

**A SEVERIDADE DA PUNIÇÃO DISCIPLINAR COMO REFLEXO DO TIPO DE
INFRAÇÃO ÉTICO-PROFISSIONAL NA CONTABILIDADE**

**THE SEVERITY OF DISCIPLINARY PUNISHMENT AS A REFLECTION OF THE TYPE
OF ETHICAL AND PROFESSIONAL INFRACTION IN ACCOUNTING**

**LA SEVERIDAD DE LA SANCIÓN DISCIPLINARIA COMO REFLEJO DEL TIPO DE
INFRACCIÓN ÉTICA Y PROFESIONAL EN MATERIA CONTABLE**

 <https://doi.org/10.56238/sevened2025.029-002>

José Ricarte de Lima

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS
Professor no curso de Ciências Contábeis na Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT,
campus de Cáceres.
E-mail: jrcontabil@unemat.br
ORCID: 0000.0002-5282-3274

Aparecida de Fátima Alves de Lima

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professora Sênior na Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT.
E-mail: afal.lima@gmail.com
ORCID: 0000-0002-9278-2841

Elisangela Pires da Silva

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professora no curso Ciências Contábeis Faculdade Católica Rainha da Paz -FCARP e Profissional
Técnico do Ensino Superior Supervisora de Aquisições/UNEMAT.
E-mail: prof.elisangelapires@fcarpvirtual.com
ORCID: 0000-0003-4259-5025.

Fernanda Mosseline Josende Coan

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professora no curso de Ciências Contábeis na Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT,
campus de Sinop.
E-mail: fernandacoan@unemat.br
ORCID: 0000-0003-3453-9103

Ramão Humberto Martins Manvailer

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professor no Curso de Engenharia de Produção Agroindustrial na Universidade do Estado de Mato
Grosso – UNEMAT, campus de Barra do Bugres.
E-mail: ramaohumberto@unemat.br
ORCID: 0000.0001-9038-4295



Vanusa Batista Pereira

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Professora no curso de Ciências Contábeis na Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT,
campus de Cáceres.

E-mail: vanusa.batista.pereira@unemat.br

ORCID: 0000-0002-1396-1033

RESUMO

O objetivo do presente estudo foi verificar se o tipo da infração cometida explica a severidade da punição aplicada aos contabilistas. A Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimento (Decore), serviu de referência para verificar a relação positiva entre o tipo de infração e as multas aplicadas. Para tanto, foram analisados 390 processos transitados em julgados no período de 2014 a 2018, contra profissionais contabilistas com registros ativos no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso (CRCMT). Utilizou-se da regressão logística enquanto abordagem econométrica e, o poder enquanto estratégia na perspectiva de Foucault para análise dos dados. Os resultados mostraram que, há relação positiva entre o tipo de infração e as multas aplicadas a esses profissionais. As multas (punição disciplinar) e advertências (punição ética) são as punições ético-disciplinares mais impostas. Os resultados evidenciaram a ação corporativista do sistema CFC/CRCs, uma vez que essas punições tendem a proteger a reputação tanto da classe quanto do profissional.

Palavras-chave: Punição. Ética. Multa. Contabilidade.

ABSTRACT

The objective of the present study was to verify whether the type of infraction committed explains the severity of the punishment applied to the accountants. The Declaration of Evidence of Perception of Income (Decore), served as a reference to verify the positive relationship between the type of infraction and the fines applied. To this end, 390 cases carried over in judged in the period from 2014 to 2018 were analyzed against professional accountants with active records in the Regional Accounting Council of the State of Mato Grosso (CRCMT). Logistic regression was used as an econometric approach and power as a strategy in Foucault's perspective for data analysis. The results showed that there is a positive relationship between the type of infraction and the fines applied to these professionals. The Fines (disciplinary punishment) and warnings (ethical punishment) are the most imposed ethical-disciplinary punishments. The findings of this study the corporate action of the CFC / CRCs system, since these punishments tend to protect the reputation of both the class and the professional.

Keywords: Punishment. Ethic. Fine. Accounting.

RESUMEN

El objetivo del presente estudio fue verificar si el tipo de infracción cometida explica la severidad de la sanción aplicada a los contadores. La Declaración de Prueba de Percepción de Ingresos (Decore), sirvió como referencia para verificar la relación positiva entre el tipo de infracción y las multas aplicadas. Para ello, se analizaron 390 casos llevados a juicio en el período de 2014 a 2018 contra contadores profesionales con registro activo en el Consejo Regional de Contabilidad del Estado de Mato Grosso (CRCMT). Se utilizó la regresión logística como enfoque econométrico y el poder como estrategia en la perspectiva de Foucault para el análisis de los datos. Los resultados mostraron que existe una relación positiva entre el tipo de infracción y las multas aplicadas a estos profesionales. Las multas (castigo disciplinario) y las advertencias (castigo ético) son los castigos ético-disciplinares más impuestos. Los resultados de este estudio la acción corporativa del sistema CFC / CRCs, ya que estos castigos tienden a proteger la reputación tanto de la clase y el profesional.

