

# CONTABILIDADE CRIATIVA E O ABUSO DAS INTERPRETAÇÕES DAS NORMAS CONTÁBEIS<sup>1</sup>

Ricardo Lopes Diogo<sup>2</sup>

Fernando Cafruni André<sup>3</sup>

## RESUMO

A adoção de práticas enganosas prejudicam as partes interessadas, pois estas informações são utilizadas para as tomadas de decisões dos gestores. Esta manobra chama-se de Contabilidade Criativa, que é o ato de abusar da interpretação da norma contábil, expressão em inglês chamada de *earnings management* que significa gerenciar resultados. Há casos com ambiguidades nas normas, às vezes elas preveem procedimentos alternativos, onde há lacunas para interpretações dos contadores exercerem a contabilidade criativa. Impulsionando o indivíduo a adotar esta prática e tornar os relatórios financeiros mais atrativos em determinadas circunstâncias, seja para esconder o lucro, bonificar os executivos, postergar ou adiantar o reconhecimento da receita. Tratando-se da abordagem do problema, a pesquisa foi realizada através de uma revisão bibliográfica de caráter qualitativo, por se tratar de análises, causas e impactos dos reflexos da utilização da contabilidade criativa. O fato de alterar os dados da entidade para demonstrar um desenvolvimento econômico está em desacordo com a ética do profissional contábil, que se compromete em zelar e garantir que os relatórios financeiros representem a realidade da empresa. Embora, as empresas de capital aberto, ou seja, negociadas na bolsa de valores, sejam revisadas por empresas de auditoria, algumas manobras podem não ser detectadas. Contudo, a utilização da maquiagem contábil pode acarretar na alteração ou omissão de contas tributáveis, logo, estes acontecimentos também violam a legislação tributária entrando no âmbito criminal, que por consequência determina penalidades. Pode-se concluir que os abusos das interpretações das normas podem influenciar nos resultados, pelo fato de haver assimetrias de informações, e o profissional contábil poderá ser responsabilizado pelo ato realizado tanto no âmbito ético profissional quanto no âmbito penal.

**Palavras-Chave: Contabilidade Criativa. Interpretações. Normas Contábeis**

## CREATIVE ACCOUNTING AND THE ABUSE OF INTERPRETATION OF ACCOUNTING STANDARDS

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão que será apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

<sup>3</sup> Orientador. Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

## **ABSTRACT**

The adoption of misleading practices is detrimental to stakeholders as this information is used for managers' decision making. This maneuver is called Creative Accounting, which is the act of abusing the interpretation of the accounting standard, in English called earnings management that means managing results. There are cases with ambiguities in the norms, sometimes they foresee alternative procedures, where there are gaps for interpretations of accountants to exercise creative accounting. By encouraging the individual to adopt this practice and make financial reports more attractive under certain circumstances, either to hide profit, to reward executives, to postpone or advance recognition of revenue. In order to approach the problem, the research was carried out through a bibliographic review of a qualitative nature, since it deals with analyzes, causes and impacts of the reflexes of the use of creative accounting. Changing entity data to demonstrate economic development is at odds with the ethics of the accounting professional, who is committed to ensuring that the financial reports represent the reality of the company. Although publicly traded companies, whether traded on the stock exchange, are reviewed by audit firms, some maneuvers may not be detected. However, the use of accounting makeup can lead to alteration or omission of taxable accounts, therefore, these events also violate the tax legislation entering the criminal scope, which consequently determines penalties. It can be concluded that the abuses of the interpretations of the norms can influence the results, due to the asymmetries of information, and the accounting professional can be held accountable for the act carried out both in the ethical professional scope and in the criminal scope.

**Keywords: Creative Accounting. Interpretations. Accounting Standards**

## **1 INTRODUÇÃO**

Com a responsabilidade de registrar, elaborar e demonstrar os movimentos financeiros das organizações, o contador é o profissional qualificado e designado para gerar as informações contábeis. E estas estão cada vez mais visadas pelos usuários externos. Investidores, acionistas, sócios e o Fisco se baseiam em relatórios, apurações e demonstrativos contábeis e fiscais para analisar indicadores que apresentem o desempenho de uma companhia. Assim como todo investidor verifica os dados de uma determinada empresa para avaliar seu capital investido ou que pretende investir, o Fisco confere estas informações no âmbito fiscal e faz cruzamentos para confirmar se estes valores estão de acordo com o desenvolvimento das operações das companhias.

As informações contábeis tem o papel fundamental de expressar fielmente a realidade de uma empresa, e para que essa função seja exercida há legislações, conselhos,

confederações entre outros órgãos reguladores, que contribuem com a fiscalização destes relatórios. No entanto, cada país tem sua maneira de reconhecer, mensurar e evidenciar suas transações.

Segundo Niyama (2008, p. 16):

A contabilidade por ser ciência social aplicada é produto do ambiente em que atua. Como cada país tem seu próprio ambiente político, social, cultural e econômico (diferente um do outro), e sendo a contabilidade produto desta complexa interação, classificar sistemas contábeis nacionais de uma forma objetiva não é uma tarefa fácil para os pesquisadores.

Niyama (2008, p.16) apud Nobes e Parker (1995) salienta que “o número de tentativas que tem sido feitas para classificar os sistemas contábeis nacionais é o mesmo esforço que os biólogos tentam fazer para classificar fauna e flora”.

Niyama (2008, p.16) destaca que há dois modelos culturais: modelo Anglo-saxão e o modelo Continental, distinguindo-se na forma cultural, política e econômica de valorizar os sistemas contábeis. Niyama (2008, p.16) enfatiza que o modelo Anglo-saxão é composto por países como Grã-Bretanha (incluindo Inglaterra, País de Gales, Irlanda e Escócia), Estados Unidos, Malásia, Índia e África do Sul tem como fonte de recursos o mercado sólido de capitais, onde há pouca interferência governamental na definição de práticas contábil, a existência de uma profissão contábil é forte e as demonstrações buscam atender em primeiro lugar os investidores. Não obstante, o modelo continental composto por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Espanha, países comunistas e países da América do sul há forte intervenção governamental no estabelecimento do padrão contábil e a profissão contábil é fraca e pouco atuante. Logo, as demonstrações financeiras buscam atender primeiramente os credores e o governo e depois os investidores.

O que ocorre é que para satisfazer os desejos dos distintos usuários externos, há profissionais que tentam burlar essas as normas contábeis abusando da interpretação. A finalidade desses movimentos artísticos é obter um resultado desejado, visando os investidores, administradores, executivos ou a redução de impostos, ou seja, utilizar a manobra contabilidade criativa. Embora esse meio seja utilizado por um profissional de caráter duvidoso, seus impactos e consequências não ferem apenas os princípios éticos e morais do contador, determinado pelo código de ética, mas também o Fisco, pois pode haver alterações na matéria tributável.

