

A RESPONSABILIDADE ÉTICA E LEGAL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL NA GESTÃO TRIBUTÁRIA

Fabiane Lovatel¹
Leonice Ribeiro¹
Liamara Garbin¹
Samara Andriola Armiliato¹
Odir Berlatto²

Resumo: Este artigo analisa a responsabilidade ética e legal do profissional contábil na gestão tributária. Pretende-se assim, examinar na atuação do contador, os seus aspectos e deveres éticos e legais perante o código de ética que rege a profissão, visando distinguir elisão fiscal (planejamento tributário) de evasão fiscal (sonegação) para a redução de custos com o recolhimento de tributos. A metodologia se amparou na abordagem qualitativa, juntamente com um levantamento bibliográfico estruturado através de informações obtidas de modo exploratório. Além disso, para obtenção dos dados optou-se pelo uso de entrevistas com profissionais contábeis que, posteriormente conduziu na para realização da análise de conteúdo. É essencial observar o comprometimento com a ética na tentativa de orientar os profissionais da área contábil, empresa e a sociedade. Constatou-se que cabe a cada envolvido na situação, fazer sua escolha e conscientizar-se, pois nada justifica uma atitude antiética. Portanto, o contador possui um importante papel de auxílio a sociedade, acerca das questões que envolvam obrigações tributárias, caso contrário acarreta em desfechos irreparáveis como a proibição de exercer a profissão contábil.

Palavras-chave: Gestão tributária. Evasão fiscal. Elisão fiscal. Responsabilidade profissional. Ética.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo sustenta a importância da informação contábil de acordo com os parâmetros éticos, enfatizando a indispensável responsabilidade do profissional contábil diante dos crimes tributários. Ora, sob o enfoque ético, sua finalidade é compreender no decorrer do estudo, a imprescindível relevância do cumprimento do Código de Ética do Contador, das leis e suas aplicações perante a redução de custos com impostos seguido de alternativas lícitas na sua realização.

O Planejamento Tributário é exemplo de uma alternativa lícita como forma de reduzir o ônus tributário às empresas quando realizado de acordo com a legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização. Tendo em vista que é a lei que interfere de forma direta na obrigação, por isso é caracterizada como elemento principal, pois é ela quem descreve os tributos e estabelece as condições de cobrança. Uma vez constituída a obrigação tributária é devido o seu pagamento e, se não realizado, pode acarretar sérios problemas ao contribuinte por sua atitude ilícita.

¹Acadêmicas do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

²Mestre em Ciências Sociais. Professor de Filosofia e Ética do Curso de Ciências Contábeis da FSG.

Diante desse contexto, pretende-se demonstrar o papel do contador na orientação tributária das empresas e da sociedade perante as ações lícitas na relação fisco e contribuinte, uma vez que o contribuinte apresenta uma resistência ao pagamento de tributos, bem como o cumprimento das obrigações exigidas pelo fisco, julgam-se no direito de reduzir os seus encargos, por meio da omissão de dados contábeis. Logo, são esses os procedimentos que levam a fraudes, sonegação e evasão fiscal.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Sistema Tributário

Pode-se inferir com Oliveira (2009, p. 56) que, “sistema tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária.” De forma geral, a existência de um sistema tributário impõe como obrigatória a cobrança de tributos, o qual possibilita ao Estado o devido poder de gerir e usufruir dos tributos de acordo com a legislação prevista para fins de um desenvolvimento sócio-econômico futuro.

Conforme a Constituição Federal/1988 (CF/1988) em vigor, o artigo 145 reporta-se, a saber, que:

- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
- I – impostos;
- II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.
- III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Dispõe-se no 3º artigo da CF/1988 que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A cobrança de tributos está ligada diretamente com o dever do contribuinte, pessoa física como pessoa jurídica, de pagar suas obrigações após a concretização das provas necessárias para a ocorrência do fato gerador, previsto em lei e instituído pela soberania da União. O Código Tributário Nacional (CTN) conceitua no artigo 16º, impostos como o

“tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Isto é, o contribuinte sabe, identifica e conhece o seu dever perante o Estado, pois o Estado não efetua a cobrança de impostos de forma instantânea e direta, cabe, portanto, ao contribuinte ter a percepção da obrigação e assim realizá-la de forma lícita.

O CTN, artigo 77, ressalta a importância da cobrança de taxas através da União e pelos demais órgãos públicos (Estados, Distrito Federal e Municípios). Logo, a taxa é determinada por esse conjunto de administração pública de forma imediata e sua contraprestação é feita através de serviços prestados por terceiros, como coleta de lixo, água e esgoto, conservação e limpeza pública entre tantas outras atividades, para que haja um funcionamento adequado à cidade que por meio da cobrança de taxas, torna possível a manutenção e a melhoria e, desse modo, o contribuinte usufrui e se beneficia individualmente.

