

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL DOUTORADO**

JOSÉ RICARTE DE LIMA

**NÍVEIS DE PENALIDADES ÉTICAS APLICADAS AOS CONTABILISTAS SOB A
LUZ DA ANÁLISE DO PODER**

Porto Alegre

2021

JOSÉ RICARTE DE LIMA

**NÍVEIS DE PENALIDADES ÉTICAS APLICADAS AOS CONTABILISTAS SOB A
LUZ DA ANÁLISE DO PODER**

Tese apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Doutor em
Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos
- UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Roberto Frota Decourt
Coorientadora: Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan

Porto Alegre

2021

L732n Lima, José Ricarte de.
Níveis de penalidades éticas aplicadas aos contabilistas sob a luz da análise do poder / por José Ricarte de Lima. – 2021.
118 f. : il. ; 30 cm.

Tese (doutorado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Porto Alegre, RS, 2021.
Orientador: Dr. Roberto Frota Decourt.
Coorientadora: Dra. Clea Beatriz Macagnan.

1. Ética. 2. Penalidade. 3. Contabilistas. 4. Poder.
5. Foucault, Michel. I. Título.

CDU: 657:17.022.2

JOSÉ RICARTE DE LIMA

**NÍVEIS DE PENALIDADES ÉTICAS APLICADAS AOS CONTABILISTAS SOB A
LUZ DA ANÁLISE DO PODER**

Tese apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Doutor em
Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos
- UNISINOS

Aprovado em (dia) (mês) (ano)

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Roberto Frota Decourt (Orientador) – UNISINOS

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan (Coorientadora) – UNISINOS

Prof. Dr. Carlos A. de Mello e Souza – Albers School of Business and Economics –
Seattle University

Prof. Dr. Wilson Toshiro Nakamura – Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – UNISINOS

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl – UNISINOS

Dedico este trabalho a Deus, à minha mãe, Judite
Morais, e aos meus filhos, Letícia e Luís Felipe.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pela vida e pelo cuidado a mim dispensado em toda essa trajetória. Agradeço especialmente à minha mãe, por todos os esforços por ela realizados para que eu chegasse até aqui. À minha família, pelo carinho e contribuições nos momentos de dificuldades nesse percurso, principalmente quando minha mãe precisou de ajuda e eu não podia estar presente.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Roberto Decourt, pelas orientações e sugestões muito valiosas para o melhoramento desta tese. Os meus agradecimentos para minha coorientadora, Profa. Clea Beatriz, por suas orientações e seu cuidado durante toda essa trajetória.

Muito obrigado à Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT), que me proporcionou realizar o sonho do doutorado; sonho não só meu, mas de toda minha família. Minha gratidão ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso (CRC-MT), pela oportunidade para que eu pudesse realizar minha pesquisa a partir dos seus dados. Aos profissionais colaboradores do CRC-MT, pelo carinho, paciência e amizade demonstrados durante todo período de coleta dos dados. Agradeço também à Universidade do Vale do Rio dos Sinos, que, por meio do projeto DINTER com a UNEMAT, possibilitou a mim e a meus colegas realizar nossos sonhos. Ao corpo docente do programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, agradeço pelo acolhimento desde o início dessa caminhada.

Por fim e não menos importantes, quero agradecer aos meus colegas e a alguns amigos que ganhei durante esse percurso. Suas palavras de conforto, seu carinho e sua amizade foram de muito valor nos momentos das dúvidas, angústia e dificuldades no processo de aprendizagem. Muito obrigado a todos e que Deus continue nos abençoando como tem feito até aqui.

“Quando vens consultar os deuses, não faças promessas, não te comprometas com coisas ou compromissos que não poderás honrar”. (FOUCAULT, 2006).

RESUMO

O objetivo deste estudo foi verificar se os profissionais contabilistas autuados por infrações éticas, conectados politicamente, têm maior probabilidade de serem punidos com menor severidade. Para tanto, analisaram-se 390 processos abertos contra profissionais contabilistas com registros ativos no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso, transitados em julgados no período de 2014 a 2018. O estudo teve uma abordagem probabilística e assim, para o exame econométrico, utilizou-se a regressão logística. As análises partiram do pressuposto foucaultiano de que, nas relações de poder, tanto dominador quanto dominado utilizam-se de estratégias para impor ou livrar-se das punições. Os resultados apontam que as penalidades advertência e censura reservada são as mais aplicadas. As evidências são de que estar filiado a um partido político pode ser um fator significativo para explicar os níveis de penalidades éticas impostas aos contabilistas. O resultado da regressão mostrou menor probabilidade de que os contabilistas que estejam conectados por uma filiação política sejam punidos com menor severidade. Outros fatores, como reincidência, revelia, idade e experiência profissional, mostram-se relevantes para explicar a variável resposta. A Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimento (Decore), elaborada de forma irregular, foi a infração mais cometida pelos contabilistas dentro do período analisado. Os resultados sugerem que as punições aos contabilistas são impostas com tendências para protegerem o profissional e a profissão do exame crítico da sociedade. Este estudo pode contribuir com a literatura, no sentido de possibilitar discutir o comportamento do contabilista em relação à ética profissional, tendo como técnica de análise o poder na perspectiva de Michel Foucault.

Palavras-chave: Ética. Penalidade. Contabilistas. Poder. Foucault.

ABSTRACT

The objective of this study was to verify if politically connected accounting professionals, sued for ethical infractions, have a higher probability of receiving a less severe punishment. For such, were analyzed 390 open cases against professional accountants with active registrations in the Regional Accounting Council of the State of Mato Grosso, res judicata in the period from 2014 to 2018. The study had a probabilistic approach, and thus, logistic regression was used for the econometric exam. The analyzes originated from the foucaultian theory that, in power relations, both the dominator and the dominated utilize strategies to impose or free themselves of punishment. The results show that the admonition and censure penalties are applied the most often. The evidence shows that being affiliated to a political party can be a significant factor to explain the levels of ethical penalties imposed to accountants. The results of the regression show a lower probability that accountants which are connected by a political affiliation will be punished with less severity. Other factors, such as recidivism, contumacy, age and professional experience, have shown to be relevant to explain the response variable. Irregularities in the elaboration of Personal Financial Statements (Decore), was the most committed infraction by accountants in the analyzed period. The results suggest that punishments to the accountants are imposed with tendencies to protect the professional and the profession from the critical examination of society. This study can contribute to the literature, by allowing the discussion of the behavior of the accountant in relation to professional ethics, with its analysis technique being power in the perspective of Michel Foucault.

Key-words: Ethics. Penalty. Accountants. Power. Foucault.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Constructo da Pesquisa.....	25
Figura 2 - Organograma do Setor de Fiscalização dos CRCs.....	39
Figura 3 - Poder Discriminatório do Modelo.....	60
Figura 4 - Desenho da Pesquisa.....	64

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Penalidades de Natureza Disciplinar.....	38
Quadro 2 - Enquadramento e Forma de Autuação.....	41
Quadro 3 - Variáveis da Pesquisa.....	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Teste AIC e BIC	57
Tabela 2 - Resultados do Teste Razão da Verossimilhança.....	58
Tabela 3 - Classificação do Modelo.....	59
Tabela 4 - Características dos Profissionais Contabilistas e Conselheiros no CRC-MT.....	65
Tabela 5 - Estatística Descritiva das Variáveis do Modelo	66
Tabela 6 - Frequência Punição Ética Advertência Reservada.....	67
Tabela 7 - Correlação das Variáveis.....	68
Tabela 8 - Estatística VIF para Verificar Ausência de Multicolinearidade	69
Tabela 9 - Resultados da Regressão Logística	70
Tabela 10 - Frequências Absolutas e Relativas para Reincidência	76
Tabela 11 - Reincidência nas Infrações Éticas CRC-MT	77
Tabela 12 - Classificação das Infrações	84

LISTA DE SIGLAS

AIC	Critério de Informação de Akaike
AR	Advertência Reservada
BIC	Critério de Informação Bayesiano
CEPC	Código de Ética do Profissional Contador
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CR	Censura Reservada
CP	Censura Pública
CFED	Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRC-MT	Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Mato Grosso
CRCSP	Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo
Decore	Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimento
DL	Decreto-Lei
EPCONT	Experiência Profissional dos Contabilistas
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
LGCONT	Localização Geográfica do Contabilista
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
PEAR	Penalidade Ética Advertência Reservada
PIS	Contador Pessoa Física/Sociedade
ROA	<i>Return on Assets</i>
ROC	<i>Receiver Operating Characteristic</i>
ROE	<i>Return on Equite</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
TI	Tipos de Infrações
TRE	Tribunal Regional Eleitoral
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TRED	Tribunal Regional de Ética e Disciplina
TSED	Tribunal Superior de Ética e Disciplina
VIF	<i>Variance Inflation Factor</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Problema de Pesquisa	17
1.2 Objetivo Geral	20
1.3 Justificativa e Relevância	20
1.4 Delimitação da Pesquisa.....	21
1.5 Tese.....	22
1.6 Estrutura da Tese	24
2 REVISÃO DE LITERATURA	26
2.1 Poder e Punição	26
2.2 Concepções da Ética e Moral	31
2.2.1 Ética Profissional Contábil.....	33
2.3 Penalidades Éticas e Disciplinares	36
2.3.1 Sistema CFC/CRCs e suas Atribuições.....	39
2.4 Revisão de Trabalhos Empíricos e Elaboração da Hipótese	42
2.4.1 Vigilância e Disciplina como Técnicas de Poder	42
2.4.2 Conexões Políticas	43
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1 População e Amostra da Pesquisa	49
3.2 Abordagem Estatística Adotada e Definição das Variáveis	49
3.2.1 Modelo Econométrico e Descrição das Variáveis Explicativas e de Controle..	50
3.2.2 Variável Dependente	51
3.2.3 Variáveis Explicativas e de Controle.....	52
3.3 Avaliação e Ajuste do Modelo	57
3.4 Coleta e Tratamento dos Dados.....	60
3.4.1 Procedimentos para Coleta de Dados.....	61
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS	65
4.1 Perfil dos Profissionais Punidos e Conselheiros Relatores	65
4.2 Análise Descritiva e Correlações das Variáveis	66
4.3 Resultados da Regressão Logística (LOGIT)	69
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	72
5.1 Análise da Hipótese da Tese.....	72
5.1.1 Fator Filiação Partidária (CONTFPOLIT)	72

5.2. Análise das Variáveis de Controle com Significância para o Modelo	76
5.2.1 Reincidência (CONTREIN).....	76
5.2.2 Revelia (CONTREVEL).....	78
5.2.3 Multas.....	79
5.2.4 Idade e Experiência Profissional dos Conselheiros Relatores.....	81
5.3 Classificação das Infrações	82
6 CONCLUSÃO	89
6.1 Limitações e Possibilidades para Estudos Futuro	94
REFERÊNCIAS.....	97
APÊNDICE A - DECLARAÇÃO DE APRESENTAÇÃO DO DOUTORANDO, EMITIDA PELA INSTITUIÇÃO DE ENSINO UNISINOS.....	115
APÊNDICE B - TERMO DE CONFIDENCIALIDADE E SIGILO	116
APÊNDICE C - MODELOS UTILIZADOS PARA TESTE RAZÃO DA VEROSSIMILHANÇA.....	117
APÊNDICE D - GRÁFICO DA ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS RELACIONADAS ÀS CONEXÕES POLÍTICAS	118

1 INTRODUÇÃO

Os profissionais de contabilidade são impelidos a observar e praticar um arcabouço normativo e legal, que tem por objetivo orientá-los na tomada decisão e divulgação de informações que atendam ao interesse público. (IESBA, 2018). A veracidade dessas informações é de fundamental importância na relação entre profissionais e os demais interessados porque a confiança nas informações prestadas pode outorgar ao emissor reconhecimento de poder. (FOUCAULT, 1979; SHEFRIN; STATMAN, 1993; CFC, 2019). Porém, o descumprimento desse conjunto de normas e de leis poderá resultar na abertura de processos e punições, acarretando possíveis prejuízos para si e/ou para a classe à qual está associado. (LOEB, 1972; ADAMS; TASHCHIAN; SHORE, 2001; FIRTH *et al.*, 2016).

As práticas contábeis têm sido cada vez mais reconhecidas como ferramenta capaz e exclusiva para interpretar de forma homogênea, os fenômenos econômicos envolvidos nas relações de negócios. (MEIRELLES JUNIOR, 2009). Nesse sentido, os conselhos dos profissionais contabilistas, alinhados às normas estabelecidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), estabelecem princípios norteadores para o comportamento do profissional no exercício da profissão. A integridade, a honestidade, a competência profissional e o devido cuidado, bem como a confidencialidade e o comportamento profissional, estão entre os princípios fundamentais a serem observados pelos contabilistas. (IFAC, 2018). Nesse contexto, a capacidade técnica do profissional contabilista, ainda que seja uma característica fundamental, parece não ser suficiente, diante do dever de se comportar socialmente adequado as exigências impostas pela sociedade. (LISBOA, 1997). No entanto, nas relações entre profissionais e os demais usuários das informações contábeis, poderão existir possibilidades de que esses princípios e exigências sociais não sejam observados. Assim, ao abdicar de assumir tais princípios, os profissionais assumem os riscos inerentes, podendo, dessa forma, reduzir sua independência profissional em situações adversas, colocando em risco o conjunto de verdades produzidas. (DEANGELO, 1981; BLAY, 2005; IFAC, 2018).

