

INFRAÇÕES PROFISSIONAIS DO CONTADOR: UMA ANÁLISE COMPARATIVA CONSIDERANDO A ADOÇÃO DA FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA PELO CRCRS

Camila Estéfani Krummenauer¹

Leticia Gomes Locatelli²

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo geral analisar comparativamente a atividade fiscalizatória do CRCRS, dada a adoção da fiscalização eletrônica, pela entidade, em 2015, e, como objetivos específicos, identificar os tipos de infrações cometidas pelos profissionais contadores, quantificando estatisticamente estas infrações, bem como identificar e quantificar as sanções a estes aplicadas. Quanto aos procedimentos metodológicos para atender ao objetivo, esta pesquisa é classificada como quali-quantitativa, explicativa e documental. Os relatórios anuais de fiscalização disponibilizados no site do CRCRS foram coletados e analisados, referente ao período de 2005 a 2018, sendo a amostra composta por oito relatórios, do período de 2011 a 2018. Verificou-se que, no período anterior à fiscalização eletrônica, foram fiscalizadas, em média, 3.627 organizações profissionais contábeis e não contábeis e, no período posterior, foram fiscalizadas, em média, 1.418 organizações. Identificou-se que as principais infrações cometidas pelo profissional contador foram: emitir Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (DECORE) com valores divergente e/ou sem base legal, deixar de elaborar escrituração contábil e deixar de elaborar contrato de prestação de serviço. Pelos resultados obtidos, conclui-se que o estudo atendeu seus objetivos, apresentando, comparativamente, a atividade de fiscalização do CRCRS e demonstrando que, no período após a implantação da fiscalização eletrônica, houve uma diminuição da quantidade de diligências efetuadas, bem como, de processos julgados e infrações cometidas, sendo estas informações comparadas ao último ano da análise (2018), onde estes percentuais são mais gradativos.

Palavras-chave: Fiscalização. Infrações. Profissional Contador. Código de Ética (CEPC). CRCRS.

ABSTRACT

The general purpose of this article is to analyze in a comparative way how CRCRS supervisory activity occurs, given the posterior implementation of electronic supervision in 2015 by the entity, and as specific objectives, it identifies the types of infractions committed by professional accountants, statistically quantifying them, as well as identifying and quantifying the sanctions applied to them. Regarding the methodological procedures to see through the objective, this research is classified as quali-quantitative, explanatory and documentary. The annual inspection reports made available on the CRCRS website were collected and analyzed from 2005 to 2018, and

¹Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. Taquara/RS. E-mail: <milla_sk@hotmail.com>.

²Professor orientador convidado das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. Taquara/RS. E-mail: <leticiaglocatelli@gmail.com>.

the sample consisted of eight reports from 2011 to 2018. It was found that in the period prior to the electronic inspection were supervised in average 3627 professional accounting and non-accounting organizations and in the subsequent period an average of 1418 organizations. It was found that the main infractions committed by the professional accountant were: providing Personal Financial Statement (DECORE) with divergent values and / or without legal basis, fail to prepare accounting bookkeeping and cease to prepare disservice rendering contract. From the results obtained, it can be concluded that the study achieved its objectives by demonstrating how the CRCRS inspection takes place, demonstrating that in the period after the implementation of the electronic inspection there was a decrease in the amount of due diligence, as well as prosecutions and infringements committed, this informations compared to the last year of analysis (2018), where these percentages are more gradual.

Keywords: Enforcement. Infringements. Professional Accountant. Code of Ethics (CEPC). CRCRS.

1 INTRODUÇÃO

O profissional contador habilitado, técnico ou graduado em Ciências Contábeis, é regido por um conselho de classe profissional, assim como outras profissões regulamentadas, tais como a advocacia e a medicina. Instituídos pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) possuem a função de proceder ao registro quanto à habilitação do profissional contador, fiscalizar, processar e julgar casos de atos atípicos relacionados a este profissional. Além da responsabilidade quanto à ética, o trabalho contábil realizado em uma empresa gera consequências perante os proprietários. Embora a escrituração dos livros contábeis seja de responsabilidade dos profissionais da contabilidade, contador ou técnico em contabilidade, isso não exime os proprietários e dirigentes da empresa de responder pelos fatos ali escriturados (BRASIL, 1946).

Em relação à ética, esta pertence necessariamente à prática humana, seja ela profissional ou não. A conduta ética do contador está relacionada primeiramente com sua aceitação quanto aos valores do grupo e necessita estar, antes de tudo, na consciência do indivíduo e não extinguir seu livre arbítrio (AGUIAR, 2003). Esse agir com ética na profissão contábil se expressa por exercer sua profissão com zelo, diligência, honestidade, capacidade técnica, observando sempre a legislação vigente, resguardando sua dignidade e independência profissional (CFC, 1996).

Com o intuito de regulamentar as condutas relacionadas à ética do profissional contador, foi instituído, em 10 de outubro de 1996, o Código de Ética do Profissional Contador (CEPC), com a finalidade de fixar a conduta do profissional quanto ao exercício de sua profissão, a fim de valorizar a classe. Este, vem sendo atualizado com o intuito de adequá-lo à realidade recente da profissão, que vem passando por evoluções. A mais recente foi aprovada pelo Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no dia 07 de fevereiro de 2019, entrando em vigor a partir de 01 de junho de 2019 (Resolução nº 803/96) (NBC PG 01).

Diante do atual cenário e das inovações tecnológicas, com início no ano de 2015, onde o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), juntamente com Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRCRS), implantou a fiscalização eletrônica, com o objetivo de agilizar processos, ampliar e aprimorar a fiscalização. Com isso, formulou-se a pergunta de pesquisa: Analisando-se, comparativamente, houve diferenciações na atividade fiscalizatória do CRCRS após a adoção da fiscalização eletrônica em 2015? Assim, o objetivo geral deste estudo é analisar comparativamente a atividade fiscalizatória do CRCRS dada a adoção da fiscalização eletrônica pela entidade, em 2015.

Para consecução deste objetivo, a amostra foi composta de oito relatórios, obtidos junto ao site do CRCRS, sendo este realizado um a cada ano, ou seja, foram analisados e comparados dados de 2011 a 2018, para uma melhor comparação e quantificação, dado que a fiscalização eletrônica se iniciou no ano de 2015. Para atender os objetivos, foi realizada análise comparativa, onde relacionou-se o período de fiscalizações presenciais em organizações e entidades contábeis com um período onde as mesmas ocorreram de forma eletrônica. Para tanto, foi utilizada como metodologia a pesquisa documental, explicativa com análise quali/quantitativa referente aos dados levantados mediante planilha no Microsoft Excel, a fim de comparar o período anterior e posterior à fiscalização eletrônica.

Justifica-se a realização desta pesquisa por proporcionar maior conhecimento quanto à conduta dos profissionais contadores habilitados no estado do Rio Grande do Sul em relação ao exercício de suas atividades diárias, bem como sobre a efetividade da fiscalização após implantação da fiscalização eletrônica implantada em 2015 pelo CRCRS. Da mesma forma, este trabalho traz contribuições sobre a atuação do profissional contador, visto que, a exemplo de outras profissões, esta é

regulamentada por normas e leis, possuindo um código de ética vigente. Quando o trabalho do profissional contador é exercício com ética, responsabilidade e com observância da lei tem influência positiva nas organizações em que estão inseridos e, conseqüentemente, na sociedade, respaldando as decisões que interferem na vida das pessoas.

Este estudo é composto por cinco seções: subseqüente à presente introdução, é apresentado o embasamento teórico que fundamentou a pesquisa; em seguida, é apresentada a metodologia utilizada para sua realização; a apresentação da análise dos resultados constitui a quarta seção; e, por fim, são apresentadas as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Atuação do profissional contador

O papel do profissional contador é indispensável para o desenvolvimento da economia, pois é ele quem fornece informações importantes e essenciais para a tomada de decisão dos gestores (SILVA, 2003). São nestas informações fornecidas pelo profissional contador, onde evidencia-se que a ética está diretamente ligada ao exercício de sua profissão, trazendo ao profissional contador o dever de exercer sua profissão com zelo, diligência e honestidade. Assim, o profissional contador necessita observar a legislação vigente e resguardar o interesse de seus clientes e/ou empregadores com observância à ética e sem prejuízo à dignidade e à independência profissional (CFC, 2010).

De acordo com Silva (2003), o profissional contador precisa ser um comunicador de informações e, mediante os relatórios apresentados por este, o usuário da informação contábil tem condições de avaliar fatos passados, perceber o presente e prever eventos futuros. Assim, sua atuação pode ser compreendida como fator determinante ao sucesso empresarial.

Durante muito tempo, o profissional contador foi visto pelas empresas como funcionário indireto do governo, apenas para cálculos, preenchimento de guias e formulários. Era o “profissional guarda livros, aquele que exerce a função de escriturar e conservar os registros das empresas” (CORAZZA et al., 2012). Contudo, o

profissional contador é uma das profissões mais antigas exercidas pelo homem a qual evoluiu junto com a sociedade. É, assim, considerada umas das profissões mais requisitadas e difundida, pois toda e qualquer empresa e instituição necessita obrigatoriamente deste profissional para desenvolver as atividades burocráticas, por meio do seu conhecimento técnico (SÁ, 2010).