Palabras Clave: Castigo. Ética. Multa. Contabilidad.



1 INTRODUÇÃO

A multa é um dos tipos de sanções disciplinares aplicadas aos contabilistas em decorrência de infrações cometidas no exercício das práticas contábeis. O resultado da inobservância das regras e normativas disciplinar e moralmente preestabelecidas, poderá resultar em exclusão, passando por diversas modalidades de confinamento até um sistema de multas ou restrições menores. Assim, a multa enquanto instrumento de punição disciplinar, tem sido utilizada pelos sistemas que regulam e fiscalizam as profissões. Percebe-se o uso desse instrumento por meio dos conselhos de classe de várias áreas, entre as quais, a contabilidade e as ciências jurídicas (Hansen & White, 2012; Krom, 2016; Mescall et al., 2017; Pereira, 2022).

De acordo com Oliveira (2024), entre os 24.808 processos administrativos abertos no Sistema CFC/CRCs entre 2018 e 2022, as sanções mais recorrentes foram advertência e censura, correspondendo a mais de 60% dos casos analisados. Para Gonçalves (2024), a multa tem sido a penalidade mais aplicada pelo Conselho Regional de Medicina de Minas Gerais nos casos que envolvem descumprimentos ético-profissionais sem repercussão grave à saúde pública. Segundo o estudo de Oliveira (2024) a multa foi classificada em média-alta entre as punições disciplinares.

O Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10, determina que em virtude das infrações disciplinares a multa deve ser aplicada como punição pecuniária. Nesse sentido, conforme as regras, na infração das normativas preestabelecidas deve-se impor, nos casos em que se aplique, a multa como reparação da ação cometida.

De acordo com Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2020) a emissão de Decore sem base documental idônea configura infração ética e disciplinar grave, sujeita a censura, suspensão e até cassação do registro profissional do contador. O Código Penal Brasileiro (CPB) nos artigos 297 e 299, para esse tipo infração, ou seja, atestar declaração falsa, prevê como punição até mesmo a reclusão do infrator (BRASIL, 2021). O DL 9.295/46, estabelece que, profissionais contabilistas que forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem, pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas, ficam sujeitos a penalidade disciplinar de suspensão do exercício da profissão, pelo período de até 2 (dois) anos.

Assim, conforme o que estabelece a legislação e normas estabelecidas, a elaboração de Decore irregular configura-se infração de natureza grave, visto que as punições disciplinares previstas são as mais severas. Mas, observa-se a partir dos estudos revisados, entre os quais, Stohr et al. (2016) e Krummenauer e Locatelli, (2020), uma tendência para punir os profissionais com penalidades menos severas, ou seja, com multa e advertência reservada. Outros estudos, a saber, Alves (2005) no Brasil; Ferreira (2013) em Portugal; Krom (2016) nos Estados Unidos e Bélanger et al. (2016) no Canadá, corroboram com esse argumento.

A punição pode ser um fator importante no processo disciplinar dos indivíduos. Nesse sentido, quando os profissionais são punidos por infrações cometidas, podem apresentar maior probabilidade para elaborar relatórios financeiros de melhor qualidade (Cahan et al., 2016). As punições na perspectiva retributiva são deontológicas, ou seja, a punição é justificada por que o infrator a merece em virtude do tipo de infração cometida.

Diante disto, o objetivo desse estudo foi verificar se o tipo da infração cometida explica a severidade da punição aplicada aos contabilistas. O estudo tem por pressuposto o poder que pode ser utilizado como estratégia pelos contabilistas na rede de relações entre seus pares. Na perspectiva de Foucault (1987, p.30), essas estratégias “passam por eles e através deles; apoiam-se neles, do mesmo modo que eles, em sua luta contra esse poder ou para possui-lo, apoiam-se, por sua vez, nos pontos em que ele os alcança”. Assim, ao utilizar-se das várias estratégias, entre as quais, tamanho das organizações e política, os profissionais poderão mitigar a severidade das punições.