Ao decidir agir de forma contrária ao que estabelecem as normas, os profissionais tornam-se suscetíveis a punições éticas e/ou disciplinares previstas nos regulamentos normativos e legais, entre os quais pode-se citar o Decreto-Lei (DL) nº 9.295/1946, com redação alterada pela Lei nº 12.249/2010 e pela Norma Brasileira

de Contabilidade para Profissionais em Geral (NBC PG) nº 01/2019. A responsabilidade de registrar, fiscalizar, autuar, processar, julgar e punir tais desvios de conduta cabe aos Conselhos Regionais de Contabilidades (CRCs), conforme DL nº 9.295/46 (BRASIL, 1946) e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.370/2011. (CFC, 2011). Ao infrator, deve ser concedido o direito da ampla defesa e, tão somente após o relator (conselheiro eleito e efetivo) analisar e submeter ao voto do Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED), a punição ou a absolvição poderá ser aplicada, conforme Resoluções nº 1.523/17 e nº 1.603/20 do Conselho Federal de Contabilidade. (CFC, 2017; 2020).

Nesse contexto, profissionais (vigiados, controlados) e Conselhos (sentinelas, julgadores) articulam-se no sentido de legitimar suas decisões, com base, por vezes, na prescrição dos fatos ou na ocorrência em desprezo aos ditames legais. Para tanto, utilizam-se de estratégias no sentido de mostrar onde e com quem está o poder nessa luta para mitigar ou anular a punição ou para confirmar a infração cometida. Essas estratégias adotadas vão se renovando na medida em que as regras também se alteram, dessa forma, demandando dos profissionais poder de articulação entre seus pares. Diante disso, fatores individuais e situacionais – entre os quais as conexões políticas – podem ser utilizados como estratégias. (FOUCAULT, 1987; FORD; RICHARDSON, 1994; MACAGNAN, 2008; CORREIA, 2014; MORETTI, 2018; BENBOURICHE; GUAY; PARENT, 2020).

A NBC PG 01/19 (Código de Ética do Profissional Contador) destaca que as punições éticas devem ser aplicadas considerando a gravidade das infrações, sendo possível pressupor as ações atenuantes e agravantes nesse processo. (CFC, 2019). Dessa forma, as punições poderão ser aplicadas na sua forma mais leve, como, por exemplo, com as advertências, ou ainda na sua forma mais severa, como as censuras. Alves (2005) pondera a falta de informação por parte das normativas que disciplinam a profissão contábil para definir, de forma concreta, o que seja gravidade da infração.

No Brasil, estudos mostram que as punições advertência e censura reservada, ou seja, as mais leves, são as mais aplicadas aos profissionais, ainda que as infrações sugiram punições mais severas. (ALVES, 2005; BATISTA *et al.*, 2013; ALMEIDA; PIMENTEL, 2016; CREF2/RS, 2014; G1, 2018; SILVA *et al.*, 2010). Os números do estudo de Silva *et al.* (2010) mostram que, a advertência reservada é a segunda punição mais aplicada, sendo superada pela absolvição. De acordo

com os autores (SILVA *et al.*, 2010), é no campo ético que os erros relacionados as práticas médicas são mais percebidas. Assim sendo, estudos evidenciam a importância do debate sobre os níveis de penalidades éticas aplicadas aos profissionais contabilistas em função do descumprimento da ética profissional contábil, sendo, portanto, o objeto da presente tese. (CORREIA, 2014; SUN; HU; HILLMANN, 2016; COFFMAN; GOTTHARD-REAL, 2019; BENBOURICHE; GUAY; PARENT, 2020).

1.1 Problema de Pesquisa

Os processos abertos em desfavor dos profissionais contabilistas evidenciam práticas contábeis que indicam o descumprimento do Código de Ética e demais normativas que disciplinam a ética profissional contábil. Entre as práticas mais cometidas, encontra-se a elaboração da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimento (Decore). O estudo de Krummenauer e Locatelli (2020) revelou que, a Decore com valores divergentes e/ou sem base legal, representou em média 45,71% das infrações cometidas pelos contabilistas. Ainda nesse contexto, o estudo de Berni e Bolognesi (2018) evidenciou que, entre as ocorrências qualificadas no período 2015 e 2016 pelo CRCSP (Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo), a Decore representou 71,29%. A Decore, segundo Resolução do CFC nº 1.592/2020, é o documento contábil destinado a fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos em favor de pessoas físicas, sendo sua elaboração de competência exclusiva do profissional contabilista. (CFC, 2020a). Ainda, de acordo com CRC-MT (2019), outras práticas são percebidas, como a falta de elaboração da escrituração contábil das empresas, a exploração de atividades sem realização do registro cadastral dos escritórios, a não realização de contratos de prestação de serviços e a apropriação indevida de valores ou documentos.

Assim, verificadas essas ocorrências, duas abordagens poderão ocorrer: a primeira, a notificação, podendo ser realizada de modo verbal ou por escrito; e a segunda, o auto de infração, conforme estabelece a Resolução CFC nº 1.603/20. (CFC, 2020b). Identificada e comprovada a infração, o profissional poderá sofrer as punições éticas e/ou disciplinares estabelecidas pelo sistema CFC/CRCs por meio da NBC PG 01/19. Essas punições, conforme o DL nº 9.295/46 (BRASIL, 1946), a

NBC PG 01/19 (CFC, 2019) e o Manual de Fiscalização do Sistema CFC/CRCs (CFC, 2012), serão aplicadas considerando a gravidade da ação cometida.

Ainda que estejam sob regras e olhares vigilantes por parte do sistema regulador e fiscalizador, os profissionais contabilistas comportam-se de forma a infringir as regras, mesmo conscientes das punições que poderão sofrer. Alguns estudos, a saber, de Alves (2005) e Ferreira (2013), mostram que essas punições por vezes são aplicadas na sua forma mais leve, ou seja, nos casos de infração ética, com advertência, contudo, segundo Loeb (1972), o que torna o profissional contabilista diferenciado, único, é seu comportamento moral e ético para com seus clientes. Assim, quando o profissional elabora um documento, está oferecendo à sociedade sua reputação e julgamento. Logo, qualquer ato que levaria a sociedade a questionar essas características lança uma nuvem de suspeita sobre a própria razão de ser da profissão, daí a necessidade de punições mais severas.

Se a punição pode ser a justa recompensa pelo comportamento inadequado do contabilista com relação às regras, preveni-lo seria, portanto, o mais adequado. Porém, a prevenção também se dá por meio da penalidade. Nesse sentido, a prevenção é o cumprimento da punição considerada como ameaça, enquanto a recompensa é o princípio seguido pela execução da punição, de modo que prevenção e recompensa podem ser consideradas mutuamente protetivas. (MERLE, 2001). Assim, punir o contabilista infrator, considerando os devidos níveis de graduação éticos e disciplinares, também pode preveni-lo de futuras reincidências e trazê-lo de volta ao convívio normativo e legal. (MERLE, 2001). Nesse contexto de dominadores vigilantes e dominados transgressores, as estratégias são fundamentais para legitimar suas ações. (FOUCAULT, 1987).

Entres as possíveis e várias estratégias adotadas, os profissionais poderão articular-se utilizando fatores políticos, influências corporativas, normas e relações construídas nos ambientes de trabalho, no sentido de mitigar e abrandar as punições ou até mesmo de evitá-las. (ALVES, 2005; HANSEN; WHITE, 2012; FERREIRA, 2013; CORREIA, 2014; SUN; HU; HILLMANN, 2016; KROM, 2016). Nesse viés, o estudo de Correia (2014) examinou a probabilidade de empresas e executivos com conexões políticas serem fiscalizados e penalizados pela Securities and Exchange Commission (SEC). Entre os resultados obtidos, evidenciou-se que, em média, as empresas politicamente conectadas têm menos probabilidade de envolver-se em ações de fiscalização da SEC e, caso sejam autuadas e punidas,

enfrentam as menores punições. Belenko, Fagan e Dumanovsky (1994) mostraram, no seu estudo com profissionais químicos, que repreensões mais severas foram associadas a chances ligeiramente mais baixas de nova punição por outro crime. Logo, a punição pode ser um mecanismo de reestruturação dos comportamentos dos indivíduos.

Porém, se a punição deixou de ser aplicada ao corpo propriamente dito, ela é imposta ao coração, ao intelecto, segundo Foucault (1987). Logo, punir severamente é deixar marcado no coração, no intelecto dos infratores, o exemplo da sua ação. Nesse caso, a punição nada mais é que uma representação, daí ser mais importante do que o interesse pela própria infração. (FOUCAULT, 1987). Mas, a punição de pares em virtude das influências ambientais pode constituir-se numa dificuldade para aqueles que julgam e punem. Nesse contexto, estudos mostram, entre outros fatores, cargos assumidos por profissionais nos conselhos (administrativos, classes, saúde, deliberativos, educacional, entre outros) como possíveis fatores de dificuldade no processo de punições entre os pares. (GOYAL; PARK, 2002; FUKS; PERISSINOTTO, 2006; HEINZ; PATEL; HELLMANN, 2013; SONZA; KLOECKNER, 2014).

Diante disto, o *International Federation of Accountants* (IFAC), o CFC e os CRCs, alinhados ao que estabelecem os regulamentos legais, elaboram, orientam e executam, junto a seus associados, normas e resoluções, tendo em vista a docilidade do corpo do infrator. (FOUCAULT, 1987). Contudo, ainda que o arcabouço normativo e legal outorgue poder aos órgãos de fiscalização para punir, a decisão por parte dos contabilistas para infringir às regras, pode ter relação com o poder que eles possuem e com o saber que detêm em relação à causa em questão. Trata-se de um poder que, segundo Foucault (1979), é enlouquecedor, no sentido de que as ações praticadas em função dele podem conduzi-los a ações proveitosas para si e seus grupos.

Nesse sentido, a função da punição é fazer com que as consequências da conduta imoral tenham uma utilidade negativa significativa para o indivíduo que toma a ação e que isso possa inibi-lo para futuras infrações. (KELLER; SMITH, K.; SMITH, L., 2007). Dessa forma, a gradação da punição parece ser fundamental, considerando sua função nas relações administrativa, legal e social. Assim, a questão problema que norteia o presente estudo é: profissionais contabilistas

autuados por infrações éticas, conectados politicamente, são punidos com menor severidade?

1.2 Objetivo Geral

Verificar se os profissionais contabilistas autuados por infrações éticas, conectados politicamente, têm maior probabilidade de serem punidos com menor severidade.

1.3 Justificativa e Relevância

Os estudos revisados mostram que fatores como: conexões políticas, comportamentos reincidentes, experiência profissional, idade, entre outros, podem ser utilizados para explicar o comportamento ético de profissionais em diferentes áreas do conhecimento. (CORREIA, 2014; SUN; HU; HILLMANN, 2016; MESSALL; PHILLIPS; SCHMIDT, 2017; AKCIGIT; BASLANDZE; LOTTI, 2018). Diante do comportamento contrário ao que estabelece a ética profissional e com a probabilidade de serem punidos pelos conselhos aos quais estão associados, os profissionais poderão usar de diferentes estratégias para mitigar as punições. Assim, as conexões políticas, entre outros fatores situacionais, poderão ser utilizadas como estratégia de poder nesse contexto.

A aplicação de punições em função do comportamento inadequado dos profissionais, especificamente, os contabilistas, tem sido discutida, via de regra, a partir das infrações disciplinares. Estudos mostram as punições disciplinares, multas, suspensão do exercício profissional por um determinado período e a cassação do exercício da profissão, como sendo as mais aplicadas aos contabilistas. (LOEB, 1972; PARKER, 1987; PARKER, 1994; CORREIA, 2014; KROM, 2016). Enquanto que, as punições em decorrência das infrações éticas parecem ser menos discutidas ou poderão, em menor escala, estar sendo aplicadas. No entanto, os estudos mostram comportamento contrário ao que estabelecem as normas éticas e disciplinares pelos contabilistas, logo, tornando-os passíveis de punições. (FIRTH; MO; WONG, 2014; ALVES, 2015; KROM, 2019; FATEMI; HASSELDINE; HITE, 2020). Nesse contexto, percebe-se, a partir desses estudos, que as problemáticas que os direcionam fundamentam-se nos efeitos das penalidades, no comportamento

dos profissionais mediante mudanças dos mecanismos de regulação e fiscalização, na percepção dos contabilistas sobre o Código de Ética do Profissional Contador (CEPC), na aplicação das penalidades, entre outros.

Diante disto, observa-se uma lacuna nos estudos revisados, no que se refere a discutir possíveis fatores que possam explicar os níveis de penalidades éticas aplicadas aos profissionais. Esses estudos, em específicos, os relacionados ao comportamento dos contabilistas, mostram haver uma disparidade na aplicação entre a punição mais leve (advertência) e as mais severas (censuras), sendo a mais leve, no caso, a mais aplicada. (LOEB, 1972; ALVES, 2005; FERREIRA, 2013; KROM, 2016). Nesse sentido, a presente tese diferencia-se dos demais estudos revisados, e assim, justifica-se quando se propõe a discutir possíveis fatores que possam explicar esse comportamento, ou seja, da aplicação dos níveis de penalidades éticas em desfavor dos contabilistas.