O profissional contador pode exercer sua profissão em diversas condições, podendo ele ser empregado de uma empresa ou organização, servidor público ou pode exercer suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, sócio de qualquer tipo de sociedade, ou em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação (CFC, 1983). Para tanto, exercerá suas atribuições, tais como: organizar e executar serviços contábeis em geral, escriturar livros obrigatórios bem como todos aqueles necessário para a organização contábil, fornecer o levantamento dos respectivos balanços e demonstrações, podendo também realizar perícias judiciais ou extrajudiciais (BRASIL, 1946).

Diante de comportamentos antiéticos e da ascensão do capitalismo, onde se visa a extrema maximização de lucros, o estudo quanto à ética torna-se relevante (SHINZAKI; CORREA; FERREIRA, 2005), isso porque a ética na área contábil é considerada uma das apreensões mais importantes no âmbito dos negócios, porém umas das mais incompreendidas (ONYEBUCHI, 2011). Diante deste cenário, a ética profissional do Contador mostra-se de extrema importância como será tratado na seção seguinte.

2.2 Ética na profissão contábil

Dada sua importância no mercado, o agir do profissional contador deve ser guiado pela ética. Sendo esta entendida como o modo pela qual as pessoas agem, ou seja, a forma como uma pessoa deve comportar-se, porém não o faz, onde muitas vezes está atrelado aos costumes que determinam o comportamento das pessoas (VIEIRA, 2006). Ética relaciona-se, portanto, com o próprio comportamento humano, sendo que cada atividade profissional deveria ter suas próprias normas éticas e as exercê-las (BORGES; MEDEIROS, 2007).

E no que diz respeito à ética profissional aplicada a todas as áreas, pode-se destacar os comportamentos esperados dos profissionais contadores, conforme relação constante no Quadro 1.

Quadro 1 – Comportamentos relacionados à ética

Comportamentos relacionados à ética	
Comportamento	Descrição
Honestidade	Agir sempre com a verdade.
Sigilo	Manter segredo de alguma informação cuja sua divulgação seja fechada.
Competência	Possuir habilidade e conhecimento necessário para exercer atividades que lhe são encarregadas.
Prudência	Ter cautela e sabedoria para agir de maneira mais correta possível.
Humildade	Saber ouvir, perguntar e reconhecer seus erros manter-se no lugar do outro sabendo que ninguém é melhor ou pior que ninguém.
Imparcialidade	Tratar todos de maneira igual, independente de cargos profissionais ou classes sociais, sabendo separar o profissional do pessoal.

Fonte: elaborado pela acadêmica com base nas informações de Silva (2005).

Toda profissão deve ser baseada em um código de ética, uma vez que, sem o mesmo, não há como estruturar um trabalho igualitário. É pelos seus valores morais que o profissional compõe sua carreira oferecendo dignidade, por isso, é dever do profissional contador seguir rigorosamente seus preceitos éticos (SANTOS et al., 2016).

Segundo Vale, Ferreira e Wiesner (2016), compete ao profissional contador o cuidado, o empenho, a integridade e a seriedade no exercício de sua profissão com objetivo de acabar com comportamentos inapropriados e limitar a classe contábil de quaisquer atos que venham ferir sua imagem. Neste sentido, o profissional contador possui o Código de Ética do Profissional Contador (CEPC) que regulamenta sua profissão com objetivo de nortear o exercício profissional e restringir práticas que o profissional não deve cometer.

O objetivo do Código de Ética para o profissional contador é que ele adote uma atitude pessoal de acordo com os princípios éticos que a sociedade conhece. Para exercer a profissão, não basta a preparação técnica, precisa defender os princípios e valores éticos aplicáveis à sua profissão, produzindo uma imagem verdadeira para as novas gerações de profissionais (AGUIAR, 2003).

A primeira versão do que viria a ser o Código de Ética do contabilista teve início no ano de 1950 no V Congresso Brasileiro de Contabilidade. Em 1970 é que se efetivou o primeiro Código de Ética dos Contabilistas Brasileiros com a Resolução CFC nº 290/70. Sua segunda versão veio em 10 de outubro de 1996 mediante Resolução nº 803/96 aproando o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC),

assim tornando público os valores da classe. No ano de 2010, o CEPC sofreu algumas alterações, através da Resolução CFC nº 1.307/10, passando a se chamar de Código de Ética Profissional do Contador. Em 2017, teve iniciada uma movimentação no Conselho Federal de Contabilidade com objetivo de revisar e atualizar o CEPC, a fim de adequá-lo ao mercado, onde tomaram como padrão o código de ética internacional. Em 07 de fevereiro de 2019, foi aprovada a nova alteração do CEPC e, dentre os principais objetivos, a atualização busca combater a mercantilização da profissão contábil e adequá-la à realidade recente da profissão, já que esta tem passado por um período de inovações tecnológicas (CFC, 2019).

O CEPC lista os deveres do profissional contador dentre os quais pode-se destacar: exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade, sigilo, competência, sempre observando a legislação vigente, os princípios contábeis, as Normas Brasileiras de Contabilidade, entre outros. Ainda no CEPC, são instituídas as proibições no exercício da profissão e estabelecidas penalidades para o descumprimento cometido pelo profissional (CFC, 1996).

Estas penalidades, juntamente com aquelas previstas no Decreto-Lei nº 9.295/46, consistem em cassação do exercício profissional, suspensão do exercício profissional, advertência reservada, censura reservada, censura pública e multa (BRASIL, 1946; CFC, 1996). O Quadro 2 apresenta as infrações mais frequentes, segundo o CRCRS, e suas correspondentes penalidades (CRCRS, 2014).

Quadro 2 – Infrações mais frequentes quanto à ética profissional e suas penalidades

Infrações mais frequentes quanto à ética profissional e suas penalidades	
Infração	Penalidade
Emissão de DECORE sem base legal	Suspensão do exercício profissional ou multa de uma a cinco anuidades, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Deixar de elaborar a escrituração contábil	multa de uma a cinco anuidades, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Deixar de elaborar contrato de prestação de serviços	Multa de uma a cinco anuidades, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Apropriação indébita	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Incapacidade técnica	Multa de uma a cinco anuidades, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nas informações constantes na Cartilha Orientativa de Fiscalização do CRCRS (2014).

Assim, o julgamento de uma infração pelos CRCs, através dos Tribunais Regionais de Ética e Disciplina (TRED), pode receber diferentes sentenças, como, por exemplo, no caso das Declarações Comprobatórias de Percepção de Rendimentos (DECOREs) sem base em documentação hábil e legal ou com valor divergente do real, Martins (2012, p. 14) cita as penalidades possíveis: “[...] processo disciplinar: suspensão do exercício profissional ou multa e/ou processo ético: advertência reservada, censura reservada ou censura pública”. Alves (2005), ao referir-se às punições relacionadas ao Código de Ética do contabilista, destaca seus dois extremos como sendo a advertência reservada e a suspensão do exercício profissional. Menciona ainda, que a decisão da punição caberá ao conselheiro que relatar o processo e a seus pares que assinarão, ou não, a proposta de punição que for apresentada.

Em 01 de junho, entrou em vigor a NBC PG 01, que substituirá a atual Resolução nº 803/96, orientando a atuação da classe quanto aos conceitos edificados historicamente, mas também, terá intuito de conduzir as ações dos profissionais contadores com a realidade do século XXI. Este trabalho de atualização do CEPC teve início em 2017 e encerramento no começo de 2019. O Quadro 3 apresenta o conteúdo novo na NBC PG 01, que não existia na Resolução nº 803/96.

Quadro 3 – Conteúdos que não existiam na Resolução nº 803/96, incluídos na NBC PG 01

(continua)

Deveres, vedações e permissibilidades
d. informar a quem de direito, obrigatoriamente, fatos que conheça e que considere em condições de exercer efeito sobre o objeto do trabalho, respeitado o disposto na alínea “c” deste item
e. aplicar as salvaguardas previstas pela profissão, pela legislação, por regulamento ou por organização empregadora toda vez que identificar ou for alertado da existência de ameaças mencionadas nas normas de exercício da profissão contábil, observando o seguinte: i. tomar medidas razoáveis para evitar ou minimizar conflito de interesses; e ii. quando não puder eliminar ou minimizar a nível aceitável o conflito de interesses, adotar medidas de modo a não perder a independência profissional
r. informar o número de registro, o nome e a categoria profissional após a assinatura em trabalho de contabilidade, propostas comerciais, contratos de prestação de serviços e em todo e qualquer anúncio, placas, cartões comerciais e outros.
Valor e publicidade dos serviços profissionais
8. Nas propostas para a prestação de serviços profissionais, devem constar, explicitamente, todos os serviços cobrados individualmente, o valor de cada serviço, a periodicidade e a forma de reajuste.