Completando o grupo dos tributos, a contribuição de melhoria passa a existir quando a criação de uma obra pública beneficia e valoriza, por exemplo, o imóvel de um agente tributário, de forma direta ou indireta. Por isso, a contribuição de melhoria é estabelecida no artigo 81, do CTN, para fazer jus ao custo de construções públicas, na qual haverá a possibilidade futura de valorizar o bem imóvel, acrescentando assim o seu valor resultando benefício ao contribuinte.

Os impostos equiparados com as taxas e contribuições de melhoria representam mais da metade de todo o montante arrecadado pelo governo, isso mostra a importância e a contribuição dos impostos para melhorar o desenvolvimento social e investir em obras públicas para o benefício de todos.

2.2 Obrigação Tributária

O surgimento da obrigação tributária é desencadeado, de um lado, através do direito de um indivíduo poder instituir e exigir a cobrança de algo, após a ocorrência do fato gerador. E, do outro lado, da necessidade de um determinado elemento de cumprir o seu papel como agente tributário, tornando finda a obrigação imposta. Portanto, é o dever do contribuinte de pagar os tributos ordenados pela União e seus respectivos órgãos públicos. Como também o dever de várias organizações perante a relação de umas com as outras.

Oliveira *et al.* (2009, p. 11) alega que “é importante destacar que nasce uma obrigação quando, por meio de uma relação jurídica, determinada pessoa (credor) pode exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em razão de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade”.

Dessa forma, a constituição da obrigação é atribuída por meio do governo que estabelece a cobrança de impostos ao contribuinte após a realização do fato gerador, descrito na lei. De acordo com Oliveira *et al.* (2009), a lei interfere de forma direta na obrigação, por isso é caracterizada como a parte mais relevante, pois é ela quem descreve e instaura os tributos, determinando o seu modo de cobrança. A situação determinada por lei como imprescindível e necessário para a existência do crédito tributário, é o fato gerador, ele é caracterizado simplesmente como o acontecimento fundamental para a existência da obrigação. Uma vez constituída a obrigação tributária é devido o seu pagamento e se não realizado pode acarretar sérios problemas ao contribuinte, por sua atitude ilícita.

Definida no artigo 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

2.3 Diferenças entre contribuinte e responsável

Fabretti (2005, p. 126) caracteriza como “contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador e responsável a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato.”

O responsável é definido como um intermediador e tem o dever de repassar os valores que são cobrados do contribuinte ao Fisco. São exemplos do recolhimento do “imposto de renda retido na fonte (IRRF), da contribuição para a previdência social (INSS) descontado dos funcionários e do imposto sobre produtos industrializados (IPI) cobrado do comprador na nota fiscal”. Portanto, o sujeito passivo da obrigação principal é aquela pessoa obrigada ao

pagamento dos tributos, seja contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, a obrigação decorra de disposição expressa em lei (FABRETTI, 2005, p. 126).

2.4 Fato Gerador

O CTN em seus artigos 114, 115 e 116, descreve a situação onde ocorre o fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

No entendimento de Sousa Filho *et al.* (2009), fato gerador é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, quando pode fazer nascer a obrigação principal. Podemos citar como exemplo prestar serviços, fazer circular mercadorias ou receber renda, estes, sujeitos ao contribuinte de ter que recolher imposto sobre serviços (ISS), imposto sobre circulação de mercadorias ou serviços (ICMS) e imposto de renda (IR). Oliveira *et al.* (2009, p. 31), corroborando com o mesmo assunto, afirmam que o fato gerador “é a situação descrita em lei que, uma vez ocorrida, concretamente localizada no tempo e no espaço, determina a transferência jurídica, em favor do Estado, da titularidade de certa quantia.” Portanto, a materialização do fato gerador é considerada como elemento indispensável da obrigação tributária.