Isso posto, espera-se que esta tese possa contribuir com a literatura contábil sobre discussões relacionadas às práticas dos profissionais, contrárias à ética profissional, bem como as punições decorrentes desse comportamento. Assim, o estudo poderá ainda contribuir na reformulação de currículos formativos dos profissionais contabilistas, na medida em que possibilita maior entendimento do problema de ética no contexto profissional, o que parece ser uma necessidade, visto que esse processo tende a envolver aspectos racionais e éticos. (SILVA, 2015; CHAVES; GOERGEN, 2017). Além disso, as contribuições poderão ser importantes para o sistema CFC/CRCs no processo de reformulação das normativas, uma vez que a presente tese possibilitará compreender-se melhor possíveis problemas do sistema atual. Considerando as constantes mudanças e a expansão do conhecimento, o estudo poderá contribuir ainda no processo de educação continuada dos profissionais, na medida em que o conhecimento relacionado ao comportamento ético dos profissionais poderá ser ampliado pelo presente estudo.

1.4 Delimitação da Pesquisa

De acordo com a NBC PG 01/19, a gravidade das infrações é um fator relevante no processo de punição ética dos contabilistas. (CFC, 2019). No entanto, a referida norma não define o que seja de fato “gravidade” da infração, deixando assim uma lacuna para discussões subjetivas. Assim sendo, o presente estudo não

abordou o tema no sentido de superar essa lacuna, mas com o propósito de ressaltar sua importância no processo de punição.

Os fatores situacionais e individuais que podem explicar os níveis de punições éticas aplicadas aos contabilistas, especificamente as conexões políticas, foram o centro da pesquisa. No entanto, mensurar e analisar se esses fatores influenciam as percepções de julgamento dos conselheiros relatores e contabilistas não foram objetos de análise desse estudo. Em relação às punições aplicadas, a tese não propôs medir as habilidades de raciocínio moral dos profissionais, como analisado por Weber (1990) e Eynon, Hills e Stevens (1997). Assim, a teoria do desenvolvimento cognitivo de Kohlberg (1976) não foi utilizada como suporte principal do estudo, tendo em vista que a proposta da tese não está relacionada com a percepção dos envolvidos. Por outro lado, cabe dizer que, ao aplicar uma punição, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED) apodera-se do conceito de justiça de Kohlberg (1976), no sentido de entender que a punição é simplesmente a retribuição pelo profissional ter infringido uma norma, por ter cometido uma infração.

Embora a teoria dos jogos pudesse auxiliar na explicação do fenômeno em discussão, ela não foi utilizada. A teoria dos jogos pode ser empregada para modelar fenômenos que podem ser observados quando dois ou mais agentes de decisão interagem entre si. (SARTINI *et al.*, 2004; PONTES, 2018). Nesse sentido, embora se reconheça a importância da teoria para o contexto, ela não fez parte do escopo de análise desse estudo. Em relação às conexões políticas, o estudo não buscou capturar sua influência nos níveis de penalidades antes do profissional ser autuado, mas dentro do período de análise dos dados. De tal modo, o presente estudo, baseou-se no pressuposto foucaultiano de que, no processo de punição, os indivíduos articulam-se, utilizando-se de todas as estratégias ao seu alcance no sentido de legitimar suas ações e assim mitigar ou até mesmo anular possíveis punições. (FOUCAULT, 1987).

1.5 Tese

Diante disto, presume-se que punir um profissional está relacionado com a tentativa de impor determinado comportamento considerado adequado, porém, tendo em vista, as estratégias adotadas por aquele(a) suscetível da punição. Todavia, a noção de comportamento adequado deve estar condicionada aos

objetivos propostos pelos órgãos, grupos e pelo contexto social no qual se insere o profissional. (BUGDOL, 2018). Se as punições são éticas, logo, essa adequação almejada pode estar relacionada com as práticas morais que o profissional deve exercer nas relações com seus pares. Assim, o comportamento esperado desses profissionais em decorrência das regras impostas pelo IFAC, sistema CFC/CRCs e legislações correlatas deve atender às expectativas desses órgãos independentemente dos objetivos dos seus clientes.

Dessa forma, vigiar as práticas dos profissionais tem-se como ação antecedente ao processo de punição, sendo preciso verificar qual o objetivo da mesma. (FOUCAULT, 1987). Segundo Foucault (1987), um dos propósitos da punição é a docilidade do corpo e da alma, ou seja, o domínio das ações do indivíduo por meio da vigilância e sanções. Krom (2019) ressalta que, aquelas punições que coloca o profissional sob escrutínio social são para estes consideradas as mais severas, assim sendo, poderão utiliza-se de estratégias no sentido de que, caso sejam achados culpados recebam a punição menos severa.

Antes, porém, deve-se ressaltar que, de acordo com DL 9.295/46 e NBC PG 01/19 a punição deve ser aplicada conforme a gravidade da infração cometida. Porém, as referidas normas não definem o que é “gravidade”, deixando, dessa forma, sob os julgadores, a responsabilidade da definição e aplicação na devida medida. No entanto, conforme Alves (2005), a percepção dos julgadores e julgados em relação a gravidade da infração pode causar debates em relação a sua definição. Assim, ao decidir infringir, o infrator deve estar em condições de comparar o prazer que ele espera (em razão de sua vontade) com a infração cometida e a possibilidade de ser autuado, julgado e punido. (BENTHAM, 2000).

Portanto, sendo autuado, haverá a possibilidade de, por meio das garantias legais, travar-se um combate em torno da verdade entre os que são dominados e os que têm o poder de dominar. (FOUCAULT, 1979). Foucault (1979) considera que essa verdade não é um conjunto das coisas verdadeiras a descobrir ou a fazer aceitar, mas o conjunto das regras segundo as quais se distingue o verdadeiro do falso e se atribui ao verdadeiro os efeitos específicos de poder. Entretanto, esses efeitos não são atribuídos sem que haja resistência e liberdade, sem os quais as relações de poder não podem existir. (FOUCAULT, 1979). De outra forma, esse poder é percebido nas estratégias apresentadas, no percurso dos processos, por meio das defesas e recusas dos envolvidos.

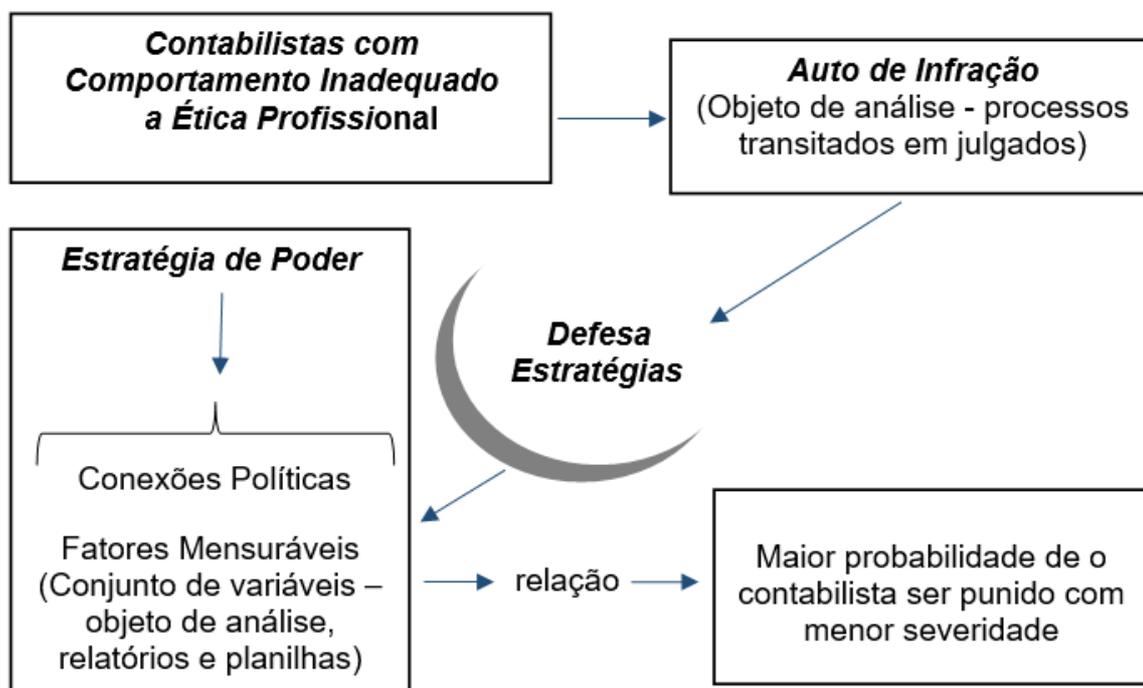
Diante dessas estratégias, os profissionais são impelidos a verificar quais fatores poderão protegê-los ou quais os colocarão em risco. Nesse contexto, as conexões políticas podem ser consideradas um fator de salvaguarda. Empresários ou empresas conectadas politicamente são mais propensos a receberem socorro em momento de dificuldades, se comparados com aqueles (as) sem conexões políticas. (FACCIO; MARSULIS; MCCONNELL, 2006; BLAU; BROUGH; THOMAS, 2013). Assim, estar conectado politicamente poderá contribuir para que esse profissional ou empresa esteja menos vulnerável diante da probabilidade de fiscalização e de punições mais severas. (CORREIA, 2014; PHAN; TEE; TRAN, 2020). Nesse sentido, sob a luz da análise do poder, segundo Michel Foucault, a tese está na defesa de que, contabilistas conectados politicamente e autuados por infrações éticas, são punidos com menor severidade.

1.6 Estrutura da Tese

Assim, tendo em vista a proposta da presente tese, a mesma foi dividida seis capítulos. No 1 capítulo, foram expostos os aspectos introdutórios, o problema norteador da pesquisa, objetivo seguidos pela justificativa, relevância, delimitação da pesquisa e tese. No capítulo 2 apresentou-se a revisão de literatura. Eixo teórico adotado (poder na perspectiva de Michel Foucault) e punição, as concepções sobre a ética e moral, as punições éticas e disciplinares aplicadas aos contabilistas em decorrência do descumprimento das regras, e revisão de trabalhos empíricos.

A metodologia do estudo foi exposta no 3 capítulo. A população, amostra, abordagem estatística, definição das variáveis, modelo econométrico, ajustes do modelo, bem como coleta e tratamento dos dados, compuseram o marco metodológico da tese. O capítulo 4 foi composto dos seguintes pontos: perfil dos profissionais punidos e conselheiros relatores, análise descritiva e correlação das variáveis e resultado da regressão. A análise dos resultados da hipótese da tese e das variáveis de controle, assim como a classificação das infrações, são apresentados no capítulo 5. Por fim, a conclusão do estudo foi exposta no capítulo 6. Essa seção é composta da resposta ao objetivo da tese, as contribuições, limitações e oportunidades para estudos futuro. Na figura 1 a seguir, apresenta-se, portanto, o delineamento geral da tese.

Figura 1 - Constructo da Pesquisa



Fonte: elaborada pelo autor.

O sentido das setas apresentadas na Figura 1, tem como finalidade indicar a modo como a proposta do estudo foi sendo construída. Para tanto, a abordagem ocorreu a partir do comportamento inadequado dos profissionais contabilistas em relação a ética profissional, verificado por meio da revisão de literatura, dos processos transitados em julgados com as respectivas punições éticas aplicadas e a possível relação entre as conexões políticas desses profissionais e a maior probabilidade de serem punidos com menor severidade.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O enfoque, no que tange à revisão de literatura, está organizado da seguinte maneira: poder e punição; concepções da ética e moral; ética profissional contábil; penalidades éticas e disciplinares; sistema CFC/CRCs e suas atribuições; revisão de trabalhos empíricos; e elaboração da hipótese da tese.

2.1 Poder e Punição

Existem diferenças evidentes entre uma teoria do poder e uma analítica do poder. Enquanto teoria do poder aborda o poder como se fosse um objeto, algo cuja essência pode ser descrita em sua estrutura e funcionamento, a analítica do poder negligencia o poder como objeto, sendo analisado em seus efeitos, com ênfase nas diferentes situações estratégicas percebidas nas relações. (FOUCAULT, 1988; FONSECA, 2012). O poder não é uma instituição, não é uma estrutura, não é uma certa potência da qual alguns seriam dotados: “é o nome dado a uma situação complexa estratégica numa sociedade determinada”. (FOUCAULT, 1988, p. 89).

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

Quando os processos de socialização falham, parece necessário que outros mecanismos dentro dessa rede social sejam adotados no sentido de corrigir os desvios de conduta dos indivíduos. (WALKER, 2016). Nesse contexto, regular o comportamento dos profissionais no sentido de ajustá-lo ao que determina a ordem social pode ser objetivo primordial dos Conselhos que regulam suas práticas. Assim, vigiá-los e corrigi-los, adequando-os aos propósitos estabelecidos, poderá incluir, entre outros mecanismos, a punição. (FOUCAULT, 1987; WALKER, 2016). Logo, definir o desvio, identificá-lo e projetar possíveis soluções pode ser tão necessário

quanto puni-los. (WALKER, 2016). Armstrong (1994) considera que o poder disciplinar, na perspectiva foucaultiana, é algo contínuo, enquanto que uma das características dos sistemas contábeis é a mudança em função dos detalhes comportamentais dos envolvidos em face dos resultados desejados. Assim, nesse processo de ajustamento de conduta, o exercício do poder por meio da vigilância e da punição poderá alterar-se na medida em que o comportamento dos profissionais também se modifica.