(conclusão)

10. Caso parte dos serviços tenha que ser executada pelo próprio tomador dos serviços, isso deve estar explicitado na proposta e no contrato.
11. A publicidade, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, dos serviços contábeis, deve primar pela sua natureza técnica e científica, sendo vedada a prática da mercantilização.
12. A publicidade dos serviços contábeis deve ter caráter meramente informativo, ser moderada e discreta.
13. Cabe ao profissional da contabilidade manter em seu poder os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação à mensagem da publicidade realizada dos seus serviços.
14. O profissional deve observar, no que couber, o Código de Defesa do Consumidor, especialmente no que concerne à informação adequada e clara sobre os serviços a serem prestados, e a Lei de Propriedade Industrial que dispõe sobre crimes de concorrência desleal.
15. É vedado efetuar ações publicitárias ou manifestações que denigram a reputação da ciência contábil, da profissão ou dos colegas, entre as quais: a. fazer afirmações desproporcionais sobre os serviços que oferecem, sua capacitação ou sobre a experiência que possui; b. fazer comparações depreciativas entre o seu trabalho e o de outros; c. desenvolver ações comerciais que iludam a boa-fé de terceiros.
Penalidades
21. Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como atenuantes: d. aplicação de salvaguardas.
22. Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes: c. gravidade da infração.
Disposições Gerais
24. As demais normas profissionais complementam esta Norma.
25. Na existência de conflito entre esta norma e as demais normas profissionais, prevalecem as disposições desta norma.

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nas informações constantes no site do CFC (2019).

Diante deste cenário de atualizações e adequações do CEPC, a atuação dos órgãos de classe mostra-se de extrema importância, como será tratado na seção seguinte.

2.3 Atribuições e atuação do Conselho de Contabilidade (CFC/CRCRS)

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) prevê, em seu artigo 5º, que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção. Já no inciso XIII, do artigo 5º, dispõe que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer” (BRASIL, 1988). Esta liberdade é exercida pelo cidadão desde que não intervenha na liberdade ou direitos de outra pessoa, ou da coletividade. Nestes casos, o Estado pode intervir

através do exercício do poder de polícia o qual consiste na atividade do Estado em limitar os direitos individuais em benefício do interesse público (PIETRO, 2017).

O poder de polícia seria, assim, o Estado condicionando ou limitando o exercício da liberdade individual a fim do bem-estar social (MELLO, 2006). Com isso, a administração pública fica responsável por desenvolver certa atividade com objetivo de assegurar que a atuação dos particulares se mantenha dentro das exigências legais, sendo exemplo disto, a fiscalização do exercício profissional regulamentado através dos órgãos de classe (MARINELA, 2018).

Os órgãos de classe atuam por delegação do Estado no exercício da fiscalização e regulamentação da atuação do profissional, em típico exercício de poder de polícia (PIETRO, 2017). Neste aspecto, em 1946, a trajetória da contabilidade brasileira foi marcada pela publicação do Decreto-Lei nº 9.295, que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) (BRASIL, 1946).

São atribuições do CFC e dos CRCs a fiscalização do exercício da profissão contábil, sendo fiscalizados profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade. Esta fiscalização tem por objetivo principal valorizar a profissão bem como proteger os usuários da contabilidade (BRASIL, 1946).

Algumas atribuições são de competência do Conselho Federal de Contabilidade, conforme o artigo 6º do Decreto-Lei nº 9.295/46 e representado no Quadro 4.

Quadro 4 – Atribuições do Conselho Federal de Contabilidade.

Atribuições do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
Organizar o seu Regimento Interno.
Aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação.
Tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las.
Decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais.
Publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados.
Regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Fonte: elaborado pela acadêmica com base no Decreto-Lei nº 9.295/46 (BRASIL, 1946).

Da mesma forma são atribuições dos Conselhos Regionais conforme artigo 10º do mesmo Decreto-Lei e apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – Atribuições dos Conselhos Regionais de Contabilidade

Atribuições dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs)
Expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17.
Examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito.
Fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e, bem assim, enviando às autoridades competentes, minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada.
Publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados.
Elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Federal de Contabilidade.
Representar ao Conselho Federal de Contabilidade acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do serviço e para fiscalização do exercício das profissões previstas na alínea b, deste artigo.
Admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos à matéria das alíneas anteriores

Fonte: elaborado pela acadêmica com base no Decreto-Lei nº 9.295/46 (BRASIL, 1946).

O CRCRS é responsável pela ação fiscalizadora dos profissionais contadores desta região, entretanto, sob coordenação do Conselho Federal de Contabilidade. Para tanto, deve atender alguns parâmetros de fiscalização, mediante Resolução CFC nº 890/00, onde fica estabelecido que, a partir de 01 de janeiro de 2001, os parâmetros nacionais de fiscalização a serem adotados são a fiscalização de:

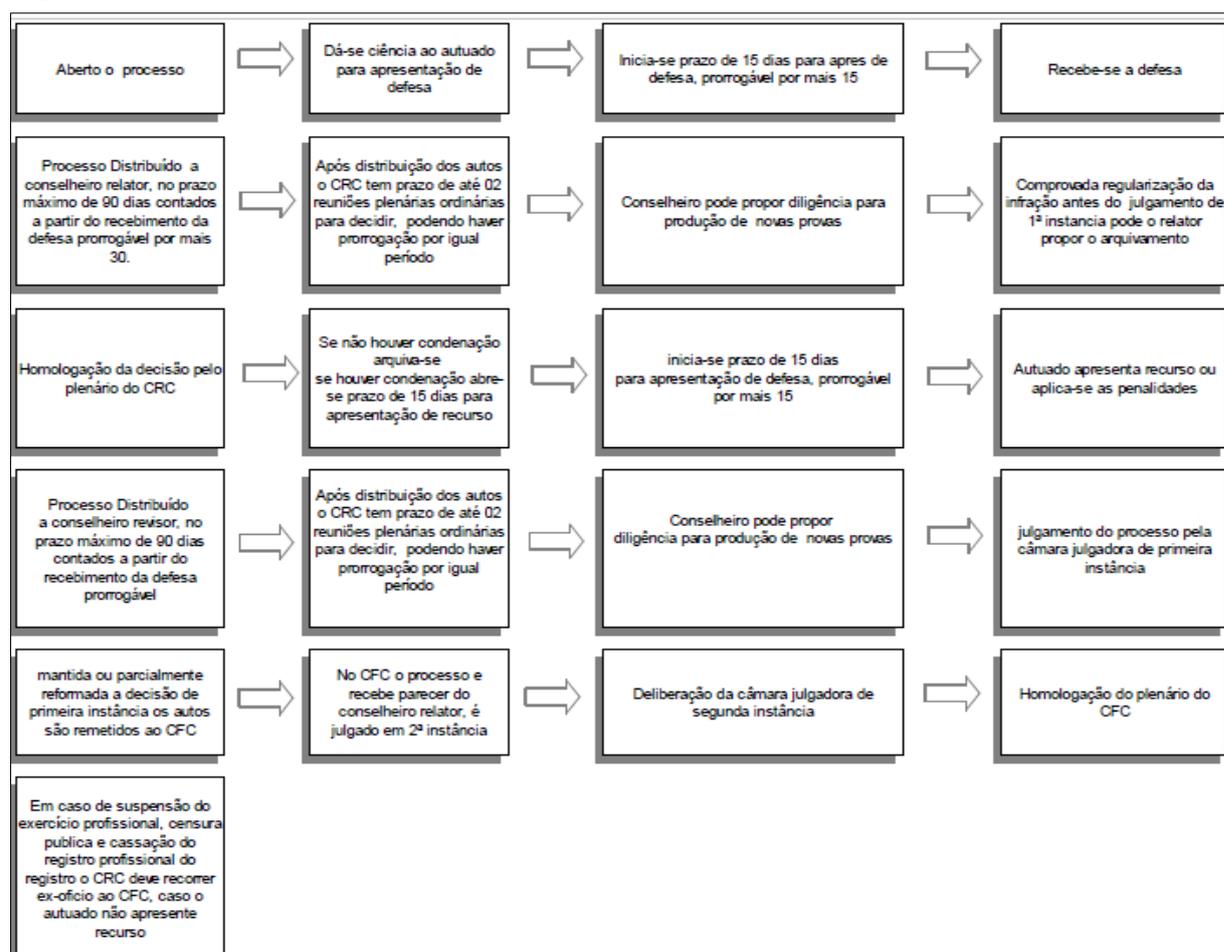
- a) trabalhos de perícia contábil;
- b) trabalhos de auditoria contábil;
- c) demonstrações contábeis;
- d) elaboração de escrituração contábil;
- e) elaboração de contratos de prestação de serviços;
- f) Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (DECORE) (CFC, 2003).

Quanto ao processo de fiscalização do CRCRS, conforme consta na Resolução nº 1309/10, o processo se inicia com o auto de infração sendo motivado por denúncia contra o profissional ou por irregularidades verificadas na visita *in loco* de um fiscal do CRCRS. A tramitação é longa, tendo em vista que este profissional autuado deve ser

notificado pessoalmente, por respaldo legal, o que não é simples. Diante de tentativas frustradas de notificação, faz-se a mesma mediante cartório, ou em última instância a publicação no Diário Oficial. Após o profissional contador ser notificado, tem o prazo de 15 dias para apresentar uma defesa, podendo pedir duas prorrogações, após esta etapa o processo administrativo fica disponível para ser julgado (CFC, 2010).