Ainda na opinião de Sousa Filho *et al.* (2009), para obter uma economia fiscal, é necessário observar alguns critérios, como ter uma correta organização empresarial, empregar contratos, utilizar fórmulas jurídicas e ter uma estrutura societária específica. Basicamente o que fazer para que o fato gerador evite as obrigações tributárias e reduza os impostos:

- a) por meio da reorganização societária de um grupo empresarial, pode-se, por exemplo, o produto acabado de uma empresa é a matéria prima da outra, que por estarem caracterizadas por empresas, implica necessariamente a venda entre elas. Porém, se uma delas se incorporar as demais, estas se extinguem como empresa e passam a ser filiais da incorporadora, o que por fim, transforma a venda entre elas em transferência de mercadorias, o que não é fato gerador de vários impostos;
- b) as políticas empresariais devem ser tratadas com devido grau de importância, pois as que visivelmente são econômicas podem ser impróprias fiscalmente. Exemplo das metas comerciais que são exigidas no final do mês onde o recebimento pela venda às vezes ocorre depois do pagamento dos impostos relativos à operação;
- c) a gestão tributária deve ser realizada por um profissional treinado com conhecimentos específicos da área fiscal ou o próprio gestor deve se atualizar sobre a legislação e a jurisprudência nos tribunais.

Entre os autores que tratam do assunto em questão, Sousa Filho *et al.* (2009) consideram que para melhor compreender é necessário fazer um parâmetro entre fato gerador e circunstância da vida de uma pessoa onde faz nascer a obrigação jurídica. A morte, por exemplo, qualifica a obrigação tributária para a transmissão do patrimônio do falecido. O fato gerador por sua vez, deve vir abstratamente definido na norma tributária e se tornar concreto, isto é, ser realizado pelo sujeito passivo para que exista a obrigação de pagar a exação. Desse modo, para que exista a imposição fiscal é necessário um ato de vontade, o contribuinte deve praticar o fato gerador, descrito na norma como suficiente e necessário para fazer nascer à obrigação de pagar o tributo devido.

2.5 Evasão fiscal

A concretização do fato gerador faz com que o pagamento de impostos torne-se obrigatório e irrevogável, o não cumprimento de seu papel como agente tributário ocasiona fraude e desrespeito a legislação vigente, ao sonegar impostos está diretamente praticando um crime contra o governo. Oliveira (2009, p.189) salienta ainda que a “evasão fiscal corresponde ao agente (contribuinte) que, por meios ilícitos, visa a eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento de um tributo, já devido pela ocorrência do fato gerador.”

A evasão fiscal é caracterizada pela existência de um ato ilícito, após a ocorrência do fato gerador o contribuinte por questões de querer minimizar a quantia que será entregue em forma de impostos ao Fisco, resolve omitir ou adiar a quitação da obrigação tributária.

Fabretti (2005) acrescenta que a evasão fiscal está prevista na lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo quando emitir, fraudar, falsificar, elaborar, inserir, distribuir, fornecer ou omitir informações em documentos falsos ou em qualquer outro documento exigido por lei ao prestar declaração. Utilizar ou divulgar informações contábeis reversas daquela que é por lei fornecida aos devidos órgãos. Declarar ou omitir declarações sobre rendas, bens ou fatos ou empregar outra fraude para eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo. Diante disso, é crime tirar proveito de qualquer documento oriundo de fraude que envolva a operação desde a nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda até o registro nos livros exigidos pela legislação e somente em casos em que poderá extinguir-se a punibilidade dos crimes definidos será quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição incluindo acessórios, antes do recebimento da denúncia.

2.6 Sonegação fiscal

Caracteriza-se como sonegação fiscal ou ação fraudulenta o não cumprimento das determinações legais quanto ao pagamento de tributos, ou seja, consiste em transgredir a legislação vigente, omitindo, adiando ou alterando as informações para o recolhimento do imposto devido. Esse ato é totalmente consciente, pois o contribuinte conhece as leis e mesmo assim, as ignora para se beneficiar.

O crime de sonegação fiscal está descrito no artigo 1º da Lei nº 4.729 de julho de 1965, onde define como ato criminoso, conceder informações inverídicas ou adulteradas, com o propósito de isentar o pagamento devido de tributos, editar ou acrescentar elementos nos livros fiscais solicitados pela legislação de modo a eximir-se com a obrigação tributária e adulterar notas fiscais ou qualquer outro documento fiscal, para se favorecer diante do fisco.

Complementando, os casos comuns de sonegação e fraude estão dispostos conforme a Lei 8.137, de dezembro de 1990, artigo 1º, inciso V, que constitui crimes contra a ordem tributária a falta de emissão ou emissão irregular de nota fiscal, que resultem na omissão do

recolhimento de impostos. Também se revela de tal importância a observação quanto ao artigo 2º, inciso II, no qual deixar de recolher tributos descontados de terceiros, considerando crime da mesma natureza (SCHOERPF, 2007).