Nessa circunstância de constantes alterações, Foucault (1979) entende que o poder não é somente repressivo. Se assim o fosse, dificilmente seria obedecido. Mas, para o autor, o que faz com que o poder se mantenha e que seja aceito é simplesmente porque ele não pesa somente como uma força que diz não, mas que, de fato, ele permeia, produz coisas, induz ao prazer, forma saber e produz discurso. Mckinlay e Pezet (2010) entendem que, nesse contexto da produção dos saberes, não são apenas as relações sociais que afetam o desenvolvimento das técnicas contábeis, as quais são constitutivas de maneiras diferentes de ver o mundo e de relacionar-se com ele. Diante disso, o poder disciplinar normalizador percebido nos códigos de ética e os discursos que o envolvem apelam para sua legitimação no âmbito social, produzindo, dessa forma, comportamento que seja adequado à conduta imposta pela profissão. (PRESTON *et al.*, 1995). Assim sendo, o poder não é exclusivo, ele se move e se exerce nas relações e em diferentes direções. (FOUCAULT, 1979).

Tendo em vista que o poder está em movimento nessa rede de relações, vigiar as práticas dos que a compõem parece ser primordial, pois essas práticas são resultados do acordo firmado entre profissionais e sistema CFC/CRCs sobre os conceitos éticos e a adesão a eles. Transgredi-las poderá sinalizar a não aceitação da conduta ética imposta pelos demais. (PRESTON *et al.*, 1995). Nesse sentido, a vigilância em relação ao acordo tende a ser constante sobre aqueles que têm o dever de cumprir. Logo, segundo Foucault (1979, p. 130), “mais eficaz e mais rentável é vigiar do que punir”, ou seja, a vigilância parece primordial sobre a ação do outro. Nessa perspectiva, a vigilância está relacionada com os objetivos daqueles que vigiam (sistema CFC/CRCs) e dos que são vigiados, no caso, os profissionais. (BOLL, 2014).

Então, o poder está na ação do indivíduo em mexer a pedra no tabuleiro, de forma que o outro se sinta neutralizado em sua reação. Foucault (1987) identifica

essa ação como as estratégias exercidas pelos jogadores no contexto de suas relações. O que outro pode fazer constitui-se objeto de vigilância na visão de Foucault. Assim, “a vigilância sobre os indivíduos se exerce no nível não do que se faz, mas do que se é; não do que se faz, mas do que se pode fazer”. (FOUCAULT, 1996, p. 104). Foucault (2008) entende que o poder é o que se vê, aquilo que se manifesta, ou seja, sua força está no movimento, na ação que está sendo demonstrada, isto é, nos discursos.

Nessa perspectiva, a vigilância em relação ao discurso do outro tende a ser percebida desde o início do seu processo de autoformação, buscando construir no outro um ser ético, porém, que se autorregula e se autoforma em um membro ideal para o contexto no qual deseja se inserir. (BAKER *et al.*, 2014). Nesse sentido, o poder não se percebe apenas no código de ética, mas também por meio dos instrumentos que o torna íntegro (processo formativo) para com os objetivos da profissão, e assim, dando-lhe a impressão de estar agindo com integridade e conformidade. (BAKER *et al.*, 2014). No entanto, haverá a probabilidade de que o indivíduo não atue em conformidade com os desígnios propostos pelo grupo, sendo, portanto, possível alvo da ação disciplinar.

Diante dessa possibilidade, as estratégias são invocadas e postas em prática, buscando confirmar, mitigar ou anular o discurso do outro. Nesse contexto, o poder político nos seus diferentes níveis, ou seja, municipal, estadual e federal e representados, manifesta-se como uma possível ação nessa relação de poder. Ele não é uma manifestação de uma ação opressiva, mas sim, de uma prática repressiva. Assim, sendo um poder repressivo, haverá, portanto, uma batalha em que a punição será o efeito das relações de dominação. Nessa acepção de poder político, como a guerra, as estratégias estarão sempre presentes como elementos essenciais no campo das batalhas. Portanto, as relações de poder constituir-se-ão de formas imbricadas, com outras práticas consideradas essenciais na batalha, entre as quais estão o cuidar do interesse de uma classe, de um determinado grupo entre os cidadãos, ignorando, dessa forma, os indivíduos em suas particularidades. (FOUCAULT, 2001; FOUCAULT, 1995; CANDIOTTO, 2010).

É nesse intuito de exercer o poder enquanto dominação que os indivíduos políticos buscam apoio na multiplicidade de instituições: religiosa, familiar, jurídicas, pedagógicas, entre outras, tendo em vista o fortalecimento de suas estratégias de luta. Nesse processo de interação, Foucault (1984, p. 40) destaca a importância do

que ele chama de “ética do cuidado de si”, ou seja, não se pode transformar os próprios privilégios em ação política sobre os outros. Assim, entre privilégios e ação política, este é, portanto, o ponto em que se manifesta a noção de cuidado de si, segundo Foucault.

Nesse sentido, essas ações políticas são autorreguladas, porém, podem não representar necessariamente os desejos, as vontades e as crenças desses indivíduos políticos, mas serem resultado do poder (dominante) que as determinam. Resta, portanto, para esses indivíduos, pouco mais que aceitar os regulamentos estabelecidos pelo poder instituído. Essa aceitação pode ser compreendida como a subjetivação (torna próprio, individual) por parte daqueles que estavam dispostos a viver (vidas belas) conforme as regras estabelecidas, e assim, poderiam assumir um cargo político (público). Antes de tudo, esse indivíduo deveria construir um exercício de cuidados sobre a própria existência. (BEVIR, 1999; MANSANO, 2009).

Diante do exposto, é provável que esses indivíduos políticos busquem desvirtuar-se do conjunto de regras impostas, em função de objetivos próprios e/ou de grupos específicos. (BEVIR, 1999; FOUCAULT, 2002). Para tanto, os gastos com lobby, os relacionamentos entre organizações empresariais e os agentes políticos são estratégias que podem ser utilizadas no jogo de poder, tendo em vista os objetivos de cada um. (KIM; ZHANG, 2016). Por lobby, entende-se o ato de tentar influenciar as decisões tomadas por funcionários do governo. (KIM; ZHANG, 2016). Essas práticas, ou seja, políticas, são percebidas como construções quase aleatórias que surgem da interação das variedades de pequenas práticas do cotidiano dos indivíduos. Diante dessa dinâmica, há, portanto, a necessidade de novas estratégias que sejam capazes de solucionar uma série de dificuldades particulares e/ou de grupos apoiadores. Nesse sentido, Foucault encoraja para uma forte consciência de descontinuidade desse processo, haja vista que o fundamento ou justificativa para qualquer ação política precise sempre ser concebido a partir de um determinado conjunto de objetivos e regras que atenda o interesse coletivo. (GORDON, 1980; BEVIR, 1999; CANDIOTTO, 2010).

Todavia, os indivíduos não são agentes racionais pensando e agindo sob seus próprios comandos, mas um produto de estruturas sociais, de múltiplos saberes e discursos, assim, resultados dos efeitos das relações de poder. (GORDON, 1980; 2006; BEVIR, 1999). Dessa forma, suas práticas políticas vão adequando-se na medida em que essas estruturas sociais e profissionais lhes

impõem as regras do jogo. Nesse jogo, são astuciosos, estratégicos, por vezes quebrando as regras e assumindo os riscos de serem punidos. (GORDON, 1980). Nesse contexto, a produção dos discursos necessariamente envolve saber e domínio, isso porque, por intermédio de velhos instrumentos e discursos ultrapassados, essas relações já não são mais possíveis. (MACAGNAN, 2008).

Diante disto, quanto mais conectados (por meio dos discursos, da ocupação dos espaços, dos saberes, das relações políticas, entre outros) politicamente esses indivíduos estiverem, maior será a probabilidade de vencer o jogo ou mitigar os efeitos da derrota. Nesse sentido, Sun, Hum e Hillman (2016), ressalta o capital político dos conselhos de administração como mecanismo para influenciar nas decisões dos governos em favor de suas empresas. Todavia, caso esses indivíduos sejam achados em falhas, estando politicamente conectados, poderão ter a probabilidade de enfrentarem punições menos severas. (CORREIA, 2014). Logo, apropriando-se desse poder político, enquanto estratégia de poder, poderá garantir menores custos em possíveis ações impostas pelos órgãos de regulação e fiscalização e/ou punições menos severas.

A punição é um dispositivo convencional para expressar atitudes de ressentimento e indignação, de julgamentos de desaprovação e reprovação, seja por parte da própria autoridade punidora ou daqueles em nome de quem a punição é atribuída. Ela pode ser a expressão de algum tipo de condenação da sociedade em relação à ação criminosa. (FEINBERG, 1965). Essa punição, segundo Foucault (1987), não pode ser identificada como somente a reparação do dano, mas também como o desagravo pelas consequências causadas ao punidor. Nesse caso, tem-se o possível descrédito por parte da sociedade em relação às práticas dos contabilistas como consequência da ação inadequada do profissional em relação às normas. (CARNEGIE; NAPIER, 2010).

Diante das possibilidades de infringir as regras do jogo, os indivíduos são alertados, vigiados e punidos conforme os códigos normativos escritos por aqueles que têm o legítimo exercício do poder. Esses códigos foram revistos ao longo do tempo e, conseqüentemente, as formas de punição também foram se modificando. (LOEB, 1972). Diante das mudanças ocorridas nas formas e nos instrumentos utilizados para punir os infratores, os objetivos também foram se alterando. (FOUCAULT, 1987). Daí, não ser mais o corpo o alvo da punição em sua forma mais severa, mas “o coração, o intelecto, a vontade, as disposições”. (FOUCAULT, 1987,

p. 20). Dessa forma, a punição pouco a pouco deixou de ser uma cena violenta. Ela deixa o campo da percepção pública (teatral) e diária como forma da demonstração de justiça, sendo recolhida para a certeza de que o infrator seria punido, o que de fato deveria desviá-lo do crime. (FOUCAULT, 1987).

Para tanto, é preciso vigiá-lo para que funcione o sistema de punição conforme estabelecido pelas regras. A vigilância constante associada aos regulamentos prescritos garantia aos expectadores de outrora a certeza da punição do infrator. (FOUCAULT, 2014). É a partir desse olhar constante, aliado às punições, que esses indivíduos vão sendo desencorajados para assumir comportamentos criminosos. (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2015). Porém, o poder da disciplina deve ser entendido como uma estratégia cujos efeitos de dominação não sejam atribuídos a uma “apropriação”, mas a manobras, a táticas necessárias no processo disciplinar. (FOUCAULT, 1987).

A identificação do infrator e a verificação da espécie e intensidade do ato infracional por violar a ética estão entre os elementos importantes para se aplicar a punição. (CFC, 2020b). Assim, é necessário que se tenha de forma definida uma classificação das espécies de infrações, bem como uma gradação das punições a serem aplicadas. Segundo Foucault (1987), esse procedimento poderia garantir ao infrator a convicção de que a punição seria aplicada sem nenhuma margem de arbítrio. Ou seja, as punições não seriam mais impostas vindo da vontade do legislador, mas da natureza das coisas, da ação praticada, com objetivo tão somente de desencorajar o infrator da reincidência e de cometer outras novas infrações. (KHATCHADOURIAN, 1982).

2.2 Concepções da Ética e Moral

A infração e, conseqüentemente, a respectiva punição, como instrumento legítimo para mostrar desaprovação pelo ato infracional, são ações decorrentes da inobservância da moral e da ética. As compreensões em relação à definição entre ética e moral são, por vezes, discutidas numa perspectiva de igualdade. Ainda que as duas guardem muitas semelhanças na etimologia, seus significados são, de fato, diferentes.

Para Foucault (1984, p. 26), moral é “um conjunto de valores e regras de ação propostas aos indivíduos e aos grupos por intermédio de aparelhos prescritivos

diversos, que advém, tanto da família, das instituições educativas, das igrejas, etc.” Sendo assim, varia com o tempo e o lugar, considerando as mudanças ocorridas nas organizações, nas formas efetivas de trabalho. (DIEHL; FREITAS; MACAGNAN, 2011). Na perspectiva kantiana, a prática moral não se constitui tão somente pela pura experiência do indivíduo, ainda que esta seja uma característica inerente a sua condição, mas, também, a partir de um conjunto de regras prescritas. No entanto, esse conjunto de regras legais imposta como dever moral, segundo Kant (2007), só serão aceitas como obrigatórias, se forem instituídas com base numa necessidade absoluta.

É por meio dessa razão prática que o ser humano consegue sua autonomia e, assim, cria para si suas próprias leis. Sendo esse indivíduo constituído da razão, logo, tem dignidade, e não um preço, porque seu valor é absoluto e não relativo como tudo o que tem um preço. (HERRERO, 2001). Nesse sentido, o dever em cumprir esse conjunto de regras legais estabelecida pelo homem para si próprio, na perspectiva kantiana, tem-se como ética, portanto, uma ação imperativa. (HERRERO, 2001). Assim, a ética parte do fato da existência da história da moral, isto é, toma como ponto de partida a diversidade de morais ao longo do tempo, com seus respectivos valores e saberes. (CORTÍNA; MARTÍNEZ, 1996; VÁZQUEZ, 2017). A ética verifica se as opções estabelecidas em função dessa razão prática coadunam-se com os padrões morais estabelecidos. (SROUR, 2005). Segundo Aranha e Martins (1993), a ética é a parte da filosofia que se ocupa com a reflexão a respeito das noções e princípios que fundamentam a vida moral. Ética é, então, a ciência da conduta humana. Nessa perspectiva, tem-se como a ciência do fim a que a conduta do homem se deve dirigir e dos meios para atingir tal fim. (KESKE, 2017).

