviços, clicar no botão  portal da transparência, de onde se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=22N+iz+LCCQ=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem quatro opções registro/ fiscalização / Técnica e acesso ao portal, na fiscalização; escolher dados fiscalização para abrir o arquivo: aparecerá

http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCPB/_ArquivoPortalTransparencia_b24ad64c-0a12-4e23-a7ea-ca9470f9d19e.pdf


e http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCPB/_ArquivoPortalTransparencia_50fdd3a3-edbd-468b-84e1-8c7599b77b48.pdf, desde (2012 a 2018) onde não contém fiscalização dados estatísticos. Após a consulta, fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o botão e se encerra a consulta sobre aquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que queira efetuar a consulta;

No Website da Pernambuco, em <http://www.crcpe.org.br/> clicar no botão  portal da transparência, do lado direito na parte inferior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=XjQnQU0ntEA=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos de fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCPE/_ArquivoPortalTransparencia_69803d83-8302-46fe-9f40-f284a69b2547.pdf, desde (2016 a 2018) onde contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo onde há o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o mesmo e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website da Piauí, em <http://www.crcpi.com.br/novo/>, clicar no botão  portal da transparência, do lado direito na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=rmeRjZfy6fM=>, nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal, na fiscalização; escolher Departamento de fiscalização CRCPI e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCPI/_ArquivoPortalTransparencia_92af00fc-93f3-485c-a469-21f37c82b99d.pdf, desde (2015 a 2018) onde contém fiscalização, dados estatísticos; após a consulta fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o botão e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website da Rio Grande do Norte, em <https://www.crcrn.org.br/institucional> clicar no botão  portal da transparência, do lado direito na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=WSR6WzfcApM=>, nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem quatro


opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal, na fiscalização; escolher dados estatísticos e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCRN/_ArquivoPortalTransparencia_3246468f-afc4-4a36-a439-b787d6145a84.pdf , desde (2012 a 2018) onde não contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o mesmo e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website de Sergipe, em <http://www.crcse.org.br/> em acesso rápido, clicar no botão  portal da transparência, do lado direito na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=tpEPC2zDHFM=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem quatro opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal; na fiscalização, escolher estatísticos e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCSE/_ArquivoPortalTransparencia_a268fd4f-1724-4096-8722-bf3258477c84.pdf, desde (2012 a 2018) onde contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta fechar o arquivo, onde surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o botão e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


Apêndice D - O acesso aos websites da região Norte:

No Website do Acre, em <http://www.crcac.org.br/> em acesso rápido, clicar no botão  portal da transparência, do lado direito na parte superior e se é direcionado para www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=CO+xr39t4uE=, nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, escolher histórico das ações fiscalizatórias do sistema CFC/CRCs e clicar para abrir o arquivo: aparecerá <http://cfc.org.br/fiscalizacao-etica-e-disciplina/estatisticas/> ; em 2014 surge um novo arquivo, http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCAC/_ArquivoPortalTransparencia_bca9e820-96af-416a-8572-6da5377bee7d.pdf , (2012 a 2018) que não contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo onde surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre o botão e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website do Amazonas, em <http://www.crcam.org.br/ini/>, em acesso rápido; clicar no botão  portal da transparência, na parte superior e se é direcionado para www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=urQhwaOXIFY=; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos - fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá somente em 2016; surge dados em arquivo, http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCAM/_ArquivoPortalTransparencia_b7e91026-83ae-4d4f-a3b3-2201e2e6362f.pdf, (2012 a 2015 nada consta, de (2016 a 2018) onde consta fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo no botão **FECHAR** na parte superior, clicar sobre o botão e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website do Amapá, em <http://www.crcap.org.br/> em acesso rápido; clicar no botão  transparência CRCAP, na parte intermediária do lado esquerdo e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=iGmQhbP9t4s=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem as opções registro/ e acesso ao portal; não há dados de fiscalização desde (2012 a 2018).

No Website do Pará, em <http://www.crcpa.org.br/>, clicar no botão  portal da transparência, do lado direito na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=WT9KEvWeTE4=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos - fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá em Excel, [_ArquivoPortalTransparencia_b2bab0ac-8a25-4368-9dc1-3ca152d1bd41](http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCPA/_ArquivoPortalTransparencia_b2bab0ac-8a25-4368-9dc1-3ca152d1bd41) (2015); já em 2016, há uma nova versão, http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCPA/_ArquivoPortalTransparencia_e1a5c153-1088-43d5-917b-d1534f956bef.pdf ou seja, desde (2012 a 2018) não contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo onde surge o botão **FECHAR** na parte superior; clicar sobre ele e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website do Rondônia, em <http://www.crcro.org.br/>, clicar no botão  transparência, do lado esquerdo na parte inferior, e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=RFef50+y67I=>; nas


opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem quatro opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCRO/ArquivoPortalTransparencia_383112aa-a676-421f-bd9e-c49fa396c5bd.pdf , (2012 a 2018) onde contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo pelo botão **FECHAR** na parte superior, clicar sobre ele e se encerra a consulta daquele ano. Está operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;

No Website do Roraima, em <http://www.crcrr.org.br/>, clicar no botão  acesso a informação, do lado direito na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=Nzo22VGqnO8=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem duas opções registro/ acesso ao portal; na fiscalização, desde (2012 a 2018) ele não contém fiscalização dados estatísticos.