O estudo tem sua relevância, quando propõe discutir se os tipos de infrações cometidas pelos contabilistas podem explicar a severidade da punição aplicada. Dessa forma, poderá contribuir com a literatura contábil, na medida em que possibilita maior entendimento relacionado as infrações e punições aplicadas decorrentes do comportamento ético-disciplinar inadequado dos contabilistas. Este estudo está estruturado em cinco seções – introdução, fundamentação teórica, metodologia, análise dos dados e considerações finais – e tem como aporte teórico a análise do poder na perspectiva de Michel Foucault.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PODER E PUNIÇÃO

Na concepção de Foucault (1979), o poder é uma prática social, e, como tal, constitui-se nas relações históricas. Essas relações concebem-se dentro de um jogo no qual as regras são daqueles que delas se apoderam, utilizam-nas em seu favor e contra aqueles que as tinham impostas. Nesse sentido, quem as detém também possui o poder (Foucault, 1979). Assim, onde há poder, inevitavelmente, ele irá ser exercido por meio de estratégias por vezes complexas no âmbito de uma determinada sociedade (Foucault, 1976], 2012). Portanto, o poder, segundo Foucault (1979), manifesta-se a partir das relações e é exercido em diferentes níveis da rede social.

Nesse contexto, as estratégias estarão sempre presentes como elementos essenciais no campo das batalhas. Portanto, as relações de poder constituir-se-ão de formas imbricadas, com outras práticas consideradas essenciais no campo dos interesses corporativistas (Foucault, 1995). Esses interesses podem serem adotados considerando uma perspectiva de poder no campo das relações públicas ou privadas (Parker, 1994). Assim, as estratégias vão sendo desenvolvidas, conforme as necessidades dos indivíduos em mitigar ou até mesmo anular as possíveis punições que poderá ou serão lhes impostas.

Quando nesse contexto os processos de socialização falham, parece necessário que outros mecanismos dentro dessa rede social sejam adotados no sentido de corrigir os desvios de conduta dos indivíduos. (Walker, 2016). Diante disto, regular o comportamento dos profissionais no sentido de ajustá-lo ao que determina a ordem social pode ser objetivo primordial dos conselhos que regulam suas práticas. Assim, vigiá-los e corrigi-los, adequando-os aos propósitos estabelecidos, poderá incluir, entre outros mecanismos, a punição. (Foucault, 1987; Walker, 2016).

A punição é um dispositivo convencional para expressar atitudes de ressentimento e indignação, de julgamentos de desaprovação e reprovação, seja por parte da própria autoridade punidora ou daqueles em nome de quem a punição é atribuída. Ela pode ser a expressão de algum tipo de condenação da sociedade em relação à ação criminosa (Feinberg, 1965). Entre as punições aplicadas aos contabilistas a multa é configurada como uma punição pecuniária (Brasil, 1946). Essa punição, segundo Foucault (1987), não pode ser identificada como somente a reparação do dano, mas também como o desagravo pelas consequências causadas ao punidor.

No que tange a aplicação de penalidades ética, a NBC PG 01/19, ressalta que a punição deve ser aplicada considerando a gravidade da infração. O DL 9.295/46 ressalta a importância que se deve observar para a natureza da gravidade da infração na aplicação das punições disciplinares. A testar falsa informação, tem-se como infração grave, se considerar o exposto na legislação vigente (DL 9.295/46; CPB; 2017) e normas estabelecidas pelos conselhos de classe (NBC PG 01/19; Res. CFC 1.603/20). Diante disto, a Decore irregular apresenta-se como infração de natureza grave, tendo em vista que o profissional atesta um conjunto de informações que não representa a veracidade dos fatos.

2.2 DECORE E ELABORAÇÃO DA HIPÓTESE DO ESTUDO

De acordo com Resolução CFC nº 1.592/20 no artigo 1º, a Decore eletrônica é o documento contábil destinado a fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos em favor de pessoas físicas. Esse documento deve ser emitido pelo contabilista que para sua emissão deverá efetuar o *upload*, conforme disposto na própria resolução. A Decore terá o prazo de validade de 90 (noventa) dias contados da data de sua emissão e deverá evidenciar o rendimento auferido pelo beneficiário e ter relação com o período a que se refere.

A emissão da Decore estar condicionada à prévia realização do *upload*, efetuado de forma eletrônica de toda documentação legal que lhe serviu de base, sendo necessário observar a natureza e a atividade, e que possua relação com a renda a ser comprovada. Alguns estudos anteriores a Resolução CFC nº 1.592/20 evidenciaram a prática da elaboração da Decore sem a observação das exigências estabelecidas pela Resolução CFC nº 1.403/2012 vigente no período analisado (André & Di Domenico, 2015; Stohr *et al.*, 2016; Berni & Bolognesi, 2018; Krummenauer & Locatelli, 2020).

Por outro lado, ainda que o DL 9.295/46 sugira punições mais severas para esse tipo de infração, a prática parece não ser adotada pelos órgãos de regulação e fiscalização. No caso das punições disciplinares, a suspensão e cassação do exercício profissional estão entre as mais severas punições, no entanto, conforme os estudos já mencionados, menos aplicadas.