Caso a decisão seja desfavorável ao profissional contador, cabe ao mesmo entrar com recurso, sendo este julgado pelo CFC, podendo assim transitar de 60 dias a 7 anos, podendo resultar em penalidades ao mesmo, como multas, suspensão, cassação, advertência reservada, censura reservada, ou censura pública. Em casos de suspensão do exercício, censura pública, cassação do registro profissional, o CRC deve recorrer *ex-officio* ao CFC, caso o autuado não apresente recurso (COF-CRCRS, 2014). A Figura 1 representa as fases da tramitação do processo de fiscalização.

Figura 1 – Tramitação do processo de fiscalização



Fonte: COF-CRCRS (2014).

Sendo assim, competirá ao CRCRS a fiscalização dos profissionais inscritos sob seu limite territorial de atuação. Esta fiscalização, contudo, não fica à margem da evolução tecnológica vivenciada nas últimas décadas. Pode-se perceber avanços em todas as áreas, sejam elas, profissionais, financeiras, intelectuais, e tecnológicas, onde a contabilidade sempre contribui de alguma forma (LUNELLI, 2016).

A evolução está presente em tudo no mundo e atinge a todas as profissões, inclusive a profissão contábil e sua fiscalização pelo CRCRS, o que será abordado na seção subsequente.

2.4 Inovação tecnológica na fiscalização do CRCRS

Nas últimas décadas, a contabilidade vem sendo impactada por avanços tecnológicos, através de tecnologias da informação que, conforme Cruz (2000), são todo e qualquer dispositivo com capacidade de tratar dados e informações de maneira sistemática e isoladamente, quer esta esteja aplicado no produto ou no processo. Já segundo Padoveze (2010), a tecnologia da informação é um conjunto formado por recursos humanos, tecnológicos, financeiros que seguem uma sequência lógica para então fazer o processamento de dados, o qual geram informações a fim de permitir com que as organizações/empresas cumpram com seus objetivos principais.

As tecnologias de informação influenciam em todas as áreas da sociedade, inclusive na contabilidade. Esta é dependente de sistemas, pois através deles que o profissional contador registra e informa os fluxos da organização gerando demonstrativos financeiros como os balancetes e as declarações de renda (O'BRIEN, 2004). Além disso, podemos observar um novo perfil do profissional contador no século XXI, sendo este um agente de mudanças, onde a principal característica é o conhecimento aplicado. Não menos importante o profissional contador precisa ser flexível, autodidata, preparado para enfrentar desafios da profissão na qual a competição e as exigências crescem a cada dia (ZANLUCA, 2009).

Assim, a atuação deste profissional vem sendo impactada diretamente pelas inovações tecnológicas que estão ocorrendo, exigindo deste profissional, não mais uma postura de guarda-livros, e sim além do conhecimento técnico, novas habilidades, qualificações e competências (SANTOS et al., 2011). Para notarmos algumas modificações que a tecnologia trouxe aos profissionais contadores, não precisamos voltar muito no tempo, pois, há poucos anos atrás, as declarações de

Imposto de Renda eram disponibilizadas aos clientes em formulários ou disquetes a serem entregues pessoalmente nos pontos da Receita Federal. Já com a internet, este processo se tornou mais ágil e prático (LUNELLI, 2016).

Pode-se dizer que as obrigações acessórias exercidas por este profissional podem ser cumpridas por meio de programas de processamento de dados, que as remetem ao órgão competente. E, com isso, passou de uma simples escrituração para uma forma rápida e eficiente prestando informações necessárias para a tomada de decisão mais eficaz. Mediante toda esta tecnologia da informação, a contabilidade precisa de uma resposta rápida perante às exigências do mercado atual, surge, com isso, um novo perfil ao profissional contador e, por sua vez, aos escritórios de contabilidade (LUNELLI, 2016).

E em meio a tantas inovações, na prática uma das aplicações da tecnologia da informação na área contábil é o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Este foi criado pelo governo (BRASIL, 2007) e faz parte do programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), a fim de aproximar entidades e os profissionais contábeis com o fisco. Tem com o objetivo facilitar a fiscalização quanto à comercialização de mercadorias e serviços, diminuindo a sonegação de impostos e as fraudes contra o sistema (FORTES, 2009). Dentre estas inovações, podemos citar também o eSocial, que é o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (BRASIL, 2014). Este sistema integra o SPED unificando o envio das informações do empregador em relação aos seus empregados em um mesmo canal. Este é um sistema composto por diversos arquivos diferentes, sendo enviados mensalmente, garantindo os direitos dos empregados, simplificando os processos ao empregador e o controle e a fiscalização ao governo (CARVALHO, 2015).

Segundo Reis, Gomes e Reis (2018), a inovação tecnológica sofrida pelo profissional contador encontra reflexos também na maneira como este profissional vem sendo fiscalizado nos últimos anos. Em 2012, o CFC passou a admitir que a fiscalização do profissional contador ocorra de modo eletrônico, sendo implantada a partir de 2015 (CFC, 2012). A fiscalização eletrônica vem sendo implantada com o intuito de aumentar a produtividade, reduzir custos, melhorar a amostra fiscalizada e agilizar os atendimentos aos profissionais e organizações contábeis (REIS; GOMES; REIS, 2018).

O CRCRS mantém um trabalho de fiscalização eletrônica, denominado “eCRCRS legal”, que tem o intuito de racionalizar e agilizar certos procedimentos de fiscalização, fazendo, para tal, uso de tecnologias de informação atuais, conseguindo assim ampliar e aprimorar a atividade fiscalizatória. Para essa fiscalização, é solicitado ao profissional ou à organização contábil, através de e-mail, que remeta comprovações ao CRCRS. Essa ferramenta contribui para fortalecer o trabalho da entidade (CRCRS, 2015). A atividade de fiscalização dos CRCs tem sido objeto de alguns estudos, os quais são referenciados na seção seguinte.

2.5 Estudos anteriores

Em pesquisa em bases, como os periódicos Capes, Google Acadêmico e EBSCO, verifica-se a existência de poucos artigos científicos sobre o tema. Ainda que haja um número considerável de trabalhos de conclusão de curso sobre a temática, há poucas publicações em periódicos. Destes, podem-se referenciar as pesquisas de Domenico e André (2015), que, ao estudarem os processos de fiscalização da profissão contábil pelo CRCRS, teve como objetivo geral de pesquisa demonstrar como se dá o processo de fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, e com objetivos específicos identificar as atividades fiscalizatórias, as principais infrações cometidas no período de 2007 a 2014 e verificar os resultados alcançados. Identificou que o processo de fiscalização é motivado por denúncia ou por visita de rotina da equipe de fiscais do CRCRS. No período analisado pelo autor, a “Emissão de DECORE sem base legal” representou 43,82% do total e “Deixar de elaborar escrituração contábil” representou 13,23% também comparado ao total do período.

Martins (2012) faz uma análise qualitativa quanto aos processos éticos e disciplinares, em relação às infrações e punições aplicadas aos contadores que descumpriram o Código de Ética, no período de 2011. Através de uma pesquisa bibliográfica e documental, o autor buscou informações sobre processos concluídos pelo Conselho, a fim de relatar as providências e punições aplicadas. Os resultados obtidos apontaram as três infrações com maior ocorrência sendo elas: emissão de DECORE sem base legal, deixar de elaborar escrituração contábil e exercício ilegal da profissão.

Assim, buscando contribuir com a literatura existente, o presente estudo mostra-se relevante, pois precisa-se ter o conhecimento quanto à conduta dos profissionais contadores habilitados do estado do Rio Grande do Sul, em relação ao exercício de suas atividades diárias, e quanto à efetividade da fiscalização após implantação da fiscalização eletrônica, em 2015, pelo CRCRS.

3 METODOLOGIA

Este estudo tem por sua finalidade ser uma pesquisa aplicada que, segundo Gil (2017, p. 26), “são as pesquisas voltadas à aquisição de conhecimento com vistas à aplicação numa situação específica”.

Sendo esta foi baseada em uma abordagem qualitativa e quantitativa, que, segundo Collis e Hussey (2005, p. 26), a pesquisa qualitativa “envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas” e a quantitativa “envolve coletar e analisar dados numéricos e aplicar testes estatísticos”. O método misto, ou seja, uma pesquisa quali-quantitativa busca obter uma compreensão e explicação mais ampla, com respostas mais abrangentes quanto ao tema estudado, indo além de uma única abordagem (SPRATT; WALKER; ROBINSON, 2004).

No que tange aos objetivos apresentados, caracteriza-se como uma pesquisa documental, pois tratam-se de documentos escritos, elaborados com a finalidade de comunicação referente à atuação ética do profissional contador, sendo estes documentos institucionais, mantidos em arquivos e com fins de divulgação (GIL, 2017).

Trata-se de uma pesquisa explicativa, pois tem como propósito identificar os fatos que determinam e contribuem para a ocorrência dos fenômenos, ou seja, a ocorrência das infrações quanto ao Código de Ética do Profissional Contador (GIL, 2017).