Assim como os distintos usuários correm o risco de serem prejudicados por obter informações distorcidas, o Fisco também pode ser alvo destas assimetrias de informações. Essas manipulações de dados acabam violando o campo de incidência tributária, visto que uma das contas que sofrem mais alterações de dados são as contas de receitas, no ato do seu reconhecimento e mensuração, seja na sua redução ou omissão, ou no aumento das despesas, que por consequência se torna um crime de Sonegação Fiscal, pois o Fisco se baseia em apurações e demonstrativos emitidos pelas organizações.

Sendo assim, o presente estudo visa responder a seguinte questão: **Como são feitas as interpretações abusivas das normas contábeis e quais os impactos para os contadores que adotam essa medida, no âmbito ético e tributário?** Mediante esta questão este trabalho tem o objetivo de conceituar a contabilidade criativa, analisar e caracterizar o que impulsiona o profissional contábil exercer esses movimentos artísticos, apresentando quais normas estão mais suscetíveis de interpretações inidôneas, quais contas contábeis são mais visadas e por fim, as consequências quando há infração do código de ética e crimes contra a ordem tributária.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta etapa serão apresentados os conceitos e a base teórica necessária para a elaboração do estudo. Este trabalho está dividido da seguinte forma: Conceito de Contabilidade Criativa, Responsabilidade do Contador, Papel do Auditor frente à Contabilidade Criativa, Metodologia de Pesquisa, Motivos para adotar a Contabilidade Criativa, Como as Interpretações são feitas na Contabilidade Criativa, Sonegação Fiscal e Considerações Finais.

### **2.1 CONCEITO DE CONTABILIDADE CRIATIVA**

Toda e qualquer informação contábil deve representar fielmente a realidade financeira de uma organização, independente do cenário que a entidade se encontra. O contador é o profissional capacitado, graduado no curso de Ciências Contábeis, aprovado no exame de suficiência elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), responsável técnico que analisa e emite as informações financeiras e econômicas através de relatórios, demonstrações e balanços da empresa, com o intuito de esclarecer para a administração como a entidade está se comportando e evoluindo. Porém, pode haver gerenciamento de resultados demandados pela alta administração com a intenção de satisfazer seus benefícios próprios.

Para Matsumoto e Parreira (2007) a definição de gerenciamento de resultados é:

O gerenciamento de resultados contábeis nas empresas é um problema real, sobretudo por encontrar refúgio na flexibilidade das normas e regulamentos contábeis, que permitem alternativas distintas para a contabilização de um mesmo evento contábil. E mesmo, onde há regras, estas facultam ao gerente escolhas distintas sobre a aplicação dessas regras.

Por outro lado Martinez (2001,p.13) define de maneira diferente:

É crucial entender que ‘gerenciamento’ dos resultados contábeis, não é fraude contábil. Ou seja, opera-se dentro dos limites do que prescreve a legislação contábil, entretanto nos pontos em que as normas contábeis facultam certa discricionariedade para o gerente, este realiza suas escolhas não em função do que dita a realidade concreta dos negócios, mas em função de outros incentivos, que o levam a desejar reportar um resultado distinto.

Na ótica contábil o analista Michael Jameson (1988,p.7-8) comenta que o processo contábil consiste em tratar com diferentes tipos de opinião e resolver conflitos entre aproximações diferentes para aproximação dos resultados dos fatos e transações financeiras. Esta flexibilidade facilita a manipulação, o engano e a distorção. Estas atividades praticadas pelos elementos menos escrupulosos da profissão contábil, começam a ser conhecidas como “contabilidade criativa”.

Na percepção de Paulo Baraldi (2012):

A contabilidade Criativa é calculista. Calculista em dois sentidos. Tem de fazer as contas. E mais, tem de ter o benefício próprio. O calculista, no caso, sabe que a ação sobe e desce no mercado de capitais. Nesse mercado, há investidores e analistas que se importam com o que aconteceu. Porém, importam-se muito mais com o esperado amanhã, a expectativa do mercado! Há os mais bem informados e os menos informados. O calculista sabe disso, e sabe que há normas contábeis para limitar a criatividade humana nos negócios. E as normas são dominadas pelos reguladores, contadores e auditores. Esses têm de trabalhar no limite do razoável. E o que é razoável? Às vezes, não há normas para tudo. Às vezes elas preveem procedimentos alternativos. Logo alguns podem trabalhar com a contabilidade criativa, que é abusar da interpretação das normas contábeis.

Na ótica de Paulo Baraldi (2012) a questão chave não são as flexibilizações das normas e sim o abuso da interpretação das normas pelo profissional contábil e sua má fé.

De maneira mais objetiva o analista de investimentos Terry Smith (1992.p.4) afirma:

Nos da à impressão de que grande parte do aparente crescimento dos níveis, ocorridos nos anos 80, foi mais um resultado do jogo de mãos contábeis do que o genuíno crescimento econômico, e queremos expor as principais técnicas implicadas e dar alguns exemplos de empresas que estão utilizando estas técnicas.

Já para Healy e Wahlen (1999) apud Nyama (2008,p.5) a contabilidade criativa ocorre quando os órgãos de gestão usam o seu julgamento na estruturação de operações e na

preparação da informação financeira, de modo a que possam apresentar uma demonstração financeira para atingir objetivos não sérios, e que visam apenas enganar alguns usuários sobre a verdadeira situação financeira e o desempenho econômico da empresa, ou mesmo para influenciar os resultados de negociações que dependem dos números contábeis reportados.

No entendimento de Kraemer (2004) a definição de contabilidade criativa é:

Um tema atual na prática contábil. É utilizada para descobrir o processo mediante o qual os contadores utilizam seu conhecimento sobre as normas contábeis para manipular as cifras refletidas na contabilidade da empresa, sem deixar de cumprir os princípios de contabilidade. Desta maneira, conforme se apliquem os critérios e outros aspectos da contabilidade, os resultados podem variar e ser mais favoráveis para as organizações. O termo contabilidade criativa é de origem anglo-saxônica – tanto em sua forma prática, quanto em sua estratégia – e já foi objeto de grandes debates e pesquisas no meio acadêmico, principalmente no Reino Unido.

Visando satisfazer seus interesses, estes profissionais se aproveitam das oportunidades e subjetividade das normas, que em alguns países são mais rigorosas e outros menos para praticar esta manobra de manuseio de informações. Gay (1999) entende que contabilidade criativa é “uma arte onde os grandes artistas da contabilidade – os contadores e os auditores – se aproveitam das brechas oferecidas pelas rigorosas normativas para imaginar um enredo fiscal ou financeiro que lhes permita espelhar a imagem fiscal ou societária desejada para suas companhias. Assim, a contabilidade criativa pode ser catalogada como uma magnífica falsidade de obras de arte contábil, demandadas de estruturas de verdadeira engenharia contábil”. Lainez e Callão (1999) enfatizam que a contabilidade criativa “consiste em aproveitar as possibilidades oferecidas pelas normas (oportunidades, subjetividades, opções de escolha, vazios jurídicos, etc.) para apresentar demonstrações contábeis que reflitam a imagem desejada e não necessariamente aquela que seria na realidade. Logo, ela se encontra em um caminho entre as práticas verdadeiramente corretas e éticas e a ilegalidade ou a fraude, se bem que é difícil delimitar onde acaba a ética e inicia a criatividade e onde termina esta e começa a fraude”.