Contudo, os estudos mostram a punição ética advertência reservada e a disciplinar multa como as mais impostas aos profissionais contabilistas em virtude do descumprimento das normativas preestabelecidas. Logo, tem-se como hipótese que:

H1. Contabilistas autuados por elaborar Declaração Irregular têm maior probabilidade de serem punidos com multas.

Diante disto, espera-se que o resultado da regressão apresente coeficiente positivo, visto que, os estudos mostram uma tendência dos Conselhos de Classe dos contabilistas em punir seus pares por infrações disciplinares com multas.

3 METODOLOGIA

A coleta dos dados deu-se a partir da análise de 390 processos transitados em julgados contra contabilistas com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso (CRCMT). Para tanto, foram considerados os processos abertos e finalizados entre o período de 2014 a 2018. Cabe ressaltar, que o recorte temporal está entre o período citado, tendo em vista a disponibilidade dos processos transitados em julgados para análises. Nesse período, foram transitados em julgados 1.422 processos. De acordo com a Resolução CFC 1.603/20, no art. 68, considera-se transitada em julgado a decisão terminativa irrecorrível. Logo, só foram analisados os processos que já haviam recebido a decisão terminativa e irrecorrível.

Para verificar a probabilidade de que haja relação positiva entre o tipo de infração e a multa aplicada, utilizou-se da regressão logística binária, uma vez que, a variável dependente é dicotômica. Logo, considerou-se 1 se o evento de interesse está presente, ou seja, o profissional é punido com multa e 0 caso contrário, no caso, suspensão ou cassação do registro profissional, conforme o DL 9.295/46. Dessa forma, elaborou-se um modelo econométrico com cinco (5) variáveis, sendo, uma dependente, outra explicativa e as demais de controle.

Modelo estar estruturado da seguinte maneira:

$$Multa_i = \beta_0 + \beta_1 TI_i + \beta_2 NECONT_i + \beta_3 LGCONT_i + \beta_4 PIS_i + \varepsilon \quad (1)$$

Sendo, β_0 , a constante, β_1 a β_4 os parâmetros da equação que serão estimados por meio da regressão logística e i os processos analisados. As variáveis utilizadas no modelo são descritas no Quadro 1, a seguir.

Quadro 1– Variáveis Independentes do Modelo

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO/OPERACIONALIZAÇÃO
Tipo de Infração (TI)	Uma variável <i>dummy</i> em que foi atribuído 1 quando o contabilista foi punido por elaborar uma Decore irregular e 0 caso contrário. A variável buscou mensurar se o tipo de infração explica a variável resposta.
Nível de Escolaridade do Contabilista (NECONT)	Mede se a categoria profissional pode influenciar na variável resposta. Variável <i>dummy</i> em que atribui-se 1 se a categoria profissional do apenado for contador e 0 caso contrário.
Localização Geográfica do Contabilista (LGCONT)	Variável <i>dummy</i> em que foi atribuído 1 quando o profissional estar localizado no interior e 0 caso contrário. A variável busca capturar se a localização geográfica pode ter relação positiva com a variável resposta.
Profissional Pessoa Física/Individual ou Sociedade (PIS)	Variável <i>dummy</i> , sendo 1 quando o contabilista for pessoa física/individual e 0 caso contrário. Com essa variável buscou-se verificar se a condição do contabilista ser uma pessoa física/individual ou estar em sociedade pode influenciar na variável resposta.

Fonte: Elaborado pelos autores

Considerando um *cutoff* de 0.5, a classificação correta do modelo ficou em 93,08% e a área sob a curva de ROC (*Receiver Operating Characteristic*) alcançou 0.700, o que permite considerar o modelo como aceitável. (Fávero *et al.*, 2014).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Diante do conjunto de dados utilizados para o presente estudo, o resultado do coeficiente de *Spearman* apresentou-se abaixo de 5%, sendo possível rejeitar a hipótese nula de que não há relação positiva entre as variáveis multa e tipos de infrações. Logo, adota-se a hipótese alternativa a 95% de confiança de que há relação positiva entre as variáveis estudadas, ou seja, variáveis resposta (multa) e interesse (TI). Conforme resultado da regressão logística, há evidência de que os tipos de infrações podem ser um fator para explicar as multas aplicadas aos profissionais contabilistas, uma vez que *P_value* para a variável de interesse foi significativo estatisticamente.