Para a realização da presente pesquisa, foram utilizados, como fonte de coleta de dados, os relatórios de fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRCRS), coletados através do site da instituição³, referentes aos anos

³Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/relatorios-de-fiscalizacao/>>.

de 2005 a 2018, no período de março a agosto de 2019. Como o foco do estudo é a comparação entre o período anterior à fiscalização eletrônica (2011 a 2014) e o período posterior à fiscalização eletrônica (2015 a 2018), a amostra foi composta por oito relatórios de fiscalização, do período de 2011 a 2018. Foi realizada uma análise quali/quantitativa, através do conteúdo destes relatórios formulou-se uma planilha no Microsoft Excel com os dados levantados quanto ao tipo de infração e penalidade aplicada, classificando-se as infrações, conforme o Código de Ética do Profissional Contador (CEPC).

Foi utilizada, como ferramenta de análise, a estatística descritiva, onde a população da pesquisa corresponde aos relatórios de fiscalização de 2005 a 2018. A amostra contou com oito relatórios de fiscalização, sendo de 2011 a 2018.

Foram realizadas análises comparativas do período anterior à fiscalização eletrônica (2011 a 2014) e posterior à fiscalização eletrônica (2015 a 2018) quanto ao tipo de organização fiscalizado, número de processos instaurados, número de julgamentos pelo TRED/RS, número de punições aplicadas e infrações mais frequentes cometidas pelos profissionais contadores.

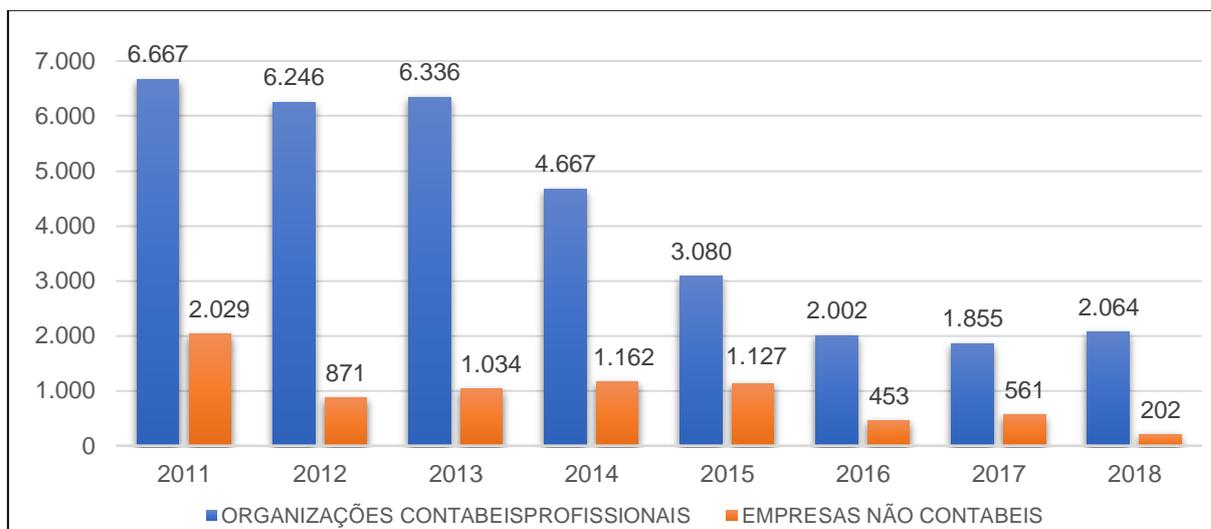
As referidas análises são descritas na próxima seção.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Buscando atender o objetivo proposto, nesta seção são apresentados os resultados obtidos a partir da análise dos relatórios obtidos junto ao site do CRCRS, onde, por meio destes, foram elaborados quadros, tabelas e gráficos, com dados quanto aos tipos de organizações fiscalizadas, número de processos instaurados, número de julgamentos pelo TRED/RS, número de punições aplicadas e infrações mais frequentes cometidas pelos profissionais contadores.

4.1 Atividade fiscalizatória quanto às diligências realizadas pelo CRCRS

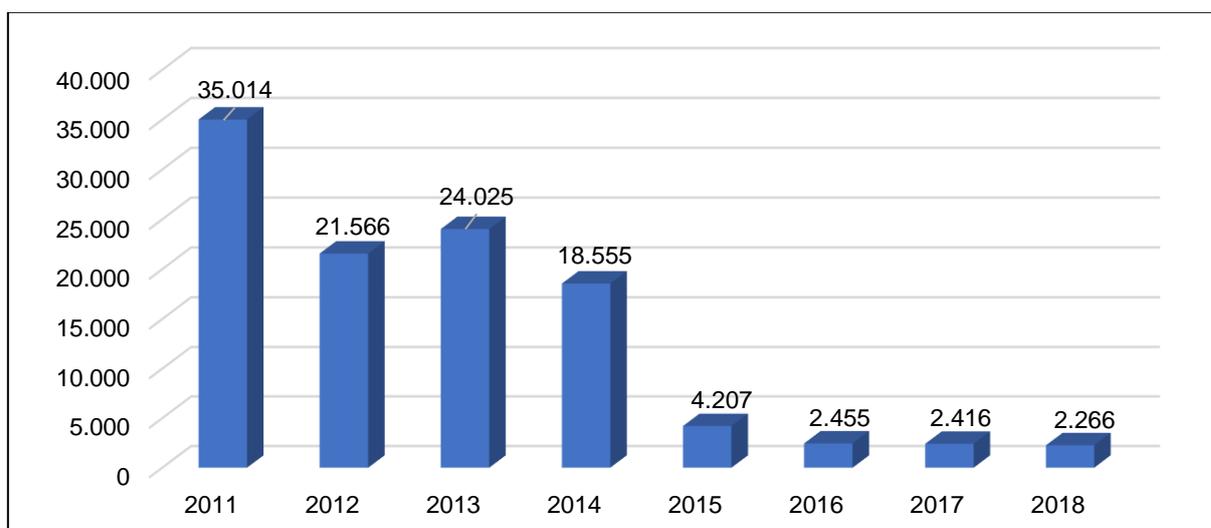
Com relação à atividade fiscalizatória do CRCRS, o mesmo fiscaliza tanto organizações/empresas contábeis, como empresas não contábeis. O Gráfico 1 mostra a evolução da fiscalização por tipo de empresa fiscalizada nos anos do estudo.

Gráfico 1 – Fiscalização do CRCRS por tipo de organização

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

A análise dos dados, conforme o Gráfico 1, mostra que a quantidade de organizações/empresas fiscalizadas vem reduzindo ao longo dos anos, tanto para as organizações contábeis profissionais, quanto para as empresas não contábeis. No período anterior à implantação da fiscalização eletrônica (2011 a 2014), o CRCRS fiscalizou, em média, 3.627 organizações, enquanto no período posterior (2015 a 2018), a média foi de 1.418 organizações, representando 39,09% da média do período anterior.

O CRCRS quantifica suas diligências efetuadas ano a ano. Estas contemplam todas as atividades fiscalizatórias realizadas e, quanto ao número de diligências efetuadas no período analisado, o Gráfico 2 representa estes dados.

Gráfico 2 – Nº de diligências efetuadas

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Pode-se observar, no Gráfico 2, que o número de diligências efetuadas vem reduzindo ano a ano, pois quando comparado o período pré e pós-fiscalização eletrônica, onde a média, no período pré foi de 24.790 diligências efetuadas e, no período pós-fiscalização eletrônica, a média foi de 2.836 diligências efetuadas. Ou seja, no período posterior à implantação da fiscalização eletrônica, a média de diligências representa 11,44% da média do período anterior.

Pode-se observar que, em 2011, foram realizadas 35.014 diligências, sendo o ano com maior número destas e, no ano de 2018, foram efetuadas 2.266 diligências, ou seja, apenas 6,47% comparado ao ano de 2011, sendo este o ano com menor número de diligências efetuadas.

Diante desta realidade, foram levantados os dados referentes ao número de municípios visitados pela fiscalização *in loco*, no período pré-fiscalização eletrônica, da qual nos relatórios do período pós não constam mais esta informação, foi constatado que a quantidade de municípios visitados se manteve instável, no período em questão, sendo, em média, 305,5 municípios visitados no período anterior à fiscalização eletrônica, pois a mesma ocorria de maneira *in loco*, e para o período posterior à adoção da fiscalização eletrônica não há dados, de modo que qualquer análise comparativa com base neste critério resta prejudicada.