Contudo, verificamos que em diferentes óticas esta maquiagem de dados é considerada prejudicial para os interessados, pois não representa fielmente o comportamento de uma entidade em relação ao seu desenvolvimento financeiro. A prática de alterar os dados causa por consequência uma assimetria de informação, tornando esses métodos enganosos.

## 2.2 RESPONSABILIDADE DO CONTADOR

O profissional contábil é o detentor da informação relevante, pertinente às empresas as quais estão sob sua responsabilidade. Cabe a ele zelar pelas informações contábeis e registrar os acontecimentos que afetam o patrimônio da entidade. De acordo com Nyama (2008), a contabilidade é considerada a linguagem “dos negócios”, ou seja, é onde os principais agente econômicos buscam informações (principalmente de natureza econômica financeira) sobre a performance empresarial e avaliação de riscos para se realizar investimentos. Nesse sentido, relatórios contábeis sempre são requeridos por investidores que desejam mensurar a conveniência e a oportunidade para concretizar seus negócios. Assim sua importância ultrapassou as fronteiras deixando de ter sua utilidade no campo doméstico para servir de instrumento de processo decisório em nível internacional, principalmente no atual cenário de globalização dos mercados. No entanto, o contador tem responsabilidades por seus atos ao fornecer estas informações.

Neste sentido, segundo Sierra (2001, p. 47-59) existem três níveis principais de responsabilidade que sustentam um sistema de disciplina:

- a) a responsabilidade legal que é imposta pelos códigos de conduta da sociedade como requisito mínimo para quem recebe um reconhecimento profissional;
- b) a responsabilidade moral que são os códigos de conduta que as pessoas se impõem a si mesmas, normalmente de forma consensual. Essa responsabilidade exige um padrão de conduta superior ao requerido pela responsabilidade ética. Pode ser de caráter individual ou de uma associação de profissionais, como as empresas de auditoria; e
- c) a responsabilidade ética, que é a que se impõe a um conjunto de profissionais sobre seus membros para assunção voluntária de responsabilidades, pelo interesse público, diante dos colegas, clientes e a comunidade (Códigos de Ética Profissional).

Nos casos em que o cliente ou empregador solicite um ato que esteja em desacordo com a legislação, isto é, seja ilícito, o contabilista não deve ceder às pressões, orientando seus clientes dos impactos e consequências, conforme a resolução do CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010 em seu Art. 3º, incisos IX:

No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade:

- IX. solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

Art. 2º Inciso VI, são deveres do Profissional da Contabilidade:

- VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia.

O profissional contábil responde legalmente ou moralmente por seus atos ou atos de outras pessoas, os quais estejam previsto em contratos. Logo, toda e qualquer informação fornecida deve estar correta e idônea, observando os princípios contábeis e as normas. O contador não deve emitir informações quando há inabilidade, imperícia ou falta de capacidade técnica para o desenvolvimento da função, para que não haja prejuízos futuros para seus clientes ou usuários externos, conforme a resolução do CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010 em seu Art. 2º:

**São deveres do Profissional da Contabilidade:**

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.

XX. elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

O contador está sujeito a questionamentos dos órgãos reguladores nos casos em que houver escrituração de informações incorretas ou ilícitas, seja por imprudência, imperícia ou má fé, e deverá reparar aos danos causados as partes interessadas. Portanto, as normas devem ser sempre observadas, pois pode estar à mercê de processos civis ou penais tendo por consequência multas, detenção ou reclusão.

Conforme a resolução do CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010 em seu Art. 3º:

**É vedado ao Profissional da Contabilidade:**

X. prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XIII. aconselhar o cliente ou empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais de Contabilidade editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

### 2.3 PAPEL DO AUDITOR FRENTE À CONTABILIDADE CRIATIVA

De acordo com Frota e Vieira (2014) o auditor é o profissional que examina as demonstrações contábeis com o intuito de assegurar a veracidade das informações fornecidas pelas companhias. Profissional técnico também graduado no curso de ciências contábeis, aprovado no exame de suficiência do CFC, para exercer sua função no âmbito de mercado de valores é necessário o cadastrado na IBRACON e CVM e CNAI, tem o objetivo de atestar que os relatórios financeiros estão livres de erros e distorções relevantes, reduzindo o grau de incertezas das demonstrações. Segundo a NBCTA 200 (R1) os objetivos do auditor são:

- (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBCs TA, em conformidade com as constatações do auditor.

Com a responsabilidade de fornecer segurança razoável das demonstrações contábeis, os auditores são sinônimos de confiança e credibilidade, isto é, todo e qualquer relatório financeiro que tenha sido revisado por uma empresa de auditoria e tenha uma opinião emitida positivamente, nos passa a imagem que aquela entidade está livre de erros ou fraudes. Os escândalos financeiros ocorridos em 2001, no caso da Enron, onde a empresa de auditoria Arthur Andersen foi sentenciada, pelo fato de ter destruído documentos sigilosos, mancharam a imagem das empresas de auditorias. No entanto, os profissionais estão cada vez mais capacitados, mitigando as possíveis distorções relevantes para que não haja dúvidas em seus trabalhos. De acordo com Santos e Grateron (2003):

Não podemos nos esquecer que a profissão de auditor nasceu com a intenção de cuidar do patrimônio de seus clientes contra manuseios indevidos dos empregados, objetivo que evoluiu no tempo até converter-se no que atualmente representa de forma indiscutível: emitir uma opinião profissional independente sobre a veracidade e fidelidade da informação contida nas demonstrações contábeis de seus clientes.

Para os distintos usuários o auditor é o profissional que assegura que todas estas informações econômicas e financeiras estejam representando fidedignamente o comportamento daquela companhia no meio econômico. Porém, há certa limitação nos testes e revisões de auditoria, e é inevitável que haja distorções ou fraudes e não sejam detectadas nos processos executados.

De acordo com a NBCT 240:

O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).

De acordo com Santos e Grateron (2003) “As empresas de auditoria, e os auditores em geral, têm sido alvo de fortes críticas da opinião pública especializada pela posição tomada diante da problemática da contabilidade criativa. Alguns justificam suas críticas a esses profissionais pela atitude complacente, para outros até pouco profissional, frente à existência

de práticas criativas por parte dos administradores das empresas. Há casos em que os auditores chegaram a ser acusados de cúmplices dos administradores. A essa discussão pode-se adicionar que é bastante comum empresas entrarem em processo concordatário ou falimentar depois de apresentarem pareceres de auditoria totalmente limpos e sem ressalvas”.

Segundo a NBCTA 240, ”O auditor não é responsável e também não pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis”.