O resultado da regressão apresentou coeficiente positivo, logo, é possível inferir que contabilistas punidos por elaborar Decore irregular, têm maior probabilidade de serem punidos com multas, confirmando a hipótese testada. Considerando um intervalor de confiança a 10%, a variável de controle PIS, apresenta significância estatística, porém, com coeficiente negativo, mostrando que há menor probabilidade de que profissionais contabilistas na qualidade de pessoa física/individual, sejam punidos com multas, se comparados com aquele(s) que exercem a profissão em sociedade. A Tabela 1, a seguir, mostra os resultados do teste de *Spearman* e da regressão logística para as variáveis em estudo.

Tabela 1 – Resultados da Regressão Logística.

Variáveis	Coefficiente	Z	P. valor
TI	1.192267	2.31	0.021
NECONT	-.594175	-1.29	0.197
LGCONT	-.3398693	-0.62	0.537
PIS	-.8318027	-1.88	0.060
cons	3.074757	4.66	0.000

Fonte: Elaborada pelos autores

Conforme a estatística descrita da variável TI, quase metade (46,67%) das infrações praticadas pelos contabilistas, estavam relacionadas com elaborar Decore para seus clientes sem atender as exigências previstas na Resolução CFC nº 1.403/2012 vigente no período da emissão das declarações e alterada pela atual da Resolução CFC nº 1.592/20.

Em relação a variável dependente, ou seja, a multa, a estatística descritiva mostrou que, mais de 93% dos profissionais autuados e julgados culpados, no período, foram multados. As evidências conforme resultado da regressão é de que, se o profissional emite Decore irregular, poderá ser punido com multa. Esse resultado coaduna com o estudo de Krom (2016) e Lima (2022) quando mostra a multa sendo uma das punições disciplinares mais aplicadas aos contadores por ações de má conduta fiscal ou por atestar conduta imprópria ao que estabelece as regras da profissão.

Parker (1994), ao analisar as infrações e punições aplicadas pelos conselhos de contabilidades australianos verifica que, as multas e as advertências são as punições mais aplicadas. De acordo com Parker (1994), esse comportamento pode revelar uma certa tendência dos conselhos de classe para não aplicar punições que exponham os infratores. O estudo de Lima (2022) mostra que a advertência reservada e a multa no contexto do CRCMT, ou seja, no contexto brasileiro, também são as punições mais aplicadas. Assim, multar esses profissionais e ainda cobrá-los pelas custas dos processos, além de o adverti-los, poderá rotege-lo do escrutínio do público.

Nesse sentido, as evidências do presente estudo harmonizam-se com Parker e Lima (1994, 2022), quando revela um número significativo de multas sendo impostas, ainda que a punição mais adequada para a infração cometida, supostamente, poderia ser aquela mais severas, ou seja, a suspensão ou cassação do registro profissional. Essas punições achariam apoio, nos termos do artigo 27 do DL 9.295/46 alíneas “d” e “f”, quando estabelece suspensão ou cassação do registro do profissional contabilista por produzir ou atestar informações falsas. Ressalta-se ainda, o que estabelece a NBC PG 01/19, no item 5, letra “p”, para o contexto atual, quando veda o contabilista de fornecer falsas informações ou elaborar peças contábeis inidôneas.

Os estudos que discorrem sobre o tema, são na maioria das vezes trabalhos de conclusão de cursos, logo, poucas são as pesquisas publicadas em periódicos científicos relacionadas a Decore. Entre alguns estudos, André e Di Domenico (2015), revelam que no período de 2007 a 2014, 43,82% das infrações cometidas pelos contabilistas com registro no Conselho Regional de Contabilidade do Rio

Grande do Sul (CRCRS), foram referentes a Decore elaboradas de forma irregular ou faltando documentação para sustentação legal. No entanto, os números mostram que as punições mais aplicadas, assim como revelam os estudos internacionais, são as multas e as advertências reservadas.

O estudo de Alves (2005), podendo ser considerado seminal no contexto Brasileiro, ressalta que o julgamento e conseqüentemente, a aplicação das punições são prerrogativas do Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED), composto por conselheiros eleitos entre seus pares. Logo, havendo, portanto, a probabilidade de que sejam aplicadas sanções mais brandas ou ainda aquelas mais severas. Isso, porém, pode depender do teor das normativas e/ou da subjetividade presente no processo de julgamento por parte dos conselheiros relatores.

Se a infração causa notoriedade, as punições mais severas poderão ser adotadas (Krom, 2016). Assim, é possível sinalizar para a sociedade ou ainda para o próprio sistema, que os conselhos detêm o controle dos seus membros.