2.7 Elisão fiscal

Descrita e baseada na licitude, a elisão fiscal possibilita ao contribuinte o poder de verificar as consequências fiscais para depois tomar a sua decisão baseada na redução de custos, perante o sistema tributário. Identificar, organizar e desenvolver um desembolso financeiro menor diante das obrigações antes do fato gerador, sem simulação, torna a ação lícita e todo esse emaranhado é denominado de planejamento tributário, que é caracterizado por respeitar as determinações tributárias conforme estabelecidas em leis e proceder anteriormente do fato gerador de forma lícita com intenções favoráveis para a redução, postergação ou isenção do custo com tributos (OLIVEIRA, 2009).

Para Oliveira (2009, p. 189), a elisão fiscal, surge quando “o agente licitamente visa evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador, que daria origem à obrigação tributária.” Nesse sentido, Sousa Filho *et al.* (2009) ressalta que todo ato que está dentro das lacunas da lei ou do ordenamento jurídico é lícito, ou seja, dentro do planejamento tributário a elisão fiscal é uma alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. A obrigação do pagamento de tributos está apresentada conforme descrita nas leis existentes. A lei, portanto, é um texto e para ser aplicado carece de uma interpretação profunda e minuciosa.

A interpretação da legislação como ferramenta do planejamento tributário ou planejamento tributário lacunar, se resume em um rigoroso controle contábil, utilização de benefícios fiscais e reorganização societária, para assim se beneficiar da redução da carga ou se inserir em uma zona de não incidência das obrigações fiscais. Tal comportamento tributário chama-se elisão fiscal e sua oposição recebe o nome de evasão fiscal (SOUSA FILHO *et al.* 2009).

Em virtude de sabermos que elisão é uma forma procedente legal de tributar menos impostos, posto que, a evasão fiscal uma vez que compreendemos, é a forma de reduzir ou ocultar a obrigação tributária após ter ocorrido o fato gerador. Logo, o que diferencia e demarca os limites entre a elisão da evasão é o fato gerador. Na elisão fiscal, o contribuinte

age de forma lícita, prevista em lei, antes da materialização do fato gerador. Na evasão ocorre o oposto, o próprio contribuinte por meio de ações desvia o recolhimento do tributo no momento ou após a ocorrência do fato gerador.

2.8 Planejamento tributário

Planejamento tributário é uma atividade preventiva que as empresas, instituições financeiras, cooperativa e associação, por meio de perfis de agentes econômicos pretendem realizar, objetivando maior economia fiscal possível, ou seja, reduzindo a carga para o valor realmente exigido. Deve-se prestar muita atenção nas consequências econômicas e jurídicas, além de identificar as alternativas legais aplicáveis, dentro das brechas existentes na lei que irão possibilitar um menor pagamento legal de tributos. Em outros termos, pode-se chamar também de elisão fiscal (FABRETTI, 2005).

Oliveira *et al.* (2009, p. 29) sustenta que o “planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo.” O objetivo principal do planejamento tributário é a busca por alternativas estratégicas e legais que possibilitem a redução de custos diante do pagamento dos tributos, tornando a situação mais confortável ao contribuinte, sem prejuízos desnecessários a empresa, mas sempre prevalecendo à observância da lei.

Não se pode cometer, jamais, o equívoco de comparar a definição de planejamento tributário com o conceito de sonegação fiscal. Pois planejar é desenvolver um roteiro para a obtenção da melhor escolha, diante de duas ou mais alternativas lícitas, que proporcione no final a redução do recolhimento dos impostos devidos. Todavia, sonegar é praticar atos ilícitos ou fraudulentos, com a consciência de eximir-se do dever de contribuinte com obrigação tributária (OLIVEIRA *et al.* 2009).

Para Sousa Filho *et al.* (2009), o planejamento tributário é uma forma que os agentes econômicos têm de tornar respeitada sua capacidade contributiva. No entanto, como as mudanças na legislação são realizadas semanalmente, acaba gerando certa insegurança diante de tanta alteração e sem considerar que a própria legislação se contradiz com frequência em muitos pontos. Dessa maneira, a legislação acaba abrindo lacunas na lei que favorecem o

contribuinte e, é neste momento que o assessoramento jurídico e contábil entram em ação para cumprir as infundáveis exigências do Fisco. Por isso, as organizações necessitam, cada vez mais, de um planejamento tributário diferenciado, criterioso e criativo, que possa defender seus direitos de agente tributário e, ao mesmo instante, preservar seu patrimônio.