A NBCTA 240, paragrafo quarto deixa claro:

A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

Portanto, como há um risco inevitável de detectar a contabilidade criativa em seus testes de auditoria, o auditor pode emitir uma negativa de opinião, que visivelmente para os distintos usuários interessados nas demonstrações contábeis não aparenta ser um ponto de confiança nas informações divulgadas, que por sua vez, não é de interesse da governança.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Nesta seção será abordada qual a metodologia empregada no estudo referente aos procedimentos e abordagem do problema. Para conceituar a contabilidade criativa, compreender as manobras e mensurar seus impactos, o método mais eficiente foi através de uma pesquisa de dados em revistas, artigos acadêmicos e livros para conceituar o conteúdo, denominados pesquisa bibliográficos.

Na ótica de Beuren (2006) “no que diz respeito aos estudos contábeis, percebe-se que a pesquisa bibliográfica está sempre presente, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento. As publicações dos autores sobre a teoria e a prática contábil podem ajudar o estudante a conhecer o que foi produzido de importante

sobre o objeto de pesquisa. Também podem implicar o desenvolvimento do próprio trabalho, reunindo os fragmentos encontrados, e inseri-los em um texto construindo pelo estudante ou fazendo uma interpretação dos escritos ainda não realizada”.

Cervo e Bervian (1983, p.55) definem a pesquisa bibliográfica como a que:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.

De acordo com Marconi e Lakatos (2015) a pesquisa bibliográfica trata-se de toda a bibliografia já pesquisada, em forma de livros revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto.

No entendimento de Gil (1999) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Apesar de praticamente todos os outros tipos de estudo exigirem trabalho dessa natureza, há pesquisas exclusivamente desenvolvidas por meio de fontes bibliográficas. Neste caso, para conceituar e definir a contabilidade criativa foi utilizado informações que constam em artigos acadêmicos e revistas de contabilidade. Gil (2002) ainda salienta que “A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Essa vantagem torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço. Por exemplo, seria impossível a um pesquisador percorrer todo o território brasileiro em busca de dados sobre população ou renda per capita; todavia, se tem a sua disposição uma bibliografia adequada, não terá maiores obstáculos para contar com as informações requeridas. A pesquisa bibliográfica também é indispensável nos estudos históricos. Em muitas situações, não há outra maneira de conhecer os fatos passados se não com base em dados bibliográficos”.

Segundo Beuren (2006):

o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio desta bibliografia reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada. Com base nisso é que se pode elaborar o trabalho monográfico, seja ele em uma perspectiva histórica ou com intuito de reunir diversas publicações isoladas e atribuir-lhes uma nova leitura.

Tratando-se da abordagem do problema, é possível denominar a pesquisa como qualitativa, por se tratar de análises, causas e impactos dos reflexos da utilização da contabilidade criativa.

A pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. (GOLDENBERG, 1997, p. 34).

Para Minayo (2001), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis. Aplicada inicialmente em estudos de Antropologia e Sociologia, como contraponto à pesquisa quantitativa dominante, tem alargado seu campo de atuação a áreas como a Psicologia e a Educação. A pesquisa qualitativa é criticada por seu empirismo, pela subjetividade e pelo envolvimento emocional do pesquisador (MINAYO, 2001, p. 14).

No entendimento de Richardson (1999, p.80) apud Beuren (2006) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variável, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Ressalta também que podem “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”. De forma mais objetiva Richardson (1999) expõe que:

A principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema. Na abordagem qualitativa, não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

De certa forma Richardson (1999) destaca ainda que: “abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Isso justifica a existência de problemas que podem ser investigados com uma metodologia quantitativa e outros que exigem um enfoque diferente, necessitando-se da mesma metodologia qualitativa”.

#### **4 ANALISE DE DADOS**

Essa seção tem o propósito de apresentar a análise das informações extraídas da pesquisa: *Motivos para Adotar a Contabilidade Criativa; Como as Interpretações são feitas na Contabilidade Criativa e Sonegação Fiscal.*

#### 4.1 MOTIVOS PARA ADOPTAR A CONTABILIDADE CRIATIVA

Por traz de toda a informação contábil há uma parte interessada, seja nas contas de receitas tributáveis, nas provisões dedutíveis, valor acionário, remuneração dos executivos, valores inventariados ou contas de resultados. O fato é que a oscilação de uma determinada conta pode influenciar nos indicadores financeiros e impactar na tomada de decisão dos usuários externos, pois os investidores, analistas de mercados, sócios e o Fisco controlam as oscilações e projetam tendências. Nas companhias abertas, objeto de estudo deste trabalho, o preço e a tendências das ações são de extrema importância para os investidores, assim como o aumento das receitas é interessante para o governo. Logo, o crescimento constante dessas ações é bastante atrativo, e não as quedas e baixas de mercado. Portanto, há bastantes manipulações em contas que refletem o preço das ações, receitas e resultado.

Há casos em que a organização não se encontra em um cenário econômico favorável, possuindo fortes oscilações, que acaba gerando insegurança para investidores e frustração para a administração. Os relatórios divulgados como: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração da mutação do patrimônio líquido e demonstração das origens e aplicações de recursos, que determinam o diagnóstico da saúde financeira das empresas são extremamente visados pelos usuários externos. Logo, o manuseio ou maquiagem dessas informações pode mascarar o resultado verdadeiro dos demonstrativos. Esta assimetria de informação induz ao usuário a tomar uma decisão equivocada, que por sua vez pode ter inúmeros impactos. Akerlof (1970) define Assimetria de informação como toda a situação a qual uma das partes envolvidas em uma determinada transação possui mais informações referentes a um aspecto relevante da mesma.

O mercado de ações é bastante volátil, algumas empresas têm mais quedas do que altas nos preços das ações ou nas oscilações de receitas. Logo, as pressões dos investidores para que a companhia obtenha lucro e seja rentável é tamanha, tendo em vista a concorrência predadora do mercado. Há situações que as empresas têm custos excessivos, falta de inovações, fluxo de caixa ruim, mas precisa ter uma imagem atrativa para o mercado. Nesses casos o contador criativo utiliza-se de seu conhecimento para abusar da interpretação das normas contábeis para e manipular as informações, seja aumentando as receitas ou reduzindo

os custos e despesas para influir nos resultados contábeis e atender as pressões externas, que motiva a utilização da contabilidade criativa para satisfazer esta necessidade.

Essas manipulações somente ocorrem pelo fato da companhia ter controles internos fracos, processos ineficazes e auditoria interna fraca, pois desta maneira há brechas para se utilizar da contabilidade criativa se prevalecendo das oportunidades. Quanto mais os controles forem deficientes e a estrutura for complexa maior é a oportunidade de maquiagem e manipular as informações.

Outro fator que contribui para motivar o uso desta manobra é os bônus condicionados ao alto desempenho dos executivos. O fato de haver bônus de valor alto pode estimular a ganância dos indivíduos visando obter vantagens sempre, independente se há veracidade nas informações ou não. No quadro abaixo segundo Cosenza (2003), estão organizados as principais motivações, efeitos e reflexos que impulsionam os contadores executar esses manuseios.