4.2 Atividade fiscalizatória quanto ao número de processos instaurados e julgados pelo CRCRS

Quanto ao número de processos no período analisado, eles se dividem em instaurados e julgados, sendo distribuídos no período de análise, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Nº de processos instaurados e processos julgados

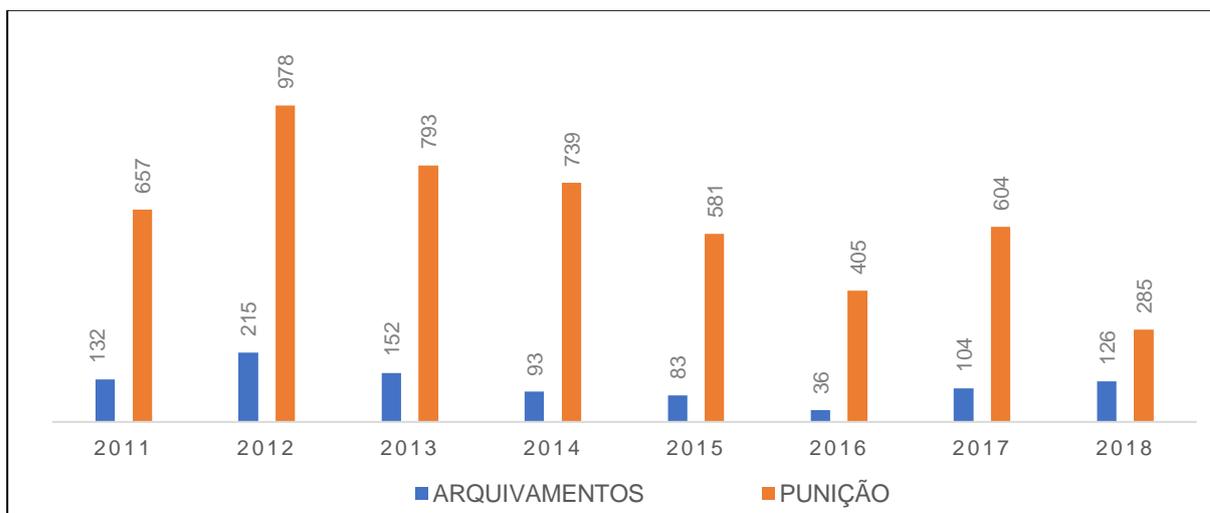
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total
Processos instaurados	598	595	560	300	-	352	339	500	3.244
Processos julgados	679	673	623	475	390	251	375	284	3.360

Fonte: elaborada pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Podemos observar mediante Tabela 1 que, no ano de 2015, não foi informada a quantidade de processos instaurados mediante relatório do CRCRS. Após a análise dos dados dos demais anos, o total de processos instaurados foi de 3.244, sendo que, no período pré-fiscalização eletrônica, a média foi de 485 processos, já no período pós-fiscalização eletrônica, a média foi de 397 processos. Quanto à análise referente aos processos instaurados no período pós-fiscalização eletrônica, consideraram-se as informações disponíveis, procedendo-se os cálculos com os valores das três observações, de modo a não distorcer os resultados. Já com relação aos processos julgados, o total foi de 3.750, sendo que a média no período pré-fiscalização eletrônica foi de 590 e no período pós-fiscalização foi de 325.

Do julgamento dos processos podem resultar as seguintes decisões: arquivamento ou punição. As punições podem ser: multa, suspensão, advertência reservada, censura reservada, censura pública e cassação. Sendo que um processo pode resultar em mais de uma punição, como, por exemplo, multa e advertência reservada.

Já com relação ao julgamento das autuações do TRED/RS no período da amostra, é de se observar que as quantidades de punições aplicadas foram, em média, 67% superiores ano a ano, se comparadas ao número de arquivamentos, conforme dados sintetizados no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Julgamentos do TRED/RS

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Comparativamente, observa-se que a média de arquivamentos no período anterior à implantação da fiscalização eletrônica foi de 148, enquanto a média das punições foi de 791,75. Já no período posterior à implantação da fiscalização eletrônica, a média de arquivamentos foi de 87,25 e de punições de 468,75, conforme dados constantes na Tabela 2.

Tabela 2 – Estatística descritiva dos julgamentos do TRED/RS por período

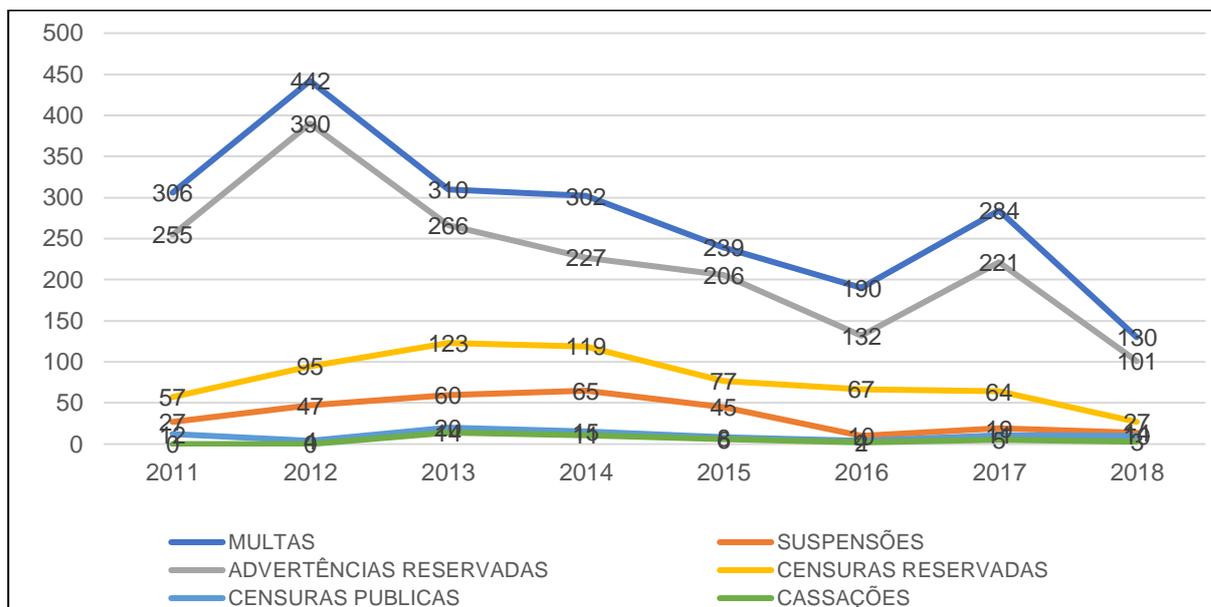
	Arquivamento			Punição		
	Média	Mínimo	Máximo	Média	Mínimo	Máximo
Pré-fiscalização eletrônica	148,00	93	215	791,75	657	978
Pós-fiscalização eletrônica	87,25	36	126	468,75	285	604

Fonte: elaborada pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Analisando a Tabela 2, pode-se perceber uma diferença acentuada nos números referentes ao período pré-fiscalização eletrônica, onde o mínimo de arquivamentos foi de 93 e o mínimo de punições foi de 657, enquanto os seus máximos ficaram em 215 arquivamentos e 978 de punições. No período pós-fiscalização eletrônica, estes números passaram a ser menores, onde o mínimo de arquivamentos foi de 36 e das punições foi de 285, enquanto o máximo de arquivamentos foi de 126 e das punições foi de 604. Quando analisado o total do período, onde os arquivamentos somaram 941 e as punições 5.042, se destacando o ano de 2012, com os maiores percentuais, sendo 23% de arquivamentos e 19% de punições com relação ao total.

Foram realizadas análises quanto às punições aplicadas aos profissionais contadores que descumpriram com o CEPC. O Gráfico 4 mostra os números correspondentes a cada punição aplicada pelo CRCRS no período.

Gráfico 4 – Nº de punições aplicadas no período



Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Nota-se, com a análise do Gráfico 4, que a quantidade de multas e advertências reservadas são em maior número, quando comparadas com todas as punições aplicadas no período, principalmente no ano de 2012, quando a fiscalização ainda ocorria de maneira *in loco* e, no ano de 2017, no pós-fiscalização eletrônica. Segue a Tabela 3, para melhor visualização destes números, constantes no Gráfico 4.

Tabela 3 – Nº de punições aplicadas no período

Punições / anos	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total	Total %
Multas	306	442	310	302	239	190	284	130	2203	43,69%
Advertências reservadas	255	390	266	227	206	132	221	101	1798	35,66%
Censuras reservadas	57	95	123	119	77	67	64	27	629	12,48%
Suspensões	27	47	60	65	45	10	19	14	287	5,69%
Censuras públicas	12	4	20	15	8	4	11	10	84	1,67%
Cassações	0	0	14	11	6	2	5	3	41	0,81%
Total	657	978	793	739	581	405	604	285	5042	100,00%

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Mediante análise mais detalhada, conforme a Tabela 3, pode-se quantificar as punições em 5.042 no período. Deste total, 3.167 ocorreram no período pré-fiscalização eletrônica e 1.875 no período pós-fiscalização eletrônica.