Nesse sentido, moral e ética diferem-se em etimologia, bem como em abordagem. A primeira refere-se a um conjunto de normas, valores, princípios de comportamento e costumes específicos de uma determinada sociedade ou cultura. É a representação da lei em si mesma e realiza-se somente no ser racional. (KANT, 2007). A segunda, por sua vez, trata da teoria dos costumes, da liberdade dos indivíduos, tendo por objeto de análise e de investigação a natureza dos princípios que se submetem a essas normas. (KANT, 2007; PEDRO, 2014).

Dessa forma, moral e ética não são elementos estáticos, sendo que, segundo Kant (2007), ética está relacionada às práticas do cotidiano dos indivíduos, portanto, modifica-se de acordo com o tempo. Nesse sentido, Vázquez (2017) diz que a ética

é uma ciência que estuda o comportamento humano em sociedade, enquanto que Foucault (1984) entende que ela é a maneira pela qual o indivíduo deve constituir tal parte dele mesmo como matéria principal de sua conduta moral, possibilitando, dessa forma, cuidar de si e do outro. Logo, o cuidar de si e do outro enquanto ação necessária, tem-se como imperativo categórico, tendo em vista, o dever em cumprir a ação. (KANT, 2007). No entanto, o cumprimento do dever ético pode estar relacionado aos benefícios a serem recebidos. (RAWLS, 2002).

Assim, quando esse indivíduo falha nesse cuidar de si e do outro, o conjunto de regras instituídas imputa-lhe a punição correspondente. A punição é calculada conforme as normas prescritas, considerando a gravidade do crime cometido. (FOUCAULT, 1987). A dor da punição imputada pode ser sentida no corpo, contudo, conforme Foucault (1987), esse corpo também pode estar diretamente mergulhado num campo político, no qual as relações de poder podem ter alcance imediato sobre ele. Assim, essas relações o investem, o marcam, o dirigem, o supliciam, sujeitam-no a trabalhos, obrigam-no a cerimônias, mas também lhe permite reações. (FOUCAULT, 1987).

2.2.1 Ética Profissional Contábil

Diante do exposto, as ações e reações dos indivíduos e a maneira como elas são construídas são as determinantes da moral e da ética nas relações. Assim, na efetivação dessas práticas, a virtude é condição basilar, não podendo conceber o ético sem o virtuoso como princípio, nem deixar de apreciar tal capacidade em relação aos seus pares. (SÁ, 1996). Ressalta-se, porém, que a conduta dos indivíduos nem sempre está de acordo com a virtude, ainda que esta seja da essência do homem. Segundo Sá (1996), a virtude é manifestada por meio de práticas, tais como: moderação das emoções, moderação das paixões, autodomínio, calma e reflexão.

De acordo com Kelemen e Peltonen (2001), as discussões relacionadas ao campo da ética empresarial cresceu em resposta ao aparente declínio dos padrões éticos nas relações de negócios. Nesse sentido, o papel da contabilidade na produção de informações confiáveis para seus usuários tem-se constituído de fundamental importância. Assim, Sá (2002) define a contabilidade como a ciência

que estuda os fenômenos patrimoniais, mas que também se preocupa com realidades, evidências e comportamento dos indivíduos.

Assim sendo, a contabilidade contém uma representação de um contexto social e político específico, podendo colocar seus objetivos em constatação contraditória. (COOPER; SHERER, 1984). Dessa forma, contabilidade pode ser considerada um instrumento, um objeto no processo de globalização das informações para a produção de bens e serviços dos grupos interessados nas suas informações. (HOPPER; LASSOU; SOOBAROYEN, 2017). Isso posto, seus usuários, por meio de vários fatores – políticos, culturais e religiosos – articulam-se de forma a influenciar as decisões dos seus pares. (HOPPER *et al.*, 2009; ALAWATTAGE, 2011; ALAWATTAGE; WICKRAMASINGHE; UDDIN, 2016). Nessa pluralidade de fatores, os objetivos e estratégias dos grupos ocorrem no sentido de trazer para si as benesses das informações. (FOUCAULT, 1976).

Diante da assertiva, a responsabilidade de gerar e transmitir a informação correta é função inerente ao profissional contabilista. (SOUSA; SANTOS; SILVA, 2015). Logo, o comportamento desse profissional pode ser entendido como o resultado das relações entre ele e seus pares (usuários externos e internos). Conforme ressaltou Sá (1996), cada indivíduo tem seu comportamento específico guiado pela característica do trabalho que executa. Porém, as informações geradas por esse indivíduo devem seguir uma ordem que permita a evolução harmônica do trabalho de todos a partir da conduta individualizada e regulada perante o coletivo. (SÁ, 1996).

Diante disso, um sistema de regulação e fiscalização parece necessário no sentido de vigiar o comportamento moral e ético do profissional nesse processo. Segundo Lisboa (1997), em uma sociedade, nem sempre os interesses particulares de uma pessoa convergem para os interesses dos demais participantes desse contexto social. Assim, há a necessidade de que as regras fixem as fronteiras dos interesses individuais, considerando o coletivo.

Porém, as regras ocorrem por consequência do reflexo do dever imposto a cada um desses indivíduos. A definição de dever inclui em si o conceito de boa vontade (KANT, 2007), ou seja, as regras (códigos) podem ser concebidas enquanto normativa essencial, porém, não assimiladas pelos contabilistas para direcionar suas ações. Logo, as fronteiras podem ser quebradas. (ALVES *et al.*, 2007). De tal modo, a prática de certas ações e os seus efeitos em razão da móvel (no caso, as

leis e as normas) não pode dar a essas ações nenhum valor moral, isto é, uma vez que se percebe o valor no dever de cumprir e não somente no desejo, na vontade, o dever é entendido como a necessidade de ação por respeito à lei. Assim, esse dever surge porque existe também uma vontade do indivíduo em realizar, o que nem sempre está diretamente relacionado à razão, ou seja, pensar no coletivo. (DIEHL; FREITAS; MACAGNAN, 2011).

Diante do dever de cumprir o conjunto de regras estabelecidas, os profissionais constroem suas estratégias no sentido de aceitar ou rejeitar o dever que lhes cabe. O exercício do dever em cumprir as regras deve ser um esforço pessoal de forma continuada e incessante, uma vez que as oportunidades para não as cumprir no cotidiano profissional são elevadas. (LISBOA, 1997; BERNI; BOLOGNESI, 2018). No entanto, compreender o significado desse dever envolve o saber, a experiência e o poder para decidir em favor daquilo que se entende como verdade. (IFAC, 2018; CFC, 2019).

Nesse sentido, agir conforme a ética profissional contábil como dever pressupõe saber, logo, saber e poder são correspondentes, assim, detém-se o saber (possuir habilidades, conhecer as regras) e também se possui o poder para decidir. (FOUCAULT, 1996). É preciso frisar que há uma luta a ser travada no sentido de cumprir essas regras, ou seja, agir conforme a ética contábil. (FERREIRA, 2017). Essas ações por vezes são trabalhosas e demandam um custo pessoal para esses indivíduos. Resistir ao poder disciplinador – que vigia e pune – pode ter um custo ainda maior, quer seja individual, que seja coletivo ou social.

Essa atribuição de dever, do cumprimento dos códigos, das normas e resoluções instituídas pelas categorias profissionais remete ao termo deontologia, usado por Bentham (2000). Se o cumprimento da regra é obrigatório, deixar de cumprir faz do indivíduo potencial devedor, logo, deverá ser cobrado. Nesse sentido, o devedor (infrator) deve estar em condições de comparar o prazer que ele espera de sua transgressão com a pena que lhe infligirá a punição. (BENTHAM, 2000). Assim, deontologia é o elenco de determinações objetivas, instruções operacionais e de cunho técnico, que os membros de um grupo profissional devem seguir no exercício de suas atividades. (SOUZA, 2002). De acordo com o DL nº 9.295/46, se o elenco de determinações for transgredido, poderá ser(em) aplicada(as) para o transgressor punição(ões) ética(s) ou disciplinar(es), considerando a gravidade da infração cometida. (BRASIL, 1946).

2.3 Penalidades Éticas e Disciplinares

As penalidades no contexto da profissão contábil estão previstas segundo o Decreto-Lei 9.295/46 e a NBC PG 01/19, por descumprimento do elenco de determinações (deveres) impostas pelos Conselhos de Classe. (BRASIL, 1946; CFC, 2019). Por descumprir essas determinações, infringindo as regras estabelecidas, os profissionais podem ser penalizados. Por penalidades, entende-se o resultado da inobservância das regras, das normas preestabelecidas moralmente, o que pode resultar em exclusão, passando por diversas modalidades de confinamento até um sistema de multas ou restrições menores. (GOMES, 2004). As penalidades são classificadas em éticas e disciplinares, sendo aplicadas na medida em que os princípios previstos no Código de Ética e outras normativas são infringidos.

Essas penalidades são organizadas em duas categorias, sendo que, na primeira, estão as punições a éticas, ou seja, impostas por descumprimentos do CEPC, enquanto que, na segunda, as punições são disciplinares, relacionadas com a quebra das normas e legislações que regulam o exercício profissional do contabilista. De acordo com o DL 9.295/46 e NBC PG 01/19, as punições éticas são: Advertência Reservada (AR), Censura Reservada (CR) e Censura Pública (CP). (BRASIL, 1946; CFC, 2019). Conforme a Res. CFC nº 1.603/20, as punições Advertência e Censura Reservada são de caráter reservado, ou seja, a punição deverá ser oficializada ao apenado de forma reservada, não podendo ser divulgada. (CFC, 2020b).

No caso de o infrator ser punido com Advertência Reservada, a comunicação deve ser executada por meio de ofício, alertando-o do seu delito e podendo ser encaminhado por quaisquer das formas previstas na Resolução CFC nº 1.603/20. Restando frustrada a comunicação da pena anteriormente citada, será lavrada certidão do ocorrido nos autos, devendo o CRC intimar por meio de edital de chamamento publicado no Diário Oficial ou jornal de grande circulação. Caso o infrator não atenda ao chamamento em tempo hábil, será certificado nos autos e resultará na execução automática da pena, lançando-se no cadastro do apenado o registro da punição. Na aplicação da penalidade AR, o relator deve considerar como base se o infrator é primário, ou seja, não possuir antecedentes e não ser reincidente.

Se a punição aplicada for Censura Reservada, a comunicação da pena será entregue em mãos por autoridade competente ou colaborador do CRC designado para tal fim. Essa comunicação poderá, excepcionalmente, ser entregue pelos correios por meio de Aviso de Recebimento – Mãos Próprias (CFC, 2020b). O referido comunicado deve ser arquivado na pasta do profissional sob guarda dos CRCs. No caso da punição Censura Reservada, consideram-se os antecedentes e as reincidências.

Entre as punições éticas, a Censura Pública é considerada a de maior gravidade. Nesse caso, conforme artigo 72 da Res. CFC nº 1.603/20, o apenado deverá ser intimado, incluso no cadastro do apenado e do registro de penalidades. A punição aplicada pelo TRED deverá ser publicada por meio de edital no Diário Oficial ou em jornal de grande circulação. Na comunicação, deverão constar informações relacionadas ao profissional e a discriminação da infração cometida. (CFC, 2020b).

No tocante às punições disciplinares, as legislações pertinentes ao exercício profissional (no caso dos profissionais contabilistas, Decreto-Lei 9.295/46, Lei 12.249/2010, Res. CFC 1.592/2020, entre outras) servirão de base para que os julgadores emitam seus pareceres em favor ou desfavor dos profissionais. Essas punições são apresentadas no Quadro 1, a seguir, conforme Decreto-Lei 9.295/46 e Resolução CFC nº 1.603/20.

Quadro 1 - Penalidades de Natureza Disciplinar

Penalidades Disciplinares	Descrição	Dispositivo legal
Multa	A multa será cobrada nos autos do processo de fiscalização por meio de intimação ao apenado, acompanhada da respectiva guia.	DL 9.295/46; Res. CFC nº 1.603/20; Lei nº 12.249/10.
Suspensão do exercício da profissão	Aplicada ao profissional pelo período de até 2 (dois) anos, que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, for responsável por qualquer falsidade de documentos que assinar e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas; ou ainda, pelo prazo de 6 (seis) meses a 1 (um) ano, ao profissional com comprovada incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do CRC a que estiver sujeito, facultada, porém, ao interessado a mais ampla defesa.	DL 9.295/46; Res. CFC nº 1.603/20; Lei nº 12.249/10; Res. CFC nº 1.432/13
Cassação do exercício profissional	Quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova de qualquer dos requisitos para registro profissional e apropriação indevida de valores de clientes confiados a sua guarda, desde que homologada por 2/3 (dois terços) do Plenário do Tribunal Superior de Ética e Disciplina (TSED).	DL 9.295/46; Res. CFC nº 1.603/20; Lei nº 12.249/10; Res. CFC nº 1.432/13

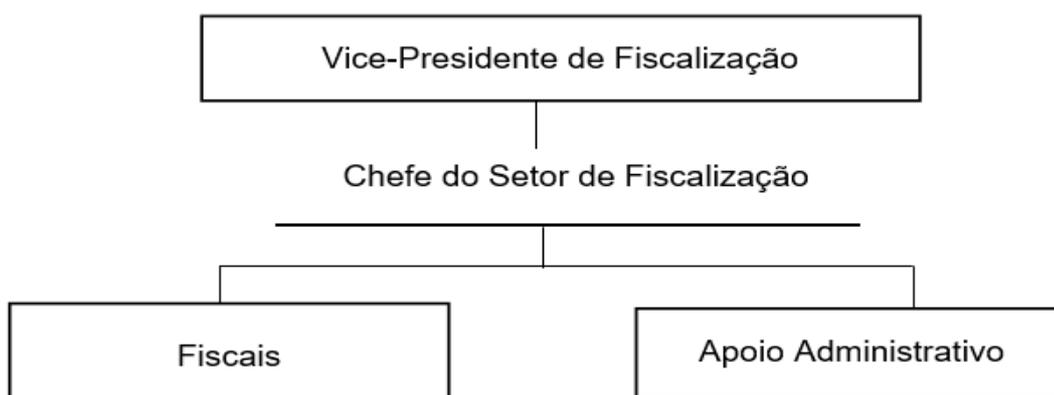
Fonte: elaborado pelo autor.