**Quadro 1** – Motivos para adotar a contabilidade criativa.

Motivação	Política Contábil	Efeitos	Reflexos
Influir nos resultados contábeis	<b>Agressiva</b>	Incrementa ou estabiliza o valor patrimonial da empresa no mercado de capitais.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Avaliação positiva da gestão dos dirigentes.</li> <li>✓ Defesa contra aquisições hostis;</li> <li>✓ Melhora a posição negociadora dos contratos;</li> <li>✓ Incrementa a remuneração dos dirigentes;</li> <li>✓ Maior prestígio profissional.</li> </ul>
	<b>Conservadora</b>	Diminui as receitas ou aumenta as despesas e custos de forma a reduzir os lucros para sinalizar uma pior situação de mercado.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Apresenta uma situação crítica da empresa para tirar proveito no pagamento de impostos;</li> <li>✓ Evita exigências salariais elevadas;</li> <li>✓ Oculta a situação real frente aos competidores;</li> <li>✓ Permite reescalonar dívidas no longo prazo.</li> </ul>
	<b>Maquiadora</b>	Estabiliza as receitas ou os lucros para apresentar um menos perfil de risco ao mercado.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Avaliação positiva da gestão dos dirigentes;</li> <li>✓ Estabilidade na remuneração dos dirigentes;</li> <li>✓ Maior prestígio profissional;</li> <li>✓ Impressiona os investidores de capitais.</li> </ul>
Necessidades Contratuais	<b>Agressiva</b>	Mostra bons indicadores de	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Incrementa na remuneração dos executivos;</li> </ul>

		rentabilidade, liquidez e solvência e endividamento.	✓ Maior estabilidade na permanência no cargo.
	<b>Conservadora</b>	Mostra maus indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento.	✓ Apresenta uma situação crítica da companhia para tirar proveito no momento da renegociação de contratos, tanto da própria empresa como de remuneração dos gerentes; ✓ Poupança para segurar futuras remunerações.
	<b>Maquiadora</b>	Reduz os picos de receitas ou lucros no sentido de potencializar o nível de confiança na empresa	✓ Melhora deposição na celebração de contratos; ✓ Estabilidade na remuneração dos dirigentes; ✓ Poupança para assegurar futuras remunerações; ✓ Atende imposições acionárias dos dividendos.
<b>Interesses políticos e Sociais</b>	<b>Agressiva</b>	Mostra bons indicadores de rentabilidade, liquidez e solvência e endividamento.	✓ Cumprimento das imposições legais; ✓ Atendimento das exigências sociais; ✓ Contempla as diretrizes de gestão responsável.
	<b>Conservadora</b>	Mostra maus indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento.	✓ Mostra uma situação crítica das empresas para tirar proveitos de recursos públicos; ✓ Evita exigência de reposição salarial; ✓ Minimiza as suspeitas de que a companhia pratica monopólio ou oligopólio no mercado; ✓ Permite pleitear aumento de tarifas nos setores que estão sob regulamentação estatal; ✓ Reduz as dividas fiscais-tributárias.
	<b>Maquiadora</b>	Evita excessivas flutuações que possam vir a deteriorar ou prejudicar a imagem social ou política da empresa.	✓ Minimiza a suspeita que a companhia pratica monopólio ou oligopólio no mercado; ✓ Planejamento do pagamento das dividas; ✓ Evita reduzir as tarifas em setores regulados.

Fonte: Adaptado Cosenza (2013).

#### 4.2 COMO AS INTERPRETAÇÕES SÃO FEITAS NA CONTABILIDADE CRIATIVA?

Embora seja julgada como fraude, pois tem o intuito de disfarçar o resultado, a essência da contabilidade criativa é atuar nos procedimentos que promovam julgamentos, estimativas ou procedimentos alternativos, isto é, interpretações abusivas e criativas dos profissionais. Neste capítulo será exemplificado como são feitas essas interpretações, quais seus efeitos e casos verídicos noticiados. Para dar início a estas apresentações, foram escolhidas duas normas: o CPC 30 – Receitas e o CPC 16 – Estoques, que serão apresentados os parágrafos com maiores chances de interpretações.

### 4.3 INTERPRETAÇÃO NA RECEITA

As receitas são extremamente importantes para as companhias, e para as demonstrações contábeis, onde ficam evidenciados os resultados, pois elas demonstram o nível de riqueza ou desenvolvimento no período, influenciando nos indicadores econômicos. Tão grande é sua importância que os órgãos governamentais (Fisco) estabelecem critérios de tributação de acordo com seu crescimento, tais como tributos sobre o faturamento PIS E COFINS e sobre o lucro IRPJ e CSLL. Segundo Baraldi (2012, p.217) as receitas são as mais visadas na criatividade contábil, pois receitas altas (e altos lucros) bonificam os administradores, e altas receitas (altos caixas operacionais) valorizam as empresas e os acionistas. Para ilustrar as interpretações criativas, será utilizada como exemplo uma receita de venda de bens. Segundo a norma contábil:

#### **CPC 30 – IAS 18 parágrafo 14º:**

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

Em uma situação de venda de bens o vendedor receberá os benefícios em caixa ou contas a receber, e o comprador a posse do bem comprado, que se beneficiará do bem ou irá agregar valor em outro produto. A questão é que esta operação pode gerar riscos futuros, ou seja, créditos futuros a receber, nos casos de vendas a prazo. Como a companhia tem a intenção de inflar suas receitas, poderá manipular as informações e reconhecer a receita de

vendas antes do recebimento, adotando a contabilidade criativa. O item “d” do parágrafo 14º salienta que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade se “for provável”, ou seja, o recebimento do valor depende de uma análise de crédito do cliente. Conforme Baraldi (2012, p.218) a contabilidade criativa pode querer reconhecer a receita sem que as transferências de riscos e benefícios sobre os bens tenham sido totalmente finalizadas. É possível abusar das avaliações de créditos, de garantia e de devoluções.

Na frase “a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens”, pode ocorrer a entrega do produto, porém apresentar vícios ocultos e ocorrer à devolução deste produto e a empresa dar baixa apenas no ano seguinte. Segundo Baraldi (2012, p. 222) há casos em que a entrega do produto deveria ser para o cliente, mas pode ser para um depósito, distribuidor ou representante de venda, ou para um depósito alugado e não para um cliente final. Logo, há uma simulação de venda.

Ainda no CPC 30:

**Apêndice A, parágrafo 2, item “c”:**

(a) *Venda, pelo comprador, por conta e ordem do vendedor:* a receita é reconhecida pelo remetente apenas quando as mercadorias são vendidas pelo comprador a um terceiro. O mesmo se aplica à consignação em que, na essência, o comprador somente adquire a mercadoria do vendedor quando ele, comprador, a vende a terceiros.