No entanto, a prática parece ser punir, mas não expô-lo. Nesse contexto, os dados da presente pesquisa revelam que 66,48% dos profissionais punidos foram apenas advertidos, 32,42% censurados reservadamente e apenas 1,1% censurados publicamente. Esse resultado coaduna com Mescall *et al.*, (2017), que ao estudar o comportamento dos profissionais e seus respectivos conselhos de classe no Canadá, mostraram que na grande maioria dos casos, as violações das regras levaram a advertência (95,8%) e multas (88,8%). Assim, é possível inferir que os interesses privados parecem está sempre em primeiro plano em detrimento dos interesses públicos. Mas, conforme Mescall *et al.*, (2017), o equilíbrio entre interesse privado e público pode acontecer dependendo do grau de regulamentação e envolvimento do público interessado nas informações geradas pela profissão.

Portanto, conforme as evidências dos estudos revisados e da presente pesquisa, se o contabilista infringir as regras disciplinares, ainda que seja uma infração considerada grave, a exemplo da falsa declaração, haverá maior probabilidade de ser punido com multa, quando a mais adequada seria a suspensão ou cassação do registro profissional (Parker, 1994; Alves, 2005; Mescall *et al.*, 2017; Lima, 2022).

Ao infringir uma norma estabelecida pelo sistema CFC/CRCs e ser punido disciplinarmente o profissional poderá ser submetido ao cumprimento de punições éticas. Dos 390 processos analisados no CRCMT, observou-se que, a punição disciplinar estava sempre acompanhada da punição ética. Nesse caso, a inferência é de que, se uma norma é infringida, a conduta moral pode ter sido violada, assim, independente da gravidade, no mínimo uma advertência parece ser adequada.

Esse comportamento demandado pelos conselhos parece revelar uma estratégia de poder no sentido de resguardar a integridade moral do profissional, bem como da própria instituição, confirmando a tendência de proteção do profissional e da profissão conforme ressaltada por Parker

(1994). Segundo Foucault (1987), os agentes que compõem a rede de relação irão agarrar-se em quaisquer estratégias para mitigar a intensidade do castigo.

No caso em tela, a perda da reputação da profissão em função do descrédito da sociedade nas práticas contábeis desenvolvidas por esses profissionais, poderia ser considerada uma punição muito severa, logo, um custo de difícil recuperação na perspectiva de Srour (2005). Assim, resguardá-la do escrutínio da sociedade por meio do corporativismo, parece ser a prática mais adequada. Nesse contexto, a estratégia por parte dos conselhos é sinalizar para os demais poderes e sociedade que tem o controle dos seus associados e mantêm-los sob seu domínio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O DL 9.295/46 determina que as penalidades ético-disciplinares devem ser impostas aos profissionais contabilistas, em decorrência da infração ao exercício legal da profissão. A partir dessa afirmativa, tem-se a punição como instrumento legal para disciplinar o comportamento do profissional contabilista. O dever de orientar, fiscalizar, autuar e, caso seja necessário punir, cabe aos conselhos regionais de contabilidade, por meio das Câmaras de Fiscalização e do TRED, tendo como base a legislação vigente e normas estabelecidas pelo CFC. No entanto, os estudos revisados mostraram que as punições éticas e disciplinares menos severas, são as mais aplicadas.

Diante disto, o objetivo desse estudo, buscou verificar se o tipo de infração cometida pelo contabilista explica a severidade da punição aplicada. Os resultados mostraram que, para além do tipo de infração, outros fatores podem estar presentes nesse processo. As estratégias que podem ser as mais variadas, entre as quais, se esse profissional exercer suas atividades na forma de pessoa física, empresa individual ou sociedade. Na perspectiva da teoria do poder de Foucault, na rede de relação, os indivíduos irão utilizar todas as estratégias possíveis para mitigar a intensidade da punição. A partir dessa perspectiva e observando a tabela 1, o resultado da variável de controle PIS, evidencia menor probabilidade de que o profissional seja punido com multa, ainda que cometa uma infração considerada grave. Ou seja, o sistema busca proteger os pares ainda que esses tenham infringido as regras estabelecidas.

Quando se analisa as punições aos contabilistas por elaborar documentos sem a devido cuidado legal, percebe-se a punição ética e disciplinar menos severa sendo aplicada. Logo, o tipo de infração pode não ser especificamente o fator principal que explique os níveis de punições. Alves (2005) ao analisar a punição imposta pelo CFC aos contabilistas por adulteração ou manipulação da escrita ou documentos, verificou que 43,56% dos infratores foram punidos eticamente apenas com advertência. Cabe ressaltar que esse tipo de comportamento quando na esfera criminal (CPB, 2021), o infrator poderia levar uma punição severa.