Diante desse contexto, tem-se que as punições, éticas ou disciplinares, devem ser moderadas e proporcionais aos delitos cometidos. (FOUCAULT, 2014). A imposição dessas punições em função do descumprimento das regras tem como objetivo primordial possibilitar ao apenado melhorias no seu comportamento profissional. (SMITH-CROWE; WARREN, 2008; PEYTCHEVA; WARREN, 2013; FIRTH; MO; WONG, 2014). No entanto, ao não reconhecer o sistema regulatório e as punições como elementos de melhorias, mas como suplícios, os indivíduos (profissionais) podem utilizar-se do poder que têm para anular essas punições. (FOUCAULT, 2014). Assim, na seção a seguir, apresentar-se-ão alguns dos fatores que esses profissionais poderão utilizar no sentido de mitigar ou erradicar a punição a eles imposta.

2.3.1 Sistema CFC/CRCs e suas Atribuições

O processo de aplicação das penalidades ética-disciplinares aos contabilistas constitui-se a partir da averiguação e identificação do descumprimento das regras e legislação vigentes. Para tanto, o sistema CFC/CRCs utiliza-se de sua estrutura organizacional, especificamente da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina (CFED). Na estrutura organizacional dos CRCs com sede nos estados federativos, a CFED é a responsável por executar as orientações, fiscalizar e elaborar os processos, conforme DL 9.295/46 e Resolução CFC nº 1.603/20. (BRASIL, 1946; CFC, 2020b). A estrutura organizacional da referida Câmara é composta como apresentada na Figura 2.

Figura 2 - Organograma do Setor de Fiscalização dos CRCs



Fonte: CFC (2012).

De acordo com o Manual de Fiscalização do sistema CFC/CRCs, são atribuições dos fiscais:

- a) executar as atividades fiscalizatórias do Setor, interna ou externamente, no pleno exercício de fiscal da profissão contábil, tanto para os registrados quanto àqueles não habilitados, seja dentro das empresas contábeis com as não contábeis e órgãos públicos;
- b) lavrar notificações e autos de infração;
- c) pesquisar, acompanhar e estudar toda a legislação aplicável ao Sistema CFC/CRCs, dando a orientação necessária para as dúvidas ou consultas suscitadas referentes à fiscalização do exercício profissional.

Aos auditores fiscais, cabe a tarefa de averiguar as ocorrências, efetuando o devido enquadramento conforme as normativas e legislações pertinentes. Detectada a ocorrência, deve-se lavrar o auto de infração de maneira objetiva, possibilitando sua exata compreensão pelo autuado. De acordo com o manual de fiscalização do sistema CFC/CRCs e a Resolução CFC1.603/20, os auditores fiscais devem considerar sempre a necessidade de mencionar todas as circunstâncias que originaram o enquadramento, já que o auto de infração é a peça com base na qual o autuado deverá adotar as providências para regularização ou defesa. (CFC, 2012; CFC, 2020b). Observados todos os trâmites, o infrator será julgado, sendo punido ou absolvido (arquiva-se o processo).

Nesse contexto, a NBC PG 01/19 trouxe alterações significativas em relação aos atenuantes e agravantes no processo de penalização dos profissionais contabilistas. As salvaguardas fazem parte dessas alterações e têm como objetivo atenuar possíveis punições a serem aplicadas a esses profissionais. No entanto, preservou-se o imperativo de que, na penalização do infrator, deve-se observar a gravidade da infração cometida. (IFAC, 2018; CFC, 2019).

A NBC PG 01/19 menciona o termo “gravidade” em dois momentos, a saber: no item 19, quando ressalta que as penalidades serão sancionadas de acordo com a gravidade da infração cometida; e no item 21, em que destaca que, na aplicação das sanções éticas, pode ser considerada como agravante a gravidade da infração. Contudo, a referida norma não faz menção do que seja gravidade da infração, ou ainda, definição objetiva dos níveis de gravidade. (CFC, 2019). Nesse sentido, o julgamento da gravidade da infração depende de um conjunto de fatores morais e legais, bem como da subjetividade do responsável por apresentar parecer e voto ou julgá-la. A gravidade está vinculada ao desprestígio e à desestabilização que a infração pode acarretar à profissão. (ALVES, 2005).

Todos os trâmites relacionados aos processos por comportamento ético inadequado devem ser pautados pelo Código de Ética do Profissional Contador (CEPC), que tem por objetivo fixar a conduta do contabilista quando no exercício de suas atividades e nos assuntos relacionados à profissão e à classe. Os julgadores, no caso, os conselheiros relatores e plenário dos CRCs e CFC, de igual modo, deverão elaborar seus pareceres e votos com base no que diz as normas e as legislações correlatas (DL nº 9.295/46; Res. CFC 1.492/15; NBC PG 01/19; Res.

CFC nº 1.603/20, entre outras). O enquadramento do profissional ao descumprimento das normas deve ser seguido considerando o arcabouço legal infringido e o histórico da infração cometida. A punição, por sua vez, deve ser aplicada, considerando o tipo/valor e base legal para sua efetivação. (CFC, 2012).

Em relação ao tipo, o Manual de Fiscalização do sistema CFC/CRCs faz referência à penalidade a ser aplicada, enquanto que o valor se refere ao número de anuidade a ser paga pelo infrator em decorrência da ação cometida. Para tanto, o infrator deve ser enquadrado a partir do item 4, alíneas “a” da NBC PG 01/19, da Res. CFC 1.370/11 e Art. 4º, § 4º, da Res. CFC 1.592/2020. No caso citado, a base legal estaria relacionada com as alíneas “c” ou “d” e “g” do Art. 27 do DL nº 9.295/46; NBC PG 01/19; Art. 25, Incisos I, II, III ou IV da Res. CFC 1.370/11, com Art. 58 e 59, da Res. CFC nº 1.603/20, entre outras. O Quadro 2, a seguir, mostra os itens a serem executados para o devido enquadramento e autuação do contabilista infrator, conforme o Manual de Fiscalização do Sistema CFC/CRCs, no item 9.01.2.

Quadro 2 - Enquadramento e Forma de Autuação

Enquadramento	Exemplo de Histórico	Penalidades	
		Tipo/valor	Base legal
<p>Art. 27 do DL 9.295/46, alínea “c” ou “d”.</p> <p>Art. 3º do CEPC, com Incisos I e XIII do Art. 24, da Res. CFC 1.370/11.</p> <p>Art. 3º da Res. CFC 1.592/2020.</p>	<p>Firmar declaração comprobatória de percepção de rendimento do sr (a) titular ou sócio da empresa (CNPJ/MF) com valores divergentes dos transcritos em documentos autênticos e (ou) no Livro Diário n.º, folhas registrado em.../.../....., o que identificamos por meio de.....</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Suspensão do exercício profissional • Multa de uma a cinco anuidades. • Advertência Reservada. • Censura Reservada. • Censura Pública. 	<p>Art. 27 do DL 9.295/46, alínea “c” ou “d” e “g” com art. 12, Inciso I ou II ou III do CEPC.</p> <p>Artigo 25 da Res. CFC 1.370/11, Incisos I, II, III ou IV.</p> <p>Res. CFC nº 1.603/2020.</p>

Fonte: CFC/CRCs (2012).

De acordo com artigo 46 da Resolução CFC nº 1.603/20, saneado o processo e encerrada a sua instrução, os autos serão distribuídos a conselheiro relator, que poderá propor a conversão do julgamento em diligência para suprir eventuais dúvidas ou omissões acerca dos fatos. (CFC, 2020b). Cabe dizer que, comprovada a regularização da infração no prazo concedido para apresentação da defesa, o processo poderá ser arquivado por meio de despacho do Vice-Presidente,

devidamente fundamentado, e dado conhecimento à CFED, conforme Resolução CFC 1.603/2020. (CFC, 2020b).

O julgamento dos processos abertos contra os contabilistas, bem como as punições aplicadas, compete originariamente aos CRCs, investidos da condição de TRED, por intermédio de suas Câmaras de Ética e Disciplina. Nesse sentido, sendo o profissional julgado considerado culpado, poderá sofrer as punições éticas e disciplinares previstas no Decreto-Lei nº 9.295/46 e NBC PG 01/19. Vale dizer que o julgamento de um determinado processo poderá resultar na aplicação de duas punições, sendo uma ética e outra disciplinar.

2.4 Revisão de Trabalhos Empíricos e Elaboração da Hipótese

Nos tópicos 2.4.1 e 2.4.2, a seguir, são apresentados os trabalhos empíricos revisados, que, concomitantemente com a análise do poder na perspectiva de Michel Foucault, permitiram formular a hipótese de pesquisa.

2.4.1 Vigilância e Disciplina como Técnicas de Poder

A autorregulação dos serviços contábeis pelo sistema CFC/CRCs por si só parece insuficiente para preservar o interesse dos envolvidos diante das práticas inadequadas dos profissionais. Assim, vigiar, autuar e disciplinar (punir) também parecem imprescindíveis no intuito de mitigar essas práticas. Essa disciplina, segundo Foucault (1979, p. 107), “é, antes de tudo, a análise do espaço, é a individualização pelo espaço, a inserção dos corpos em um espaço individualizado, classificatório, combinatório”. A disciplina é, portanto, uma técnica de poder que implica uma vigilância perpétua e constante dos indivíduos nos seus espaços. Dessa forma, não basta olhá-los às vezes ou ver se o que fizeram está conforme a regra. “É preciso vigiá-los durante todo tempo da atividade e submetê-los a uma perpétua pirâmide de olhares”. (FOUCAULT, 1979, p. 170).

Assim sendo, por disciplina, entende-se “o conjunto de técnicas pelas quais os sistemas de poder têm por alvo e resultado os indivíduos em sua singularidade”. (FOUCAULT, 1979, p. 107). O autor ainda cita que a vigilância permanente permite classificar, distribuir os indivíduos, julgá-los, medi-los, localizá-los e, por conseguinte, utilizá-los ao máximo. Diante dessa possibilidade, os indivíduos articulam-se por

meio de vários fatores, no sentido de justificar suas práticas, ainda que estejam sob os olhares vigilantes daquele que tem o poder de submetê-los. Esses fatores podem estar relacionados ao próprio indivíduo (fatores individuais), bem como ao ambiente (fatores situacionais) em que se insere, podendo, dessa forma, influenciar no seu comportamento. (ALVES, 2005). Entre esses fatores, as conexões políticas tendem a ser adotadas pelos indivíduos como possibilidades de estratégias nessa relação.

2.4.2 Conexões Políticas

É função do sistema CFC/CRCs o disciplinamento dos profissionais nos casos em que infrinjam as regras estabelecidas. De acordo com a NBC PG 01/19, a conduta ética do contabilista deve seguir os preceitos estabelecidos nas normas e na legislação vigente, sendo, portanto, passíveis de punição aqueles que não as cumprir. (CFC, 2019). Essa função de submeter, utilizar e aperfeiçoar o indivíduo desde seu processo formativo e seguindo por sua vivência profissional percebe-se institucionalizada nos documentos normativos, nas regras de condutas e no código de ética. (PRESTON *et al.*, 1995). Nesse sentido, é dever desse indivíduo, no caso, o contabilista, submeter-se às regras que são impostas pelo sistema.

Parker (1987) destaca que, deixando de cumprir as regras, esse profissional pode ser punido, sendo que a punição imposta poderá ter o propósito de atender ao interesse público ou privado. Mescall, Phillips e Schmidt (2017) sugerem que, em períodos nos quais o olhar da sociedade encontra-se mais atento em relação às práticas dos profissionais contabilistas, os conselhos tendem a punir mais severamente seus profissionais. Por outro lado, a falta de transparência ao público, por parte dos conselhos, poderá ser útil para a profissão, caso as práticas dos profissionais causem custos de reputação e desconfiança do público do poder dos Conselhos em autorregular a profissão. Sendo assim, puni-los de forma mais leve, não os expondo por meio de punições mais severas, parece ser uma estratégia.

No entanto, se as punições serão aplicadas em seus níveis leve ou severo, deve-se considerar, entre outros fatores, o que estabelece a Resolução CFC nº 1.603/20, no seu artigo 57, que institui que, na fixação da pena, serão considerados fatores relacionados aos antecedentes profissionais, o grau de culpa, as circunstâncias atenuantes e agravantes e as consequências da infração. (CFC,

2020b). Porém, outros fatores situacionais não expressos nas normas poderão também influenciar na aplicação das punições, entre os quais, as conexões políticas.

As empresas têm conexões políticas quando seus acionistas controladores ou ainda um dos seus principais executivos é membro do governo ou está fortemente relacionado com um político ou partido. (FACCIO; MASULIS; MCCONNELL, 2006; PARENTE *et al.*, 2020). As doações de recursos financeiros também se configuram como um dos tipos de conexão política. (CORREIA, 2014). As empresas ou seus agentes individualmente quando conectados politicamente têm maiores oportunidades de ganho com suas conexões. (CHANEY *et al.*, 2011).