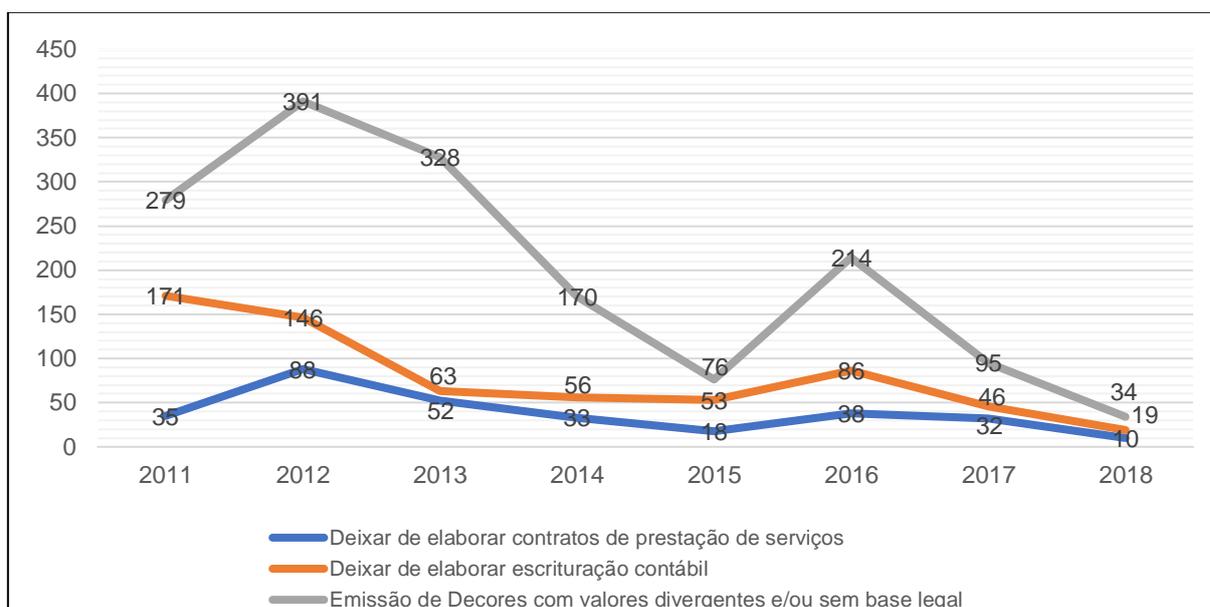
No período pré-fiscalização eletrônica, os percentuais com maior relevância concentraram-se em torno das multas (42,94%) e das advertências reservadas (35,93%), já os percentuais com menor relevância, concentraram-se nas censuras públicas (1,61%) e nas cassações (0,79%). Já no período pós-fiscalização eletrônica, os percentuais com maior relevância encontraram-se, da mesma forma, concentrados em torno das multas (44,96%) e das advertências reservadas (35,20%) e os com menor relevância, encontraram-se com as censuras públicas (1,76%) e as cassações (0,85%).

Em ambos os períodos, pode-se notar que os maiores percentuais foram em torno das multas, com uma média de 43,69%, representando 2.203 multas, e das advertências reservadas com uma média de 35,66%, representando 1.798 advertências reservadas, e o menor percentual foi o de cassações, com a média de 0,81%, representando 41 cassações, quando comparado com o total de punições no período analisado. Podemos observar, também, que os percentuais, tanto no período pré, quanto no pós-fiscalização eletrônica, se mantêm praticamente instáveis com pouca variação e da mesma forma com as punições aplicadas.

4.3 Atividade fiscalizatória quanto às infrações cometidas pelo profissional contador

No que se trata das infrações cometidas pelos profissionais contadores, os relatórios disponibilizados pelo CRCRS apresentam apenas as com maiores incidências.

O Gráfico 5 mostra os dados coletados, no período analisado, quanto às infrações com maior incidência.

Gráfico 5 – Infrações mais frequentes por período

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Mediante análise do Gráfico 5 e dos dados coletados quanto às infrações mais frequentes cometidas pelos profissionais contadores, a média total das mesmas, no período pré-fiscalização eletrônica, foi de 633,5 e, no período pós-fiscalização eletrônica, foi de 249. Observa-se, ainda, que diante as infrações, as que se destacaram no período anterior à fiscalização eletrônica foram: “Emissão de DECORE com valores divergentes e/ou sem base legal” com uma média de 45,71% e “Deixar de elaborar escrituração contábil” com a média de 16,83%. Já no período pós-fiscalização eletrônica, as infrações que mais se destacaram são as mesmas do período pré, porém com diferentes percentuais, sendo “Emissão de DECORE com valores divergentes e/ou sem base legal”, com uma média de 40,06%, e “Deixar de elaborar escrituração contábil”, com a média de 21,43%, havendo um acréscimo no percentual referente à infração que corresponde a não escrituração contábil e um decréscimo no percentual correspondente à emissão de DECORE sem base legal.

O resultado deste estudo se aproxima daqueles de Domenico e André (2015), visto que os mesmos analisaram os anos de 2007 a 2014, buscando demonstrar o processo de fiscalização e identificar quais as principais infrações cometidas. No período analisado pelos autores, a “Emissão de DECORE sem base legal” representou 43,82% do total e “Deixar de elaborar escrituração contábil” representou 13,23%, também comparados ao total do período. O resultado é também semelhante ao apresentado no estudo de Martins (2012), onde os resultados obtidos apontaram

as infrações com maior ocorrência, sendo elas, a emissão de DECORE sem base legal e deixar de elaborar escrituração contábil.

Ainda com a análise do Gráfico 5, se observa que, no ano de 2012, ou seja, período anterior à fiscalização eletrônica, foi o ano em que houve o maior número de infrações cometidas, correspondendo a 23,99% do total de infrações no período analisado. Já no ano de 2018, onde a fiscalização ocorreu de forma eletrônica, foi o ano com menor número de infrações cometidas, correspondendo a 5,41% do total no período analisado.

Adicionalmente, foram analisados dados referentes à variação do período anterior à fiscalização eletrônica e posterior à fiscalização eletrônica quanto: ao número de diligências efetuadas, ao número de autos de infração lavrados e ao número de punições, conforme representado na Tabela 4.

Tabela 4 – Variação entre os períodos pré e pós-fiscalização eletrônica

Variação do período	Diligências efetuadas	Autos de infração lavrados	Punições
Pré-fiscalização eletrônica	-47%	-50%	12%
Pós-fiscalização eletrônica	-46%	201%	-51%

Fonte: elaborado pela acadêmica, com base nos resultados da pesquisa (2019).

Mediante análise da Tabela 4, pode-se perceber que, quanto ao número de diligências efetuadas no período anterior à fiscalização eletrônica e o período posterior à fiscalização eletrônica, houve redução em patamar quase similar, sendo -47% no período pré e -46% no período pós. Quanto ao número de autos de infração no período anterior à fiscalização eletrônica, este teve uma variação de -50%, quando comparados os dados do ano de 2014 com os do ano de 2011. Já no período posterior à fiscalização eletrônica, esta variação passou para 201%, quando comparados os dados do ano de 2018 com os do ano de 2015, houve um aumento no período pós-fiscalização eletrônica. Já quanto ao número de punições no período anterior à fiscalização eletrônica, esta teve uma variação de 12% quando comparados os dados do ano de 2014 com os do ano de 2011. E, no período posterior à fiscalização eletrônica, esta variação passou para -51%, quando comparados aos dados do ano de 2018 com os do ano de 2015, houve uma diminuição significativa no período pós-fiscalização eletrônica.

Podemos perceber que as variações nas diligências efetuadas e na lavratura de autos de infração ocorreram de maneiras bem singulares no período pré-fiscalização eletrônica, já no período pós-fiscalização eletrônica, enquanto as diligências efetuadas reduziram cerca de 46%, o número de autos de infração aumentou em mais de 200%. Quanto à variação dos autos de infração e punições aplicadas, mantém-se uma relação inversa entre ambos os períodos, sendo que, no período pré-fiscalização eletrônica, houve uma redução dos autos de infração e um aumento nas punições aplicadas, sendo o inverso no período pós-fiscalização eletrônica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar, comparativamente, questões relacionadas à atividade fiscalizatória pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul com relação às infrações cometidas pelo descumprimento do Código de Ética do Profissional Contador (CEPC), especialmente após a implantação da fiscalização eletrônica. Para tanto, realizou-se uma análise comparativa entre o período pré e pós-fiscalização eletrônica.

A pesquisa teve por objetivos geral e específicos analisar, comparativamente, a atividade fiscalizatória do CRCRS dada a fiscalização eletrônica em 2015 pela entidade, identificar os tipos de infrações que são cometidas pelos profissionais contadores e quantificar as infrações durante o período pré-fiscalização eletrônica e pós-fiscalização eletrônica e as sanções aplicadas aos profissionais infratores ao Código de Ética (CEPC).

Para se alcançar tais objetivos, foi consultado o portal eletrônico do CRCRS e realizado um levantamento de dados, mediante relatórios de fiscalização de 2005 a 2018, colhendo as informações necessárias quanto às infrações e punições, além dos números de cada uma destas, e trazendo estes dados estatisticamente, mediante planilhas elaboradas no Microsoft Excel.

A partir dos dados obtidos nos relatórios anuais de fiscalização do CRCRS, identificou-se que são fiscalizadas organizações contábeis profissionais e empresas não contábeis, sendo assim no período anterior à fiscalização eletrônica foram

fiscalizadas, em média, 3.627 organizações, enquanto no período posterior, a média foi de 1.418 organização, representando 39,09% da média do período anterior.

Obteve-se também com a pesquisa, informações quanto ao número de processos instaurados e julgados, sendo no período anterior à fiscalização eletrônica uma média de 485 processos instaurados e 590 processos julgados, e no período posterior à fiscalização eletrônica a média de processos instaurados é de 397, e processos julgados de 303.