Esta situação se trata de venda em consignação, ou seja, a empresa vende para representantes ou distribuidoras, porém, a receita só deve ser reconhecida quando um dessas partes vende para um consumidor final. No quadro abaixo é possível verificar como ocorre à simulação:

**Quadro 2** – Comparação da norma contábil x interpretação criativa.

Normal Contábil	Descrição da Norma	Interpretação Criativa	Reflexos
CPC 30 Parágrafo 2	<i>Venda, pelo comprador, por conta e ordem do vendedor:</i> a receita é reconhecida pelo remetente apenas quando as mercadorias são vendidas pelo comprador a um terceiro. O mesmo se aplica à consignação em que, na essência, o comprador somente adquire a mercadoria do vendedor quando ele, comprador, a vende a terceiros.	A contabilidade criativa pode criar análise de crédito e cobranças apresentando que determinadas distribuidoras tem um percentual baixo de devoluções, isto é, a medida que vende para a distribuidora, a mesma já vende para o consumidor final, sem haver risco de cobranças e crédito, convencendo o auditor e analistas de mercados que poderá reconhecer as vendas na medida em que vende	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Bônus aos empregados;</li> <li>✓ Possível aumento de lucro;</li> <li>✓ Imagem que crescimento e desenvolvimento no período.</li> </ul>

para o distribuidor.

Fonte: Adaptado pelo autor (2018) a partir de Paulo Baraldi – IFRS, Contabilidade Criativa e Fraudes (2012).

**Quadro 3 - Casos de fraudes com manipulação de receita.**

<b>Empresa</b>	<b>Bristol – Meyers Squibb</b>
<b>Descrição</b>	Durante os anos de 2000 e 2001, a empresa farmacêutica empurrou seus produtos para os distribuidores com uma campanha agressiva de descontos e incentivos, que podem ter inflado a receita em até US\$ 1,5 bilhão. Como resultado os clientes ficaram com estoques superdimensionados. A posição da Bristol-Meyers Squibb é de que não houve irregularidade contábil.
<b>Criatividade?</b>	Inflou Receitas
<b>Consequência?</b>	Multa de US\$ 150 milhões; implantações de várias ações de riscos, inclusive a contratação de um consultor independente para revisar e monitorar as práticas contábeis, os relatórios financeiros e os controles internos.
<b>Empresa</b>	<b>Merck</b>
<b>Descrição</b>	A empresa inflou as receitas e os custos na mesma proporção. O resultado líquido não foi afetado, mas as vendas sim, que induziu o investidor a acreditar nas no crescimento da companhia. A manobra contábil fez o faturamento crescer US\$ 12,6 bilhões indevidamente. Acusada também de ter deixado de reembolsar descontos para programas de saúde americanos.
<b>Criatividade?</b>	Inflou Receitas e custos
<b>Consequência?</b>	Multa de aproximadamente US\$ 650 milhões para encerrar a ação em andamento.
<b>Empresa</b>	<b>Lucent Technologies</b>
<b>Descrição</b>	Conforme a SEC, a alta administração, com o objetivo de aumentar e realizar, atingir metas internas e obter bônus sobre vendas, fez diversas atividades ilegais: omitiu a existência de acordos de gaveta, de “acordos extracontratuais” de incentivos de vendas e de créditos que induziam os clientes a comprarem mais produtos, através dos quais receitas inexistentes reconhecidas e /ou reconhecidas de forma antecipadas. Além disso os altos executivos falsificaram documentos e esconderam informações interna e externamente. Winstar (cliente) colaborou no conluio de aumentar as receitas da Lucent ao comprar software no final do exercício.
<b>Criatividade?</b>	Inflou Receitas e fez reconhecimento antecipado
<b>Consequência?</b>	Todos participantes foram processados.

Fonte: Adaptado pelo autor (2018) a partir de Paulo Baraldi – IFRS, Contabilidade Criativa e Fraudes (2012).

#### 4.4 INTERPRETAÇÃO NO ESTOQUE

As possibilidades de manipulações de estoques envolvem duas variáveis, que são quantidade e valor, seja na ocultação de informações, aumento ou redução em determinado período, impactando patrimônio líquido e custos das vendas. Pois, manipulando os custos das vendas é possível alterar o lucro líquido e consequentemente o imposto de renda. Baraldi

(2012, p. 116) enfatiza que os estoques são ativos muito bem-aceitos para garantias de empréstimos, e quanto mais altos avaliados melhor, pois mais empréstimo pode ser recebido.

Há casos simples de manipulações de quantidades e valores de estoques, porém, são situações que são facilmente identificadas por auditores ao confrontar os dados, fazendo contagens físicas e checando registros, são os casos das situações abaixo:

**Quadro 4** – Manipulações de quantidades e valores no estoque.

Casos	Situação	Criatividade	Reflexos
Caso 1 – <b>Ajustes de Contagem Físicas</b>	A empresa identifica sumiço dos estoques, mas o resultado do exercício não está agradável.	Pode não fazer os ajustes simplesmente documentar a inexistência deles; pode até ser mais controlado e segregar os itens faltantes com um grupo de estoques específicos e deixar para serem baixados em exercícios seguintes.	✓ Apresentar imagem estável dos estoques; ✓ Maquiar as perdas retardando seu reconhecimento.
Caso 2 – <b>Manipulação de Quantidades de Estoques</b>	A empresa possui filias em locais distintos (depósitos ou centro de distribuição).	A empresa cria condições de não fazer contagens físicas, alegando que não há equipe suficiente. Logo conta o estoque em uma única filial e multiplica para as demais, com os registros de transferências desse estoque adequados a estes processos.	✓ Apresentar imagem estável dos estoques; ✓ Maquiar as perdas retardando seu reconhecimento.
Caso 3 – <b>Ações para Aumento de Estoques</b>	A empresa deseja aumentar a quantidade de estoque.	A empresa registra fictícios de compras de apenas uma partida, ou chamado lançamento “saci”, de uma perna só. Nos casos de empresas de minerais, ouro ou petróleo anunciam descobertas de reservas inexistentes, fazendo o reconhecimento.	✓ Aumento de compra do estoque representando crescimento da companhia;

Fonte: Adaptado pelo autor (2018) a partir de Paulo Baraldi – IFRS, Contabilidade Criativa e Fraudes (2012).

Os usuários da contabilidade criativa extrapolam as interpretações. Logo, pode haver lacunas para criatividade até nas definições da norma como no quadro abaixo:

**Quadro 5** – Interpretação da definição Valor Realizado Líquido.

Norma Contábil	Definição de Valor Realizável Líquido	Criatividade	Reflexos
CPC 16,	<b>Valor realizável</b>	<i>O preço de venda estimado,</i>	✓ Simular aumento do

<b>Parágrafo</b> 7	<p><b>Líquido</b> é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.</p>	<p>pode abrir precedentes para interpretação. Parece que não vale nada mas 5%, às vezes, num processo de avaliação de estoques pode representar um bom valor em aumentar o desempenho e se ganhar bônus.</p> <p><i>O curso normal dos negócios em um mercado nunca é um ponto fixo, pois depende dos componentes levantados, e as tendências levantadas.</i></p> <p><i>Os custos estimados para a conclusão de um gestor não será a mesma para outro, principalmente para o ego.</i></p>	<p>desempenho;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Bônus por desempenho;</li> <li>✓ Gerenciamento do CMV para reduzir o lucro líquida e imposto de renda.</li> </ul>
-----------------------	---	--	---

Fonte: Adaptado pelo autor (2018) a partir de Paulo Baraldi – IFRS, Contabilidade Criativa e Fraudes (2012).