Phan, Tee e Tran (2020) sugerem que empresários conectados politicamente são menos vulneráveis às pressões competitivas do mercado, por contar com apoio dos órgãos de governos. Harrison (2011) sugere existir uma tendência das autoridades em não punir, porém, caso venham a punir profissionais (gerentes) filiados a um partido político, tendem a fazê-lo de forma leve.

Nesse contexto, as conexões políticas podem ser uma das estratégias adotadas pelos profissionais contabilistas para evitar ou até mesmo anular possíveis punições em decorrência da falta de conduta moral. Entre as estratégias utilizadas no campo das conexões políticas, alguns estudos mostram pelo menos três fatores possíveis, utilizados por profissionais e empresas no jogo das relações de poder, a saber: ocupação de cargos políticos eletivos; doações realizadas para políticos eleitos; e filiação a um partido político. Esses fatores são identificados na literatura como possíveis influenciadores para explicar o comportamento das agências de regulação e fiscalização na aplicação de punições menos severas para empresas ou empresários politicamente conectados. (GOODPASTER, 1991; HARRISON; 2011; CHIN; HAMBRICK; TREVIÑO, 2013; CORREIA, 2014; KIM; ZHENG, 2016).

Nesse contexto, tem-se que o profissional politicamente conectado poderá exercer esse poder político em benefício próprio e/ou da empresa a qual estiver vinculado. Assim, as conexões políticas desenvolvidas por empresas ou indivíduos (profissionais) que violam as regras éticas/disciplinares podem funcionar como estratégias no sentido de neutralizar seus oponentes nesse jogo de poder. (GOODPASTER, 1991; CHIN; HAMBRICK; TREVIÑO, 2013; CORREIA, 2014; SUN; HU; HILLMANN, 2016; AKCIGIT; BASLANDZE; LOTTI, 2018). Essas conexões podem ser vistas e conseqüentemente utilizadas como mecanismos de poder, no

sentido de influenciar os agentes públicos, a regulação e fiscalização na elaboração de normas ou no processo de fiscalização e punição.

Akcigit, Baslandze e Lotti (2018) analisaram como as conexões políticas podem influenciar a dinâmica dos negócios dentro um contexto econômico, bem como os fatores de inovação de uma empresa. O estudo foi desenvolvido a partir de uma amostra de trabalhadores italianos, abrangendo o período de 1993 a 2014. Para os autores, os encargos tributários são elementos que impactam o processo de produção e podem ser aliviados se a empresa estiver politicamente conectada. Fuks e Perissinotto (2006) examinaram o poder nas relações entre gestores políticos e conselhos municipais. De acordo com os autores, pode-se facilmente perceber que, embora em minoria, atores governamentais (poder político) controlam a iniciativa do debate e decisão nesses conselhos.

Correia (2014) menciona que há evidências de que as contribuições para políticos que exercem influências nos órgãos de controle estão associadas, em média, à punição menos severa para esses doadores. De acordo com Correia (2014), ao receber doações, os beneficiados poderão ficar sujeitos às pressões dos doadores. Nessa perspectiva, os indivíduos encontram-se em um jogo no qual cada parte expõe suas estratégias e, estas não sendo aceitas, obriga que alguém abandone o jogo. (FOUCAULT, 1987). Logo, as regras do jogo devem ser aceitas por todos, caso contrário, a rede não se sustenta. Nesse sentido, não atender às pressões pode colocar em risco futuras doações tanto para o beneficiado quanto para o resto do seu ambiente eleitoral. (CORREIA, 2014).

Ainda no contexto das conexões políticas, percebe-se que a filiação a um partido político pode influenciar os indivíduos a assumirem riscos mediante a probabilidade de leniência nas punições. Sob essa condição, os profissionais executivos politicamente conectados são mais propensos a elaborar políticas fiscais mais agressivas, as quais podem ser formuladas de forma abusiva ou ilícita, portanto, apresentando riscos para o profissional ou para a empresa. (FRANCIS *et al.*, 2016; TAKANO, 2019). Harrison (2011) sugere que a cumplicidade do partido político com o comportamento inadequado dos seus membros pode influenciar na aplicação de punições que não os exponham. Ou seja, de acordo com Harrison (2011), os profissionais politicamente conectados (gerentes, conselheiros, entre outros) ou empresas, por meio de uma filiação a um partido político, teriam menor probabilidade de ser punidos severamente.

Li *et al.* (2008) descobriram que estar filiado a um partido político, no caso, ao Partido Comunista Chinês, pode dar aos empresários mais confiança no sistema jurídico. Logo, na possibilidade de uma disputa jurídica, esses profissionais optariam pela disputa judicial, considerando os benefícios em virtude dos laços políticos. Su e Fung (2013) ressaltam que a filiação partidária de empresários tem um efeito positivo no desempenho de suas empresas. Os autores referem-se a empresários chineses politicamente conectados. Ding, Li e Wu (2018) sugerem que estar filiado a um partido político pode ser um fator positivo para o desenvolvimento das empresas às quais estão vinculados.

O estudo de Saeed, Belguitar e Clark (2016) indica que profissionais politicamente conectados tendem a se valer da proteção do poder político no sentido de canalizar para si benefícios, desconsiderando os propósitos das empresas nas quais estão inseridos. De acordo com Foucault (1976), o poder político é uma relação de guerra que se desenvolve por meio da repressão; logo, realiza-se nas relações de dominação. Assim, ao se apropriar do poder, haverá, portanto, a possibilidade da utilização de estratégias, visto que o campo é de batalha. Nesse sentido, Pobleto-Cazenave (2020) sugere que, dependendo do alinhamento com o partido que esteja no poder, é mais provável que o profissional infrator politicamente conectado tenha seu processo encerrado e sem punição.

Goldman, Rocholl e So (2013) entendem que, se a empresa estiver conectada politicamente a um partido vencedor, supostamente com poder, por meio dos membros do conselho de administração, a probabilidade de ser beneficiada com contratos futuros aumenta de forma significativa. Assim, as conexões políticas tendem a ser uma estratégia para alcançar o interesse próprio. Consistentes com essa reflexão, Du e You (2012) sugerem que os *Chief Executive Officer* (CEOs) tendem a usar seus recursos políticos para seu próprio bem e, em caso de punição, esses profissionais teriam menor probabilidade de serem demitidos.

Dessa forma, fatores relacionados às conexões políticas, entre os quais a filiação a um partido político, podem ser utilizados como estratégias, por parte dos dominantes e dominados, no sentido de angariar a seu favor resultados positivos. Na perspectiva de Foucault (1987), essas estratégias (poder) não se aplicam pura e simplesmente como uma obrigação ou uma proibição aos que não as possuem. Essas estratégias “passam por eles e através deles; apoiam-se neles, do mesmo

modo que eles, em sua luta contra esse poder ou para possui-lo, apoiam-se, por sua vez, nos pontos em que ele os alcança”. (FOUCAULT, 1987, p. 30).

Assim, se o poder está em rede, todos os que a compõem, de igual modo, poderão exercê-lo nas suas diferentes formas. Entretanto, para exercer poder, necessariamente é preciso que os indivíduos que constituem essa rede de relação possuam saber sobre os padrões de normalidades aos quais estão sujeitos. O saber, portanto, possibilitará a busca pela estratégia mais adequada a ser utilizada no campo de batalha. (FOUCAULT, 1987). Como sugerido por Li *et al.* (2008), a batalha pode ocorrer no campo jurídico ou ainda nos mais diversos campos das relações dos indivíduos, inclusive nos ambientes regulação das práticas profissionais.

Mescall, Phillips e Schmidt (2017) sugerem que, se o contabilista na rede de relação infringir um dos padrões de normalidade, uma das estratégias que poderá ser adotada no campo de batalha, no sentido de reabilitá-lo ao padrão considerado normal, é a punição e, conseqüentemente, a publicação externa. Todavia, se o objetivo é tornar o corpo dócil preservando os interesses profissionais privado, adverti-lo parece ser a estratégia mais adequada. Dessa forma, sinalizar que possui o controle por meio do poder disciplinar do tempo, espaço e constante vigilância poderá transmitir para os demais interessados com quem está o poder de controlar e submeter o profissional. (FOUCAULT, 1987).

Desse modo, o poder não é uma propriedade, mas uma estratégia em uma rede de relação tensa, que não é um privilégio adquirido ou conservado pelo dominador, mas resultado do efeito de um conjunto de táticas muitas vezes manifestadas pela posição daqueles que são dominados. (FOUCAULT, 1987). Nesse contexto, os profissionais contabilistas poderão articular-se nessa rede de relações, buscando a melhor estratégia que esteja ao seu alcance. Logo, as conexões políticas, entre outras que poderão ser adotadas, podem ser a estratégia mais adequada para mostrar os possíveis efeitos do poder, e assim, mitigar ou arquivar possíveis punições.

Nesse sentido, considerando que as conexões políticas podem influenciar o processo de fiscalização e punição dos profissionais politicamente conectados; considerando que o profissional poderá utilizar-se das conexões políticas como estratégia de poder para mitigar possíveis punições severas; considerando que a filiação a um partido político pode ser uma estratégia de poder utilizada para

influenciar os órgãos reguladores no processo de fiscalização e punição, embora não tendo sido encontrados, na literatura revisada, estudos prévios específicos relacionando as conexões políticas e os níveis de punições éticas aplicadas aos contabilistas, a hipótese elaborada para esta tese é a de que:

H1: Profissionais contabilistas autuados por infrações éticas filiados a um partido político são punidos com menor severidade.

Na perspectiva do poder enquanto relações estratégicas, estas poderão ser executadas nos diferentes níveis do exercício do poder político, ou seja, nas esferas, municipal, estadual e federal. Assim, está conectado politicamente por meio de uma filiação partidária, pode ser considerada uma maneira estratégica para dominação das instituições, no caso, das agências de regulação e fiscalização. (FOUCAULT, 2006; SANTOS, 2016). De tal modo, os profissionais contabilistas filiados a um partido político que esteja no poder em quaisquer das esferas de atuação, poderão utilizar-se dessa estratégia como possível ferramenta de articulação e dominação de seus pares. Logo, espera-se ser positivo o sinal previsto do coeficiente do resultado do modelo econométrico para a referida hipótese. Os procedimentos metodológicos adotados para desenvolvimento da tese serão detalhados no capítulo a seguir.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, serão abordados os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento da tese. A primeira abordagem está relacionada com a população e amostra da pesquisa. No segundo momento, apresentam-se o modelo econométrico e as variáveis dependente e explicativas com seus respectivos detalhes. Em seguida, expõe-se a descrição dos testes utilizados para ajuste do modelo, e, na sequência, os procedimentos para coleta e tratamentos dos dados. A pesquisa apresenta-se como descritiva, com foco documental. (MARCONI; LAKATOS, 2003; MANZATO; SANTOS, 2012).

3.1 População e Amostra da Pesquisa

A população referência para a presente pesquisa, foi composta dos processos abertos, transitados em julgados no período de 2014 a 2018 contra os profissionais contabilistas com registros ativos no CRC-MT. Segundo os dados estatísticos do Portal da Transparência do CRC-MT, nesse período, foram julgados 1.422 processos (CRC-MT, 2019). Nesse sentido, a primeira amostra foi constituída de 423, ou seja, 29,75% dos processos transitados em julgados disponibilizados pelo referido conselho.

Considerando que todos os processos poderiam ser analisados desde que já tivessem sido transitados em julgados, a amostra caracterizou-se como probabilística simples. Para tanto, foi necessário excluir 33 processos, por não apresentarem informações necessárias para elaboração de todas as variáveis do modelo. Dessa forma, a amostra final foi constituída de 390 processos, o correspondente a 27,43% da população. A seleção deu-se, considerando que os processos já haviam passado por todas as etapas previstas na Resolução CFC nº 1.603/20, tendo em vista que os processos cumprem todas as etapas previstas na citada resolução quando a decisão terminativa é irrecorrível.

3.2 Abordagem Estatística Adotada e Definição das Variáveis

Diante do exposto, o estudo buscou evidenciar que as penalidades éticas no âmbito da contabilidade podem ser explicadas por fatores individuais e situacionais

como sexo, experiência profissional, idade, conexões políticas, tipos de infrações cometidas, entre outros. Considerando a construção da variável dependente como uma *dummy*, ou seja, codificada como 0 e 1, a regressão logística binária apresenta-se como ferramenta estatística mais adequada. (STOCK; WATSON, 2004; FÁVERO *et al.* 2014). A regressão logística pode ser utilizada quando se tem o interesse de avaliar a probabilidade de ocorrência de um determinado evento com base no comportamento de variáveis explicativas. (FÁVERO *et al.* 2014).

3.2.1 Modelo Econométrico e Descrição das Variáveis Explicativas e de Controle

Diante das características das variáveis em questão e optando-se pela regressão logística para verificar probabilidade de as variáveis independentes explicar a variável resposta, elaborou-se o modelo econométrico a seguir.

$$\text{PEAR}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{CONTFPOLIT}_i + \beta_2 \text{CARGPOLIT}_i + \beta_3 \text{DOAÇÕES}_i + \beta_4 \text{CONTREIN}_i + \beta_5 \text{CONTREVEL}_i + \beta_6 \text{CONTFEM}_i + \beta_7 \text{CARGCRC}_i + \beta_8 \text{NECONT}_i + \beta_9 \text{MULTA}_i + \beta_{10} \text{ICONS}_i + \beta_{11} \text{TFCONS}_i + \beta_{12} \text{EPCONS}_i + \varepsilon \quad (1)$$

Onde:

PEAR = penalidades éticas Advertência Reservada aplicadas aos contabilistas.