Oliveira *et al.* (2009) acrescenta que para o profissional contábil ter o devido destaque na gestão de um planejamento tributário estruturado, ele necessita conhecer e ter informações a respeito dos mais variados acontecimentos onde possa existir a cobrança tributária, as diversas formas onde é possível reduzir ou retardar o arrecadamento de impostos, saber distinguir todas as despesas consideradas pelo fisco como sendo capazes de inferir na receita e, por fim, ser curioso ao ponto de se beneficiar através das falhas deixadas nas leis e manter-se atualizado diante das alterações feitas periodicamente na legislação.

Podemos citar dois exemplos práticos e simples de situações em que o planejamento tributário pode beneficiar as empresas em geral:

- a) vendas para o mercado externo, pois além de aumentar a competitividade, influencia diretamente na redução de custos com impostos, diante de que nas exportações é isento o fato gerador do IPI, do ICMS, do PIS e da Cofins, onde a cobrança desses tributos apenas aconteceria se a venda fosse efetuada dentro do país;
- b) retardar a cobrança de tributos, isto é, a realização de uma venda no final do mês, acarreta a emissão de uma nota fiscal, mas que por decisão estratégica, o fornecedor posterga a sua emissão para o mês seguinte, desse modo, permitindo adiar a concretização do fato gerador sem burlar a legislação em vigor.

2.9 Responsabilidade do contador diante da legislação tributária

Temos o conhecimento de que os tributos possuem papel fundamental em nossa rotina e que para não ficarmos amarrados a eles devemos desenvolver atividades estratégicas nas quais possibilitem a redução e a minimização de seu pagamento. Os contadores são caracterizados como os entendedores da obrigação tributária e, por isso, é necessário a integridade do caráter e a responsabilidade ética e legal desse profissional.

Oliveira *et al.* (2009) informam que o sistema tributário nacional é um dos mais extensos e complicados do mundo, por isso a carga tributária no Brasil é considerada altíssima, tanto sobre as organizações como sobre as pessoas físicas. Complementam ainda que chega próximo de 60 tributos existentes no país, vigorando através de uma infinidade de leis, regulamentos e normas, constantemente modificadas.

A responsabilidade do profissional contábil sob o aspecto ético evidencia a importância do princípio de informações contábeis realizadas pelos diversos usuários da Contabilidade, tendo em vista que são muitas as práticas de fraudes em balanços e crimes tributários. Segundo Fortes (2001, p. 99), “o profissional contábil, pela própria natureza do seu trabalho, está vinculado à intimidade da empresa, estando sujeito a questionamentos éticos, especialmente sobre sigilo das informações”, sendo sua incumbência cumprir com equidade e zelar pela imagem da instituição. Entretanto, muitos profissionais decidem por práticas ilícitas, isto é, adulterações de dados contábeis, com a intenção de reduzir impostos, ou ainda, atrair investimentos para a empresa.

Nalini (2009), por sua vez, entende que não existe diferença entre ética e moral, pois ambas tem o mesmo significado “costume”, embora moral venha da palavra latina e ética da palavra grega. No entanto, alguns filósofos aproveitaram o fato de que havia dois termos e distinguiram diferenças. No sentido de Kant, a moral significa o conjunto dos princípios gerais e a ética, sua aplicação concreta. Ao passo que para outros filósofos, definem por moral sendo a teoria dos deveres para com os outros, e a ética, sendo a doutrina da salvação e da sabedoria.

Pode-se compreender com base em Michaelis (2010), que a ética pode ser definida não só como estudo dos valores e princípios morais da conduta humana, assim como também devem ser observados no exercício de uma profissão. Sob este enfoque, Chauí (1994) salienta que a ética é o estudo dos juízos em relação entre o bem e o mal, adquirido de suas experiências individuais, atentando a conduta humana, valores morais, regras ou padrões impostos são deparados como obrigações sociais a fim de conduzir a conduta pessoal ou de membros de uma profissão.

A ética é considerada um direito constitucional, ainda na opinião de Martins (1999), afirma que a construção de um Brasil mais ético é missão que não pode ser desempenhada por poucos, porquanto, a Constituição Federal de 1988 pode ser chamada também de Constituição

Ética. O direito tributário no Brasil é considerado um tema polêmico já que nota-se a relevante questão acerca de reflexões éticas. O que se percebe que a cidadania tem razões para acreditar que nem sempre tem a melhor destinação do dinheiro exigido para o sustento da máquina estatal. Sendo assim, ela tem o dever ético de fiscalizar a Administração Pública, já que é evidente que encontramos uma lei fiscal injusta, de certa forma, quando analisamos os seguintes aspectos: a excessiva carga tributária mediante a real possibilidade da economia do país, o abusivo comportamento do fisco, a falta de controle administrativo dos fundos arrecadados.