No Website do Tocantins, em <http://www.crcto.org.br/>, clicar no botão  portal da transparência, do lado intermediário na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=Zp24zgHpIB4=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos, após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, desde (2012 a 2018) onde não contém fiscalização dados estatísticos.


Apêndice E- O acesso aos websites da região Sudeste:

No Website do Espírito Santo, em <http://crc-es.org.br/>, clicar no botão  acesso a informação, do lado direito na parte superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=qFg6mE2Yq8U=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem cinco opções: registro/ fiscalização / técnica / desenvolvimento profissional / e acesso ao portal; na fiscalização desde (2012 a 2018) não contém fiscalização dados estatísticos.


No Website de Minas Gerais, em <http://www.crcmg.org.br/index/home>, clicar no botão  portal da transparência e acesso a informação, do lado direito na parte intermediária e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=Wt+YRKxxVII=> ; nas

opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem três opções registro/ fiscalização / e acesso ao portal; na fiscalização, escolher relatório gerencial e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCMG/ArquivoPortalTransparencia_a3cd623a-ea8f-4772-b722-a811bfda0ab3.pdf, (2013 a 2018) onde contém fiscalização dados estatísticos; após a consulta, fechar o arquivo pelo botão **FECHAR** na parte superior, clicar sobre e se encerra a consulta daquele ano. Está operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website do Rio de Janeiro, em <http://www.crcrj.org.br/>, clicar no botão  acesso a informação, na parte intermediária superior e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=DjX3S2sM4Mk=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar , ainda existem quatro opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCRJ/ArquivoPortalTransparencia_c44a22a9-b710-4304-a88c-9dad8f1169f6.pdf, (2012 a 2014) não constam dados da fiscalização, de (2015 a 2018), surgem a informações da fiscalização dados estatísticos, após a consulta, fechar o arquivo pelo botão **FECHAR** na parte superior, clica-se o mesmo e se encerra a consulta daquele ano. Está operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;


No Website de São Paulo, em <http://www.crcsp.org.br/> , clicar no botão  transparência, do lado esquerdo na parte inferior ou do lado direito na parte superior e se é direcionado para <https://crcsp.org.br/transparencia/>, na opção operacional, existe quatro opções: a) programas, projetos, metas e resultados; b) atos normativos; c) dados estatísticos e d) concursos públicos; escolher dados estatísticos , ainda tem a opção registro e fiscalização, selecionar fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá <https://online.crcsp.org.br/lib/visualizadorHandler.axd?token=222754>, e não constam dados da fiscalização, de (2012 a 2018) .Todavia em sua tela principal no menu informações/ Penalidades, clicando-se sobre penalidade, surge a divulgação das penalidades da fiscalização, tais como suspensão do exercício profissional, censura pública.

Apêndice F- O acesso aos websites da região Sul

No Website do Paraná, em <http://www.crcpr.org.br/> , clicar no botão  Portal da transparência acesso à informação, do lado direito na parte superior e se é direcionado para

<https://www2.crcpr.org.br/portal/transparencia>, só há a mensagem Bem-vindo ao Portal da Lei da Transparência do CRCPR, de (2012 a 2018) não contém fiscalização dados estatísticos.

No Website do Rio Grande do Sul, em <http://www.crcrs.org.br>, clicar no menu principal fiscalização/ relatórios de fiscalização ou dentro da divulgação no botão  portal da transparência, do lado direito na parte intermediária e se é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=H5nGyHMUri4=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem quatro opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal; na fiscalização, escolher dados estatísticos da fiscalização e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCRS/_ArquivoPortalTransparencia_95a13607-31e6-43ff-b21b-8732ec7d7150.pdf, desde (2012 a 2018) onde contém fiscalização dados estatísticos, após a consulta, fechar o arquivo pelo botão **FECHAR** na parte superior, clicar sobre o mesmo e se encerra a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta;

No Website de Santa Catarina, em <http://www.crcsc.org.br/>, clicar no botão  portal da transparência e acesso à informação, do lado direito na parte intermediária e é direcionado para <http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=ppi8RmyxyEA=>; nas opções do lado esquerdo, clicar em dados estatísticos; após adentrar, ainda existem quatro opções registro/ fiscalização / desenvolvimento profissional e acesso ao portal; na fiscalização, escolher o mês e clicar para abrir o arquivo: aparecerá http://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCSC/_ArquivoPortalTransparencia_da800c7c-e690-4859-8e2c-76b1f79dfa72.pdf, de (2012 a 2013) não constam dados estatísticos da fiscalização, a partir de (2014 a 2018), contém fiscalização dados estatísticos, após a consulta fechar o arquivo pelo botão **FECHAR** na parte superior, clicar sobre o botão, e encerra-se a consulta daquele ano. Esta operação deve ser efetuada para cada ano que se queira efetuar a consulta.