Portanto, diante dos resultados dessa pesquisa é possível concluir que o tipo de infração, no caso, a Decore irregular, pode ser considerado um fator relevante para explicar a severidade da punição. No entanto, os resultados apontam, também, para um comportamento corporativista quando relevam maior probabilidade para punir com multa (punição disciplinar) seus pares, supostamente, o mais adequado, poderia ser uma punição disciplinar mais severa (suspensão ou até mesma a cassação do registro profissional). Cahan et al. (2016), entendem que as punições mais severas, como maiores multas e suspensão de registros, são importantes instrumentos no processo disciplinar dos profissionais. Porém, pouco utilizados, tendo em vista, sua intensidade.

O estudo seminal de Hagan e Parker (1985) revela que as sanções deveriam ser proporcionais aos tipos de crimes (infrações). Logo, nessa perspectiva, o mais adequado seria que a condenação por infrações mais simples e mais complexas, fossem estimadas considerando sua magnitude. Portanto, é possível concluir que o tipo de infração pode ser considerado fator relevante para explicar as multas, visto que, diante do conjunto de dados dessa pesquisa, se o profissional elaborar uma Decore irregular e for autuado, a probabilidade de ser punido com multa é maior se comparado com as demais punições disciplinares.

Para estudos futuros, há, portanto, a possibilidade de verificar se o tipo de infração pode influenciar no valor da multa aplicada. Visto que conforme Hansen e White (2012), o valor da penalidade pode afetar a decisão do profissional em atestar ou não documentos (declaração) irregulares.



REFERÊNCIAS

Alves, F. J. S. (2005). A adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão: um estudo empírico sobre percepções. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23012006-103126/en.php>. Acesso em: 20 jan. 2024.

André, F. C.; Di Domenico, L. C. (2015). Processo de fiscalização da atividade contábil pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul–CRCRS. 2015. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/147310>. Acesso em: 15 jan. 2021.

Bélanger, C. H.; Leonard, V M.; Wardley, L. J. (2016). Examining the ethical behavior of Ontario auditors: a longitudinal review of the disciplinary process. *Journal of Accounting & Organizational Change*, [s. l.], v. 15, n. 3, p. 169-199. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3838.12095>. Acesso em: 20 abr. 2024.

Berni, D. C. V.; Bolognesi, R. (2018). A ética na profissão contábil: uma pesquisa documental. *UNIVERSITAS*, n. 22. Disponível em: <http://www.revistauniversitas.inf.br/index.php/UNIVERSITAS/article/view/323>. Acesso em: 20 jan. 2025.

Brasil. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm. Acesso em: 30 nov. 2024.

Brasil. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm#art76. Acesso em: 24 out. 2024.

Brasil. Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

Brasil. Código Penal. Brasília: Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/585476>. Acesso em: 20 mai. 2025

Cahan, S. F.; Sun, J.; Xu, J. (2016). Individual auditor Conservatism after CSRC Sanction. *Journal of Business Ethics*, [s. l.], v. 136, n. 1, p. 133-146. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-014-2514-z>. Acesso em: 18 mai. 2025.

Candiotto, C. (2010). Ethics and politics in Michel Foucault. *Trans/Form/Ação*, Marília, v. 33, n. 2, p. 157-175. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-31732010000200010&script=sci_arttext. Acesso em: 28 fev. 2025.

Carnegie, G. D.; Napier, C. J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, [s. l.], v. 35, n. 3, p. 360-376. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368209000944>. Acesso em: 20 mai. 2025.



CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº 2019/ NBCPG01, de 7 de fevereiro de 2019. Aprova a NBC PG 01 - Código de Ética do Profissional Contador. Brasília, DF: CFC, 2019. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG01&arquivo=NBCPG01.doc. Acesso em: 2 mar. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº 1.603, de 22 de outubro de 2020. Aprova o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispõe sobre os Processos Administrativos de Fiscalização, e dá outras providências. Brasília, DF: CFC, 2020b. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2020/001603&arquivo=Res_1603.doc. Acesso em: 4 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.592/2020, de 19 de agosto de 2020. Dispõe sobre a emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (DECORE) e revoga a Resolução CFC nº 1.364/2011. Disponível em: https://www.cfc.org.br/resolucoes/Res_1592.pdf. Acesso em: 30 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº 1.403, de 10 de agosto de 2012. Altera a Resolução CFC n.º 1.364/11 que dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos - DECORE Eletrônica - e dá outras providências. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001403&arquivo=Res_1403.doc. Acesso em 14 fev. 2025.

Lima, J. R., Magalhães, J. L. S., de Amurim, E. P. D. S., de Lima, A. D. F. A., Rosa, L., Júnior, S., & Pereira, V. B. (2022). Infrações e penalidades na profissão contábil: um estudo sobre ética no âmbito do conselho regional de contabilidade do Estado de Mato Grosso: Infringements and penalties in the accounting profession: a study on ethics in the framework of the regional council of accounting of the State of Mato Grosso. *Brazilian Journal of Development*, 8(11), 70550-70569. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/54418>. Acesso em: 25 jun. 2025.