Martins *et al.* (1998) explicam que o governo administra e executa seu papel através da arrecadação de tributos, assim, o descumprimento estará ofendendo a Administração Pública, sujeito a penalidade. Por isso, a ordem tributária é o valor jurídico penalmente tutelado pela Lei 8.137, de 27.12.90, crimes praticados contra a ordem tributária e que estão assim redigidos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realiza, ou fornecê-la em desacordo com a legislação; Pena - reclusão, de 2 a 5 anos, e multa. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I- fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, ou descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa.

“Caracteriza-se como ato criminoso, para todos os efeitos legais e jurídicos, a elaboração e assinatura de qualquer documento e/ou demonstração contábil com informações inverídicas, tendenciosas ou preparadas de má-fé.” (OLIVEIRA *et al.*, 2009, p. 26). Portanto,

demonstrações e documentos sem nenhuma comprovação fiscal e fora das normas e princípios fundamentais da contabilidade, ocasionam prejuízos a terceiros que se baseiam em informações distorcidas e irreais para investir em determinada empresa e prejudicam a empresa também, pois a omissão ou descaracterização de um documento ou ato é constituída diretamente como fraude, crime.

Nesse sentido, Martins *et al.* (1998) ressaltam outras leis que dispõem sobre crimes tributários: a antiga Lei 4.729/65 que define os crimes de sonegação fiscal, depois promulgada a Lei 8.137/90, que cuidou de definir os crimes contra a ordem tributária, além disso, ela organizou e definiu tipos, penas, multas, responsabilidades dos agentes e representação criminal.

A profissão contábil está regulamentada pelo Código de Ética Profissional do Contabilista aprovado em 1970 com o objetivo de atender o art. 10 do Decreto-Lei N° 1.040-69, de maneira a orientar a conduta dos profissionais da contabilidade no exercício de suas atividades, sendo assim acrescentou-se a Resolução 803, de 10 de outubro de 1996 que aprova esse código. Com efeito, sua disposição segue da seguinte maneira: no art. 1º, tem por objetivo estabelecer a melhor maneira de conduzir os contadores no seu exercício profissional. O cumprimento do código de ética é uma questão de responsabilidade social, bem como, uma consciência ética atuar na sociedade de acordo com os limites da legislação, isto é, o cumprimento com honestidade e integridade da relação contratual entre a sociedade, o cliente e o profissional contábil. Ainda, no art. 2º esclarece os deveres e as obrigações do contabilista, conforme nomeado destaca-se a importância de exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, sigilo, considerando sempre os interesses de seus clientes e atentar para a legislação. Ainda, zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo e em qualquer eventualidade, notificar sempre com antecedência a fim de evitar prejuízos tanto para o cliente quanto ao profissional contábil, por conseguinte, do valor dos serviços profissionais, dos deveres em relação aos colegas e à classe, das penalidades, das disposições gerais.

A prática da ética na gestão do planejamento tributário é fundamentada na elisão fiscal que reduz ou retarda o pagamento do tributo, porém ao contrário dessa, evasão fiscal não deve ser utilizada por se tratar de um procedimento ilícito, que baseia na simulação de operações com o objetivo de evitar o pagamento de tributo (SCHOERPF, 2007).

3 METODOLOGIA

O objetivo geral deste trabalho foi identificar as responsabilidades éticas e legais do profissional contábil na gestão tributária, foram analisadas as informações através do levantamento bibliográfico. De acordo com Silva, Bervian e Cervo (2006), essa modalidade de pesquisa é utilizada quando se procura explicar, desenvolver e esclarecer por meio de ideias os conceitos de determinado problema.

A pesquisa assumiu caráter exploratório, posto que o seu objetivo é expor questões e problemas com finalidade de elaborar hipóteses, aumentar o conhecimento do pesquisador com o ambiente e o fato, no intuito de modificar e classificar conceitos, por conseguinte, realizar uma pesquisa mais precisa (MARCONI; LAKATOS, 1999).

Utilizou-se de procedimento com abordagem qualitativa, pois na percepção de Souza (2010) é importante para estágios iniciais da investigação, quando o processo é mais interessante que os resultados e quando não pode ser traduzida em números, buscando explorar o objeto de estudo e delimitar fronteiras do trabalho sem emprego de dados estatísticos.