**Quadro 6** - Casos de fraudes com manipulação de Estoques.

<b>Empresa</b>	<b>Cisco</b>
<b>Descrição</b>	<p>Empresários e executivos da empresa se valiam de mecanismos e empresas interpostas com a finalidade de ocultar o real importador das mercadorias, a Mude Comercio e Serviço Ltda. O montante das importações fraudulentas superou US\$ 370 milhões, que chegavam ao real importador Mude após as operações simuladas de compra e venda entre as empresas interpostas. As operações iniciavam-se com a encomenda de produtos da Cisco diretamente pela Mude. Ainda nos EUA, a Cisco repassava os produtos para empresa ligada a Mude, inicialmente a Fulfill Holding – sócia majoritária da Mude Comercio e Serviços.</p>
<b>Criatividade?</b>	Ocultação de mercadoria importadas
<b>Consequência?</b>	Os altos executivos da empresa foram presos. Em 2011 foi a condenação de seis empresários e executivos acusados de integração criminosa que importava produtos da Cisco Systems Inc.
<b>Empresa</b>	<b>Daslu (Brasil)</b>
<b>Descrição</b>	<p>A Polícia Federal através da “Operação Narciso”, desmantelou o esquema de sonegação fiscal da grife. Utilizando empresas importadoras, algumas fantasmas, a Daslu substituíam as notas verdadeiras dos fornecedores estrangeiros por notas falsas subfaturadas. Em adição, fazia importação ilegal. A empresa importadora introduzia as mercadorias no país em seu nome, pagando imposto sobre produto industrializado</p>

	(IPI) somente pelo valor de carga e depois repassava essa mercadoria para a Daslu a preço de venda. Assim a empresa deixava de recolher o imposto sobre a margem de lucro caso importasse diretamente em seu nome. Essas importadoras só forneciam à Daslu, eram deficitárias e sonegadas.
<b>Criatividade?</b>	Falsificação de documentos
<b>Consequência?</b>	Dona da grife, diretor financeiro, contador e outros funcionários foram presos.
<b>Empresa</b>	<b>Warnaco</b>
<b>Descrição</b>	A empresa anunciou um recorde de resultados, mas havia superavaliação de estoques em US\$ 145 milhões. Fraudes feitas há três anos. Em vez de reconhecer a fraude, “travestiu” o ajuste como baixa de custo diferidos relativos em fase pré-operacional. Ou seja, até para corrigir o erro mentiu. A empresa era auditada por <i>Big Four</i> . A SEC obrigou a empresa a contratar uma consultoria para arrumar o processo de gestão do ciclo de estoque, melhorar a auditoria interna e os processos de preparação e elaboração dos relatórios.
<b>Criatividade?</b>	Maquiou a fraude
<b>Consequência?</b>	A alta administração e o auditor foram multados.

Fonte: Adaptado pelo autor (2018) a partir de Paulo Baraldi – IFRS, Contabilidade Criativa e Fraudes (2012).

#### 4.5 SONEGAÇÃO FISCAL

Ao adotar essas práticas enganosas o contador de caráter duvidoso viola os campos éticos e morais de acordo com o código de conduta do contador, mas também poderá ser responsabilizado no âmbito tributário, por ter manipulado contas com incidência de imposto, que além comprometer o registro de licença do profissional pode acarretar na sua reclusão por crime de Sonegação Fiscal.

Os contadores podem ser denunciados para o CRC da região onde foi cometida a transgressão, por qualquer pessoa física ou jurídica, colegas de classe, devendo conter a qualificação e assinatura do denunciante e a narrativa fundamentada da infração objeto da denúncia, esclarecendo as circunstâncias em que a mesma foi cometida. Os contadores podem ser intimados e autuados por auditores do Fisco, que poderão contatar o Ministério Público e oferecer denúncia contra a companhia. Logo, os sócios, a alta administração e o contador podem ser questionados.

Nos casos em que os contabilistas forem denunciados para o CRC, caberá aos Conselhos Regionais de Contabilidade averiguar a situação, se houve transgressão no exercício de sua função. Se a denúncia for manifestamente improcedente, será arquivada de

imediatamente, ou se o fiscal entender que os termos da denúncia são suficientemente consistente poderá ser lavrado um auto de infração e haver a fiscalização do contabilista. Havendo a comprovação de transgressão por parte do contador, o CRC da região poderá penalizar este profissional de acordo com as seguintes sanções:

**Art.12** A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I - multas;

II - advertência reservada;

III- censura reservada;

IV - censura pública;

V - suspensão do exercício profissional;

VI - cassação do exercício profissional.

§ 1º Os critérios para enquadramento das infrações e da aplicação de penas serão estabelecidos por ato do CFC.

§ 2º Para conhecer e instaurar processo destinado à apreciação e à punição, é competente o CRC da base territorial onde tenha ocorrido a infração, feita a imediata e obrigatória comunicação, quando for o caso, ao CRC do registro principal.

§ 3º A suspensão do exercício profissional por falta de pagamento de multa cessará, automaticamente, com a satisfação da dívida.

§ 4º Os sócios respondem solidariamente pelos atos relacionados ao exercício da profissão contábil praticados por profissionais ou por leigos em nome da organização contábil.

Por outro lado, as manobras utilizadas tanto pela administração quanto pelo contador são utilizadas para manipular informações que visam atender as necessidades da companhia e distorcer a imagem real da empresa, mas nem sempre o intuito é bonificar os executivos e atrair a atenção dos investidores, e sim diminuir a carga tributável, através da omissão de receita, ou atitudes criminosas, através de um conluio formado pela companhia, ou seja, através da Sonegação Fiscal. Conforme Abrão (2010, p. 37):

A Sonegação Fiscal é considerada propriamente uma forma delituosa que visa fraudar o recolhimento da obrigação tributária e conseqüentemente ilaquear a fiscalização, porquanto o contribuinte, terceiro ou sucessor, por qualquer meio procede com dolo específico caracterizando o ilícito tributário.

A manobra de sonegação está atrelada a falsificação de documentos para não pagar tributos, por meio de notas fiscais falsas, fraudes ou omissão no reconhecimento da receita, com a intenção de causar dano ao sujeito ativo. Confundido também com o delito de Evasão Fiscal que pode ter a natureza omissiva ou comissiva, isto é, pode haver a intenção de fraudar ou apenas a imperícia de reduzir a carga tributária. Segundo Lovatto (2008, p. 158):

Parece mais adequado manter a expressão Evasão Fiscal para caracterizar o ato ilícito, resultante de sonegação em sentido próprio ou improprio, fraudes, conluio, simulação, ilusão, atraso de pagamento, etc. Caracterizaria sempre ilicitude de comportamento, tipificada como ilícito tributário. Contudo, há condutas que, embora sempre se constituam em ilícito tributário não serão necessariamente ilícito penal.