Fávero, L. P. L. et al. (2014). Métodos quantitativos com Stata: procedimentos, rotinas, e análises de resultados. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.

Feinberg, J. (1965). The expressive function of punishment. *The Monist*, [s. l.], v. 49, n. 3, p. 397-423, 1965. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/27901603?seq=1>. Acesso em: 16 mar. 2025.

Ferreira, F. M. S. F. (2013). O comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal: um estudo exploratório. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade do Minho, Braga, 2013. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/28019>. Acesso em: 14 abr. 2024.

Foucault, M. (1987). *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Petrópolis: Vozes.

Foucault, M. (1995). *O sujeito e o poder*. Rio de Janeiro: Forense Universitária.

Foucault, M. (1979). *Microfísica do poder*. 8. ed. Rio de Janeiro: Edições Graal.

Foucault, M. (1976). *Histoire de la sexualité I: la volonté de savoir*. Paris, Gallimard. E-book. Disponível em: https://monoskop.org/images/e/ed/Foucault_Michel_Histoire_de_la_sexualite_1_La_volonte_de_savoir.pdf. Acesso em: 23 jun. 2025.



Gonçalves, E. L. N. (2024). Análise de 702 denúncias ao Conselho Regional de Medicina de Minas Gerais, no período de 2012 a 2017 (Doctoral dissertation, Universidade do Porto (Portugal)). Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/4ef49ecacf18e5f4ba639e2e321d3280/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>. Acesso em: 23 mar. 2025.

Hagan, J.; Parker, P. (1985). White collar crime and punishment: Class structure and legal sanctions for securities violations. *Revista sociológica americana*, p. 302-316. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/2095541?seq=1#metadata_info_tab_contents. Acesso em: 20 jun. 2025.

Krummenauer, V. J.; White, R. A. (2012). An investigation of the impact of preparer penalty provisions on tax preparer aggressiveness. *Journal of the American Taxation Association*, [s. l.], v. 34, n. 1, p. 137-165. Disponível em: <https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/atax-10183>. Acesso em: 14 abr. 2024.

Krummenauer, C. E.; Locatelli, L. G. (2020). Infrações profissionais do contador: uma análise comparativa considerando a adoção da fiscalização eletrônica pelo CRCRS. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*, v. 9, n. 1, p. 61-92. Disponível em: <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/1595>. Acesso em: 14 fev. 2025.

Krom, C. L. (2016). Disciplinary actions by State Boards of Accountancy 2008–2014: Causes and outcomes. *Accounting and the Public Interest*, [s. l.], v. 16, n. 1, p. 1-27. Disponível em: <https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/apin-51609>. Acesso em: 09 fev. 2025.

Mescall, D.; Phillips, F.; Schmidt, R. N. (2017). Does the accounting profession discipline its members differently after public scrutiny? *Journal of Business Ethics*, [s. l.], v. 142, n. 2, p. 285-309. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3156-0>. Acesso em: 28 mai. 2025.

Oliveira, I. C. D. S. D. (2024). Determinantes de punibilidade nos processos administrativos de fiscalização no âmbito do Sistema CFC/CRCs (Master's thesis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte).

Parker, L. D. (1994). Professional accounting body ethics: in search of the private interest. *Accounting, Organizations and Society*, [s. l.], v. 19, n. 6, p. 507-525. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0361368294900213>. Acesso em: 03 abr. 2025.

Pereira, L. D. A. (2022). A advocacia como empresa: novas tecnologias, perspectivas e. SILVA, 24. Disponível em: <https://experteditora.com.br/wp-content/uploads/2023/03/A-ADVOCACIA-COMO-EMPRESA-Novas-tecnologias-perspectivas-e-desafios.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2025.

Srouf, R. H. (2005). Poder, cultura e ética nas organizações: o desafio das formas de gestão. 13. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.

Stohr, C. P., Eckert, A., Bruchêz, A., Diehl, W., & Simoni, A. (2016, October). Infrações ao Código de Ética Profissional do Contador: análise de dados secundários. In XVI Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Alex-Eckert-3/publication/326336748_Infracoes_ao_Codigo_de_Etica_Profissional_do_Contador_analise_de_da_dos_secundarios/links/5bbe17c4a6fdccf2978fe011/Infracoes-ao-Codigo-de-Etica-Profissional-do-Contador-analise-de-dados-secundarios.pdf. Acesso em: 20 mar. 2025.

Walker, S. P. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, [s. l.], v. 49, p. 41-50. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368215300064>. Acesso em: 20 jun. 2025.