A realização da análise de conteúdo foi elaborada e interpretada a partir de entrevistas realizadas com profissionais contábeis que possuem a vivência com os assuntos abordados. Nesse sentido, Severino (2007) destaca que esta forma de análise possibilita interpretar as palavras, ajudando a desvendar o que há entrelinhas, isto é, ver por detrás das respostas obtidas, elaborando um discurso baseado em traduzir as ideias alheias para o contexto desejado. Complementando, Severino (2007) caracteriza a entrevista como uma investigação direta feita pelo entrevistador ao entrevistado, de modo que o pesquisador busca se relacionar com os indivíduos para saber o que pensam, supõe, sentem e recomendam diante da temática proposta, acrescenta ainda que deve-se instigar o sujeito pesquisado a responder os questionamentos de forma espontânea para assim, obter maior exposição de suas ideias.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A profissão de contador é bastante complexa, exige muita dedicação e a busca constante do conhecimento. Considerando que na área contábil as mudanças são periódicas,

os entrevistados apontaram que o profissional que não buscar descobrir e entender essas novas regras acaba se auto-prejudicado, pois está desatualizado em relação aos seus colegas de profissão. E para concorrer com quem é mais competente, acabam cometendo crimes contra a ordem tributária, pois é a forma mais fácil que encontram para se beneficiarem, esse crime é conhecido por sonegação fiscal e, a lei a qual pune esse ato é a de nº 4.729 de 1965.

Os dados obtidos revelam que o profissional que sonega impostos é considerado como uma pessoa que não faz jus a profissão que exerce. Afinal ele está manchando a profissão do contador agindo de tal forma. Entre os principais aspectos mencionados na pesquisa, pelos participantes: é que quem age desse modo são profissionais antiéticos, pois se fossem profissionais competentes saberiam reduzir os seus custos e seus gastos com impostos de maneira lícita, sem fraudar ou cometer qualquer tipo de crime contra a ordem tributária. A sonegação é considerada como questão de cultura e não necessidade, o ato de sonegar está intimamente ligado ao caráter do profissional, portanto este é desleal aos princípios e aos valores éticos que regem sua profissão. Além de ser desonesto e infiel para com os demais e a sua classe.

Em relação às qualidades necessárias para os profissionais da área contábil, os participantes ressaltam a dedicação com o seu trabalho, a honestidade, a integralidade, a lealdade aos princípios que regem a sua profissão, entre tantas outras. Além dessas qualidades, foram citados: o fato de que esse profissional deve ter atitude ética, não basta falar. Ser sempre aprendiz, se dedicar intensamente a aprender coisas novas. Ele deve ser participativo no negócio do cliente, deve ter uma atitude proativa, prever situações que poderão gerar algum tipo de transtorno e, desta forma antecipar soluções para essas situações com grande precisão e eficácia. Se adequar as novas tecnologias também é fundamental, pois isso não permite a estagnação profissional.

Sobre o ingresso dos estudantes nesta área, sabe-se que tudo é desconhecido e, para aqueles que não buscam o conhecimento fundamental em fontes seguras, acabam prejudicando seu futuro como profissionais, o que é lamentável. Mas isso pode ser revertido se este mesmo seguir algumas normas que auxiliam nesse processo. Buscar informações com profissionais competentes e com vasto currículo é uma opção segura, afinal para se manter em um mercado que a cada dia exige mais profissionais competentes e éticos, deve-se seguir as normas propostas pelo CRC, ao extremo para ser reconhecido. Enfatizaram os participantes

da pesquisa que se deve conhecer a legislação, o que norteia suas obrigações e sempre ter em mente que nenhum tipo de crime vale a pena, pois ter uma conduta reta, favorecerá em seu futuro e lhe proporcionará um histórico exemplar de pessoa justa. Portanto, cumpra e faça cumprir a legislação vigente, tenha sempre em mente que o melhor é fazer o certo. Ser curioso, ser ético e dedicar-se ao aprimoramento de seu conhecimento em diversas áreas, não somente da contabilidade, não abrir mão de seus princípios, inovar e ser responsável, são alguns conceitos que são essenciais para um bom futuro na área contábil.

Os resultados da pesquisa evidenciaram que sucesso, respeito e admiradores na profissão escolhida é o que muitos estudantes buscam, mas para isso são necessários alguns esforços, que certamente serão recompensados no futuro. Os entrevistados recomendam que um profissional “completo” deve ter um vasto conhecimento, por isso ele deve se especializar e aprender não só sobre contabilidade, mas sobre economia, engenharia, direito tributário, comercial, penal, familiar, estatística, por exemplo. Valorizar-se, não só em relação à remuneração, mas em relação ao respeito com si e para com os outros. Sempre exigir e ofertar o melhor de si, qualificar os serviços prestados e o sucesso será somente uma consequência.