Nas situações em que houver manipulação de informações, seja omissão de receita, maquiagem de dados para retardar ou antecipar o reconhecimento da receita que tenha por finalidade a má fé e ilaquear o sistema tributário poderá ensejar em um crime contra a ordem tributária. De acordo com a norma tributária:

**LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990**

**Art. 1º** Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

- 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 a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
- Pena** - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

**Art. 2º** Constitui crime da mesma natureza: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

- 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 de contribuição social, 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, ou 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 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Logo, se for constatado que houve manipulações de informações com intuito de burlar o sistema tributário para trazer benefícios para companhia, os responsáveis poderão ser processados criminalmente, perdendo seus registros e cidadania.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Contudo, as práticas enganosas são prejudiciais e tem o intuito de influenciar as tomadas de decisões dos usuários externos, pois tem uma imagem distorcida. Embora as demonstrações sejam auditadas por empresas de auditorias, que representam confiança e credibilidade para a sociedade, vimos que nem sempre é possível identificar as manobras de

tais criatividades nos relatórios. O que ocorre é que alguns auditores com mais experiências conseguem identificar algumas praticas mais corriqueiras, apontando onde há distorção, porem o objetivo do auditor não é detectar fraudes, e sim verificar se os relatórios financeiros estão livres de erros ou distorções relevantes, diminuindo o grau de incertezas. Caso haja desconfiança por parte dos auditores que há movimentos articulados por parte da governança, ele pode emitir uma opinião com ressalva, a qual não favorece a companhia perante a sociedade, pois, o que torna os relatórios financeiros confiáveis e o parecer da auditoria.

Por fim, não há necessariamente umas lacunas na lei, e sim profissionais de caráter duvidosos que se utilizam de um pensamento maquiavélico onde os fins justificam os meios, e abusam das interpretações nos procedimentos que há poder de julgamentos. Os casos em que as práticas forem identificadas, o profissional que exerceu poderá ser questionado sobre suas atitudes, podendo ser denunciado ao conselho de contabilidade e possivelmente penalizado. No entanto, também pode ser indiciado por fraudar a matéria tributável com intuito de trazer benefícios para companhia, mas também ilaqueando o Fisco, onde pode acarretar processos administrativos, multas e até mesmo a reclusão.

## 6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_.COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 16 (R1) - Estoques, 2009. Disponível em: [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br).

\_\_\_\_\_.COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 30 - Receitas, 2009. Disponível em: [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br).

\_\_\_\_\_.NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Aprovada pela Resolução CFC n. 1.203/09, de 27 de Novembro de 2009.

\_\_\_\_\_.NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Aprovada pela Resolução CFC n. 1.207/09, de 27 de Novembro de 2009.

- ABRÃO, C. H. **Crime Tributário: Um estudo da norma penal tributária**. 3 ed. São Paulo: IOB, 2010.
- AKERLOF, G. A; The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism; **The Quarterly Journal of Economics**, Vol. 84, No. 3. (Aug, 1970).
- AMAT, O; BLAKE, J. **Contabilidad Creativa**. 3. ed. Barcelona: Gestión, 1999/2000.
- BARALDI, P. **IFRS, contabilidade criativa e fraudes**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CERVO, A.L; BERVIAN, P.A. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 2 ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.
- CORDEIRO, C. M. R. Contabilidade criativa: um estudo sobre a sua caracterização. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná**. Curitiba – PR, n. 126, 2º quadrimestre de 2003.
- COSENZA, J. Os Efeitos colaterais da contabilidade criativa. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, América do Norte, 7, ago. 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1716/1539>. Acesso em: 3 Jun. 2018.
- COSENZA, J. P. Contabilidade criativa, em que nem sempre dois mais dois são quatro. **Revista Contabilidade e Informação: conhecimento e aprendizagem**. Editora UNIJUI – Universidade Regional do Nordeste do Estado do Rio Grande do Sul – IJUÍ – RS., Ano VI, n. 17, p. 29-38, abr./jun./2003.
- COSENZA, J. P. GRATERON, I. R. G. A auditoria independente e a contabilidade criativa. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade – RS**. Rio Grande do Sul. Ano 2004. n. 118, p. 50-64. Outubro. 2004.

COSENZA, J. P. Contabilidade criativa: as duas faces de uma mesma moeda. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 20, p. 4-13, 2003. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/30545/contabilidade-criativa--as-duas-faces-de-uma-mesma-moeda/i/pt-br>.

COSENZA, José Paulo; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. A auditoria da contabilidade criativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 143, p. 42-61, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/500>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

COSENZA, José Paulo; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. A auditoria da contabilidade criativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília/DF, ano 32, n. 143, p. 42-61, set./out. 2003.

DE SOUSA, Wellington Dantas et al. Contabilidade Criativa versus Fraude Contábil: um estudo empírico com profissionais da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 215, p. 12-29, nov. 2015. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1306>>. Acesso em: 15 mai. 2018.

DESLAURIERS, J. P. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2008.

FROTA, V. X; VIEIRA, E. T. V. A Influência da Contabilidade Criativa no Resultado do Trabalho do Auditor Independente. **Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto – GEDECON**, Vol. 2, Nº. 01, 2014.

GAY, Saludas, J.M. **Alteraciones legales del resultado contable**. Partida Doble, n. 79, Junio 1997, p.4-12.

GIL, A C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

JAMESON, M. *A practical guide to creative accounting*. London: Kogan Page, 1988.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade Criativa: maquiando as demonstrações contábeis. *Revista Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 28, p. 42-51, mai./jul.2005.

LAINEZ, J. A.; CALLAO, Susana. **Contabilidad Creativa**, Cívitas Ediciones, Madrid, España, 1999.

**LEGISLAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL**. Brasília: CFC, 2008.

LOVATTO, A. A. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

MARCONI, M.A; LAKATOS, E.M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. Tese (Doutorado em Contabilidade), FEA-USP, São Paulo, 2001.

MATSUMOTO, A. S; PARREIRA, E. M. **Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de**  
MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2001.

NIYAMA, J. K. Contabilidade Internacional. *São Paulo: Atlas, 2008*.

NIYAMA, J. K; RODRIGUES, A. M. G.; RODRIGUES, J. M. Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 69-87, 2015.

OLIVEIRA, C. M. **Responsabilidade civil e penal do profissional de contabilidade**. São Paulo: IOB-Thomson, 2005.

**Resultados Contábeis: causas e consequências**. UnB Contábil, v. 10, n. 1, 2007.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALAS, Oriol Amat; BLAKE, John; GUTIÉRREZ, Soledad Moya. *La contabilidad creativa em España y en el Reino Unido*. Un estudio comparativo. Disponível em: <http://www.econ.upf.es/deehome/what/wpapers/postscripts/181.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2018.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevera. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. *Revista Contabilidade & Finanças*, USP, São Paulo, n.32, p.7-22, mai./ago.2003.

SIERRA, G.; PEREZ M. y ORTA M. El dilema ético: **Factores determinantes del comportamiento del auditor**. In *Actualidad financiera*, Vol. 6, Nº 7, Julio 2001.

SMITH, T. **Accounting for growth**. London: Century Business, 1992.