Para cada infração cometida contra o CEPC, são estabelecidas punições ao profissional contador que as fizer, onde estas se dividem em: advertências, censuras públicas ou reservadas, suspensões, cassações, multas e arquivamentos. No período analisado, identificou-se um total de 5.042 punições, onde 3.167 ocorreram no período anterior à fiscalização eletrônica, sendo 42,94% em torno das multas, 35,93% em torno as advertências reservadas e o menor percentual se estabeleceram com as cassações sendo 0,79%. Do total, 1.875 ocorreram no período posterior à fiscalização eletrônica, sendo 44,96% em torno das multas, 35,20% em torno das advertências reservadas, sendo o menor percentual de 0,85% em torno das cassações, sendo assim semelhantes os percentuais quando comparado ao período anterior com posterior à fiscalização eletrônica.

Com a análise das variações dos períodos pré e pós-fiscalização eletrônica, quanto às diligências efetuadas, a lavratura dos autos de infração e as punições aplicadas, os dados indicam que, apesar de haver uma redução nas diligências efetuadas, houve aumento no número de infrações lavradas, o que pode indicar um maior rigor na análise dos processos. Todavia, no mesmo período houve uma redução no número de punições aplicadas, o que pode indicar um abrandamento no momento dos julgamentos pelo TRED/RS.

Pelos resultados, entende-se que o estudo atendeu aos seus objetivos, demonstrando comparativamente a atividade de fiscalização do CRCRS. Quanto à análise comparativa entre o período anterior à implantação da fiscalização eletrônica e o posterior, dada em 2015, pode-se inferir que, no período posterior à implantação da fiscalização eletrônica, houve aumento nos percentuais das infrações “Deixar de elaborar escrituração contábil” e “Deixar de elaborar contratos de prestação de serviço”, com diminuição no número de diligências efetuadas, julgamentos pelo

TRED/RS, processos instaurados e julgados, não havendo variabilidade significativa nos demais pontos analisados.

Como sugestão para estudos futuros, propõe-se que sejam realizadas entrevistas com a equipe de fiscais do CRCRS, quanto à maneira com que ocorre a fiscalização eletrônica internamente, objetivando deixar claro este processo e associar a redução gradativa das organizações contábeis/não contábeis fiscalizadas, das diligências efetuadas nos últimos anos, se existe relação com o comportamento dos profissionais contadores. Além disso, sugere-se analisar o motivo pelo qual, no ano de 2012, ou seja, no período anterior à fiscalização eletrônica, foi o ano em que houve o maior número de infrações cometidas, e no ano de 2018, onde a fiscalização ocorreu de forma eletrônica, foi o ano de menor número de infrações cometidas. Ainda, analisar por qual motivo exatamente houve o decréscimo acentuado no número de diligências efetuadas no período pós-fiscalização eletrônica.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Emerson Barros de. **Ética**: instrumento de paz e justiça. 2. ed. Natal: Tessitura, 2003.

ALVES, Francisco José dos S. **Adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão**: um estudo empírico sobre percepções. 2005. 265 f. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

ARAÚJO, Edmir Netto de. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BORGES, Erivan; MEDEIROS, Carlos. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 44, p. 60-71, maio/ago. 2007.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Diário Oficial da União, 05 out. 1988, 191-A, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Brasília: Diário Oficial da União, 22 jan. 2007, p. 15. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 15 jul. 2019.

_____. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 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. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, p. 7889, 28 maio 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm>. Acesso em: 15 abr. 2019.

CARVALHO, Z. **eSocial nos órgãos públicos**: guia prático para implantação. 1. ed. Santa Catarina: Nova Letra, 2015.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Código de Ética Profissional do Contador é atualizado**: saiba o que mudou. Brasília: CFC, 11 abr. 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/codigo-de-etica-profissional-do-contador-e-atualizado-saiba-o-que-mudou/>>. Acesso em: 12 out. 2019.

_____. **Legislação da profissão contábil**. Dispõe sobre Parâmetros Nacionais de Fiscalização. Brasília, CFC, 2003. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2015/12/legis_profcontabil.pdf>. Acesso em 14 ago. 2019.

_____. **Resolução CFC nº 1.309/2010**. Aprova o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispõe sobre os processos administrativos de fiscalização, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 2010. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1309.pdf>. Acesso em 13 out. 2019.

_____. **Resolução CFC nº 1395, de 25 de maio de 2012**. Acrescenta os § 8º e § 9º ao Art. 47 da Resolução CFC nº 1.309/2010, que aprova o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispõe sobre os processos administrativos de fiscalização e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 13 jun. 2012. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1395.pdf>. Acesso em 14 ago. 2019.

_____. **Resolução CFC nº 560, de 28 outubro de 1983**. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Brasília: Diário Oficial da União, 1983. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95495>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRCRS). **Código de Ética Profissional do Contador (CEPC)**. Porto Alegre: CFC, 1996. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_etica09.PDF>. Acesso em 14 ago. 2019.

_____. **e-CRCRS legal**: fiscalização eletrônica. Porto Alegre: CRCRS, 2019. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/e-crcrs-legal-fiscalizacao-eletronica/>>. Acesso em: 5 ago. 2019.

CORAZZA, Luiz Henrique da Silva et al. **O perfil do contador brasileiro no século XXI**. 2012. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/marigarcia196/o-perfil-do-contador-brasileiro-no-seculo-xxi>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

CRUZ, T. **Sistemas de informações gerenciais: tecnologia da informação e a empresa do século XXI**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CUSTÓDIO, João Pedro de Lima; FERREIRA, Viviane Correia do Prado. O nível do conhecimento dos contadores sobre o código de ética da profissão. **Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, Jabotão dos Guararapes, v. 13, n. 43, p. 226-240, 2019. Disponível em: <<https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/1508/2259>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

DOMENICO, Laerte César; ANDRÉ, Fernando Cafruni. **Processo de fiscalização da atividade contábil pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/147310/000999554.pdf?sequenc e=1>>. Acesso em: 12 ago. 2019.

FORTES, João Carlos. **Desafios e perspectivas da profissão contábil**. Portal da Classe Contábil, 2009. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/desafios-e-perspectivas-para-a-profissao-contabil?tmpl=print>>. Acesso em: 9 ago. 2019

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HENDRIK, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo. Atlas. 2010.

LUNELLI, R. L. **A contabilidade e o avanço da tecnologia**. Portal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadeetecnologia.htm>>. Acesso em: 6 jul. 2019.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MARTINS, Fábio Antônio Bertagnolli. **Ética e contabilidade**: análise qualitativa dos processos éticos e disciplinares do CRC/RS no ano de 2011. 2012. 26 f. Artigo (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Cruz Alta, Cruz Alta, RS, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

O'BRIEN, J. A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**. 2. ed. Tradução de Célio Knipel Moreira e Cid Knipel Moreira. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Leandro Henrique de. **O código de ética profissional do contador: a convergência entre o código de ética brasileiro e o internacional.** 2018. 30 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, MG, 2018.

ONYEBUCHI, V. N. Ethics in accounting. **International Journal of Business and Social Science**, v. 2, n. 10, p. 275-276, 2011.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luis; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria.** São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 30. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

REIS, Adrielle dos Santos; GOMES, Kamila Vieira; REIS, Elizabeth Vieira. As práticas contábeis a partir do processo de convergência internacional no âmbito da fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade do Tocantins. **Revista Cereus**, Gurupi, TO, v. 10, n. 1, p. 2-15, 2018.

SÁ, Antonio Lopes de. **A ética necessária.** Belo Horizonte: Una, 2000.

_____. **Ética profissional.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Ticiane Lima et al. A percepção dos profissionais da contabilidade à luz dos princípios éticos e a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC PG 100) no município de Tomé-Açu – Pará. **Revista Paraense de Contabilidade**, Belém, v. 1, n. 1, p. 34-43, set./dez. 2016.

SHINZAKI, K.; CORREA, D. V.; FERREIRA, C. R. Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 57-72, 2005.

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

SILVA, Simone Rodrigues dos Santos. **A ética na profissão contábil.** 2005. Monografia (Especialização em Auditoria e Controladoria) – Universidade Cândido Mendes, Niterói, RJ, 2005. Disponível em: <<http://www.avm.edu.br/monopdf/30/SIMONE%20RODRIGUES%20DOS%20SANTOS%20SILVA.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

SPRATT, C.; WALKER, R.; ROBINSON, B. **Mixed research methods: practitioner research and evaluation skills training in open and distance learning.** Common Wealth of Learning, 2004. Disponível em: <<http://www.col.org/SiteCollectionDocuments/A5.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2019.

VALE, Leonard Rodrigues do; FERREIRA, Fábio Martins; WIESNER, Rodrigo. A aplicação prática do código de ética na prestação de serviços contábeis. **Revista**

Brasileira de Contabilidade, n. 221, p. 16-29, dez. 2016. Disponível em:
<<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1449>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

VIEIRA, Maria das Graças. **Ética na profissão contábil**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

ZANLUCA, J. C. **Contabilidade**: presente e futuro. Portal da Contabilidade, 2009. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidade.htm>>. Acesso em 06 jul. 2019.