Por fim, podemos observar que a área contábil exige muito de nós, mas também proporciona muitas recompensas futuras, estar bem preparado é essencial. É necessário que o perfil do profissional da contabilidade seja formado por elevados conhecimentos técnicos e indispensáveis valores éticos tais como responsabilidade, honestidade e respeito por todos aqueles que se utilizam de seus trabalhos, o que faz com que as informações por ele prestadas sejam de total transparência e confiabilidade. Os dilemas éticos apresentam-se no dia-a-dia do contador, e cabe, a cada profissional, fazer sua escolha. Contudo, ele deve ser sempre consciente que nada justifica uma atitude antiética.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o exposto, constatou-se que o papel social do contador é auxiliar a sociedade no desenvolvimento da conscientização acerca de questões tributárias, planejamento e responsabilidades. O profissional contábil está por vezes sujeito à subordinação e tal fato é proveniente da excessiva carga tributária nacional, visto que ele é induzido a praticar sonegação fiscal, bem como obedecer a ordens que muitas vezes não são

do seu perfil ético e moral. Essas práticas caracterizam crime contra a ordem tributária e prejudicam a responsabilidade ética e legal do profissional na gestão do planejamento tributário.

Considerando a responsabilidade no caso de sonegação de impostos, o contador pode responder inclusive ao Fisco, correndo o risco de não poder mais exercer a sua profissão. Porém, ele não é responsável pela veracidade das informações apresentada pelos seus clientes. Isto é, se o contador receber do cliente títulos e notas falsas e entregar a forma contábil, ele não pode ser responsabilizado pela falsidade ou adulteração desses documentos.

Assim sendo, o objetivo dessa pesquisa foi demonstrar a relação existente entre o contador, empresa e sociedade. Além disso, pretendeu apresentar os motivos que podem levá-lo a adotar uma postura antiética, posto que, agir sempre de acordo com o Código de Ética Profissional é sempre a melhor alternativa. Desta forma, o contador deve ser um profissional preparado e competente para lidar com esses tipos de situações, é essencial ter em mente que nada justifica uma ação antiética.

Seguir os princípios que regem a profissão, como visto no decorrer do artigo, é uma tarefa difícil na sociedade na qual nos encontramos ultimamente. Por isso, deve-se seguir o código de ética que é uma base importantíssima para a profissão contábil. Não desrespeitando o mesmo, este profissional, pode se considerar ético diante de seus colegas de profissão e da sociedade em geral. Pois como cita o código de ética do contador, o mesmo deve exercer sua profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, mantendo a dignidade profissional. Deste modo ele estará mantendo sua retidão e honrando as normas estabelecidas por sua classe profissional, tendo uma postura modelo a ser seguida por um todo.

6 REFERÊNCIAS

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para elaboração e normatização de trabalhos acadêmicos. Caxias do Sul.** Caxias do Sul: FSG, 2012. Disponível em: <http://ensinointegrado.fsg.br/file.php/5555/Manual_de_Normas_Academicas_da_FSG-finalodir.pdf>. Acesso em: 14 maio. 2013.

BRASIL. **Constituição Federal (1988).** Brasília: Senado Federal, 1988.

CHAUI, Marilena. **A existência ética senso moral e consciência moral**, cap. 4. ed. Ática, 1994. Disponível em: <<http://ensinointegrado.fsg.br/course/view.php?id=2880/>> Acesso em: 13 maio. 2013.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Código de Ética**. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_etica09.PDF> Acesso em: 12 maio. 2013.

CURIA, L. R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal 2012**. 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DICIONÁRIO da Língua Portuguesa Michaelis. 5. ed. Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP), Academia Brasileira de Letras, 2009. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/>> Acesso em: 11 maio. 2013.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LEI Nº 4.729, DE JULHO DE 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm>. Acesso em: 18 maio. 2013.

LEI Nº 5.172, DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 27 abr. 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, I. G. S. (Coord.). **Ética no Direito e na Economia**. 1.ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Pesquisas Tributárias – Nova Série – n.1: Crimes contra a Ordem Tributária**. 3. ed. atualizada. São Paulo. Editora Revista dos tribunais, 1998.

NALINI, José Renato. **Ética Geral e Profissional**. 7. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de, *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projeto de estágio e de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a Ordem Tributária: aspectos Constitucionais, Tributários e Penais**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Roberto da; BERVIAN, Pedro A.; CERVO, Amado L.. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson, 2006.

SOUSA FILHO, Rodolfo de Castro, *et al.* **Gestão e planejamento de tributos**. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2009.