β_0 = constante.

β_1 a β_{12} = parâmetros da equação que serão estimados por meio da regressão.

i = processo analisado.

CONTFPOLIT (*proxy*) = variável *dummy* para capturar se os profissionais contabilistas estavam filiados a um partido político no período em que foram autuados e punidos, e assim, mensurar seu poder político.

CARGPOLIT (*proxy*) = variável *dummy* com finalidade de mensurar o poder do profissional contabilista caso tenha assumido cargos políticos eletivos.

DOAÇÕES (*proxy*) = variável *dummy* para mensurar o poder dos contabilistas por meio de doações em valores para políticos eleitos.

CONTREIN = variável *dummy* para a reincidência do contabilista autuado.

CONTREVEL = uma *dummy*, para mensurar se o contabilista apresentou defesa conforme Resolução CFC nº 1.603/20.

CONFEM = variável *dummy* para sexo dos contabilistas.

CARGCRC = variável *dummy* para capturar se o contabilista assumiu cargos no Conselho de Classe.

NECONT = variável para mensurar o nível de escolaridade do contabilista.

MULTA = se o profissional autuado foi multado.

ICONS = idade dos conselheiros

TFCONS = tempo, em anos, na função como conselheiro

EPCONS = variável para medir a experiência profissional dos conselheiros em anos de registro profissional.

ε = termo de erro.

3.2.2 Variável Dependente

De acordo com o Decreto-Lei nº 9.295/46 e NBC PG 01/19, as punições éticas serão aplicadas caso verifique-se transgressão do CEPC. (BRASIL, 1946; CFC, 2019). No que se refere a essas punições, a Advertência Reservada (AR), de acordo com alguns estudos, tem sido a mais aplicada aos contabilistas. (LOEB, 1972; ALVES, 2005; FERREIRA, 2013; KROM, 2016). Essas punições, segundo as normas emitidas pelo CFC, devem ser imputadas considerando a gravidade da ação praticada, mas também conforme outros fatores, entre eles, se o infrator é reincidente. Porém, a prática tem evidenciado a advertência como a punição mais imposta ainda que a ação do infrator supostamente mereça uma penalidade mais severa. (ALVES, 2005). Como já mencionado, o estudo está centralizado nas punições éticas, que conforme Resolução CFC NBC PG 01/19, são três: Advertência Reservada (AR), Censura Reservada (CR) e Censura Pública (CP). (CFC, 2019).

A partir desse contexto, a variável dependente para esse estudo foi composta da Penalidade Ética Advertência Reservada (PEAR). A variável caracteriza-se como *dummy* uma vez que assumirá dois valores possíveis, ou seja, 0 e 1. Assim, será 1 se a característica de interesse estiver presente na observação, e 0 em caso contrário, ou seja, censuras. Portanto, na análise dos processos, observou-se o seguinte:

- 1 se o contabilista autuado foi penalizado com Advertência Reservada (nível leve);
- 0 caso contrário.

Assim, a variável dependente do modelo buscou mensurar se os níveis de punições éticas se explicam por meio de fatores individuais e situacionais, considerando o alto índice de advertências aplicadas. Considerando os estudos de Alves (2005), Ferreira (2013) e Firth, Mo e Wong (2014), as punições éticas menos severas são de fato as mais aplicadas aos infratores. Assim, tem-se que a probabilidade de reincidirem pode aumentar. Logo, punições severas poderiam funcionar como antídotos para a reincidência e possibilitar a melhora do infrator. (CULLEN; JONSON; NAGIN, 2011).

Ressalta-se que as punições, de acordo com o Decreto-Lei 9.295/46, a NBC PG 01/19 e a Resolução CFC nº 1.603/20, são impostas pelo TRED após todos os trâmites terem sido observados. Conforme a Resolução CFC 1.603/20, somente após a deliberação do TRED será determinada a punição ou o arquivamento do processo. Portanto, a variável dependente foi constituída a partir dos resultados dos relatórios de deliberação da CFED com a devida aprovação do TRED. (CFC, 2020b).

3.2.3 Variáveis Explicativas e de Controle

CONTFPOLIT, CARGPOLIT e DOAÇÕES são as variáveis que constituem para esse estudo as conexões políticas. Essas variáveis foram elaboradas no sentido de verificar a probabilidade de o poder político explicar a variável dependente. Para tanto, buscaram-se, nos sites do Tribunal Superior Eleitoral (TSE)¹ e Tribunal Regional Eleitoral do Estado de Mato Grosso,² as informações relacionadas aos profissionais contabilistas com cargos políticos, doadores para políticos eleitos e com filiação a partidos políticos. Considerando o propósito do estudo e a natureza dos dados, as variáveis foram descritas como *dummy*, ou seja, sendo 1 caso o valor seja presente e 0 caso o valor seja ausente.

¹ Disponível em: <https://www.tse.jus.br>. Acesso em: 11 jun. 2020.

² Disponível em: <https://www.tre-mt.jus.br>. Acesso em: 11 jun. 2020.

- CONTFPOLIT: variável explicativa de interesse e caracterizada como uma *dummy*. Tem a função de caracterizar se o contabilista estava filiado a um partido político que se encontrava no poder no período em que o processo transitou e foi julgado. Para tanto, verificou-se, nos relatórios dos tribunais, se o contabilista estava ou esteve filiado a um partido político no período em que o processo foi transitado em julgado. Essa variável apoia-se no estudo de Su e Fung (2013), que examinaram a relação entre as conexões políticas e o desempenho de empresas chinesas de 2004 a 2008. Para tanto, utilizaram a variável POLCON2 (politicamente conectado) como *dummy* para mensurar o poder dos principais gerentes ou membros do conselho de administração por meio da filiação ao Partido Comunista Chinês.
- CARGPOLIT: variável de controle e *dummy*. Representa se o contabilista autuado e punido ocupava ou ocupou cargo político eletivo no período em que foi autuado e punido. Para tanto, consideraram-se como conexão política os cargos de senador e seus suplentes, deputados federal, estadual e respectivos suplentes, governadores e vice-governadores, prefeitos e vice-prefeitos.
- DOAÇÕES: variável de controle e uma *dummy*. Representa se o contabilista fez doações financeiras para políticos eleitos com mandato em vigência dentro do período de análise dos dados, ou seja, de 2014 a 2018. Nesse caso, aplicou-se 1 se o contabilista fez doações e 0 em caso contrário.
- CONTREIN: variável de controle, *dummy*. Representa o contabilista reincidente. A Res. CFC nº 1.603/20 estabelece que, nos processos, seja identificado se o autuado é reincidente. Assim, aplicou-se 1 se o contabilista era reincidente e 0 em caso contrário.
- CONTREVEL: variável de controle, *dummy*. Caracteriza o profissional contabilista que não apresentou defesa dentro do prazo estabelecido pela Resolução CFC 1.603/20. De acordo com a citada resolução, nos processos, deverão constar certidão de revelia caso o infrator não apresente sua defesa. Diante disto, aplicou-se 1 para contabilista revel e 0 em caso contrário.

- CONTFEM: variável de controle. A variável foi constituída como *dummy* sendo 1 se o contabilista é do sexo feminino e 0 se do sexo masculino. Conforme preconiza a Resolução CFC nº 1.603/20, na elaboração dos processos, deverão constar o nome e a categoria profissional dos autuados.
- CARGCRC: variável de controle e *dummy*. Representa se o profissional ocupou cargo no Conselho de Classe ao qual é filiado. A variável foi elaborada a partir da verificação dos processos e, assim, atribuiu-se 1 se o contabilista ocupou cargos no CRC-MT, e 0 em caso contrário. Além dos exames aos processos, foram verificadas as informações constantes nas atas de posse e no site do CRC-MT,³ no sentido de identificar nomes de possíveis contabilistas que estiveram como colaboradores, gestores, delegados, entre outras funções.
- NECONT: variável de controle. Uma *dummy* que captura o nível de escolaridade dos contabilistas. Para elaboração dessa variável, verificou-se, nos processos, a categoria profissional do autuado. De acordo com a Res. CFC nº 1.603/20, no início da lavratura dos processos, deve conter, entre outras informações, a categoria profissional do autuado, ou seja, se contador ou técnico em contabilidade. Assim, empregou-se 1 para bacharéis e 0 em caso contrário.
- MULTA: variável de controle. Uma *dummy* que caracteriza se o contabilista foi multado. A multa é uma punição disciplinar pecuniária prevista no DL 9.295/46, na Res. CFC nº 1.603/20 e na NBC PG 01/19 para os profissionais infratores. Caso o contabilista autuado seja punido por infração ética e disciplinar, as punições são aplicadas dentro do mesmo processo. Assim, utilizou-se 1 se o contabilista foi multado e 0 em caso contrário.
- ICONS: variável de controle caracterizada como contínua. Representa a idade dos conselheiros em números de anos. O cálculo deu-se subtraindo o ano de nascimento do conselheiro do ano em que foi aplicada a punição ao profissional. Para tanto, os dados foram coletados por meio de ligação telefônica para cada conselheiro, uma vez que as informações pessoais

³ Disponível em: <http://www.crcmt.org.br>. Acesso em: 11 maio 2020.

desses colaboradores não foram disponibilizadas pelo CRC-MT em função da Resolução CFC nº 1.439/13. Os contatos dos conselheiros foram coletados por meio da observação dos grupos de WhatsApp institucional do CRC-MT, e outros, a partir de pesquisas ao Conselho Federal de Contabilidade.

- TFCONS: variável de controle contínua. Caracteriza o tempo em anos do conselheiro na função. Para elaborar essa variável, verificaram-se as atas de posse dos conselheiros eleitos em diferentes períodos. Relatou-se o número de 14 conselheiros durante o período analisado. Em virtude de informações faltantes nas atas, realizaram-se ligações telefônicas para os profissionais, no sentido de coletar as informações necessárias. Assim, o cálculo do tempo na função foi realizado, somando todos os períodos nos quais o profissional assumiu a função.
- EPCONS: variável de controle, contínua e constituída do número de anos como contabilista, tendo como referência a data do primeiro registro CRC e da instauração do processo por esse profissional analisado. Nesse caso, os dados foram coletados a partir dos arquivos (relatórios) da Câmara de Registro, cedidos pelo CRC-MT, e do nome do conselheiro relator identificado no processo.

No intuito de examinar se as punições são aplicadas tendo em vista o interesse público ou privado, conforme as evidências apresentadas por Parker (1994), as infrações foram classificadas dentro de duas categorias, a saber: interesse público e privado. Para tanto, a partir da base de dados, identificaram-se as infrações e construíram-se os percentuais referentes às punições éticas e aos arquivamentos efetuados. Assim, elaborou-se uma tabela contendo as categorias, a classificação das ocorrências e os respectivos percentuais correspondentes ao total de punições aplicadas para cada infração. As infrações foram classificadas dentro das respectivas categorias, considerando os itens 4, 5, 6 a 14 e 15 a 18 do Código de Ética do Profissional Contador (NBC PG 01/19) e o Decreto-Lei nº 9.295/46.

No Quadro 3, demonstram-se as variáveis de estudo, bem como suas justificativas em estudos anteriores.

Quadro 3 - Variáveis da Pesquisa

(continua)

Tipos de Variáveis	Variáveis	Característica da Variável	Autores
Variável Dependente	PEAR	<i>dummy</i>	Loeb (1972); Parker (1987;1994); Alves (2005); Ferreira (2013).
Variável Explicativa	CONTFPOLIT	<i>dummy</i>	Harrison (2011); Correia (2014); Sun, Hu e Hilmann (2016); Akcigit, Baslandze e Lotti (2018).
Variáveis de Controle	CARGPOLIT	<i>dummy</i>	Goodpaster (1991); Chin, Hambrick e Treviño (2013); Correia (2014); Sun, Hu e Hilmann (2016).
	DOAÇOES	<i>dummy</i>	Correia (2014); Kim e Zhang (2016).
	CONFEM	<i>dummy</i>	Odean (1998); Byrnes, Miller e Schafer (1999); Dollar, Fisman e Gatti (2001); Cumming, Leung e Rui (2013); Esarey, Schwindt-Bayer (2019); Barnes e Beaulieu (2019); Beltramini, Peterson e Kozmetsky (1984); Wildermuth, Souza e Kozitza (2017).
	CARGCRC	<i>dummy</i>	Zhang (2018); Egan, Matvos e Seru (2019).
	CONTREIN	<i>dummy</i>	Posner (1985); Krishnamurthi (2009); Kourakis (2016); Cahan, San e Xu (2016); Boyle, D., Boyle J. e Capernter (2016).
	CONTREVEL	<i>dummy</i>	Costa (2003); Hansen e White (2012); CFC (2020).
	NECONT	<i>dummy.</i>	Browning e Zabriskie (1983); Ford e Richardson (1994); Firth <i>et al.</i> (2016); Dittmar e Duchin (2016); Bortoli e Soares (2019); Che, Langli e Svanström (2018).
	ICONS	Variável quantitativa	Serfling (2014); Zhang (2018); Sprenger, Costa e Krombauer (2017); Chen, Goldstein e Jiang (2008).
	TFCONS	Variável quantitativa	Adams (2009); Faleye, Hoitash, R. e Hoitash, U. (2011); Lewellyn e Muller-Kahle (2012); Sonza e Kloeckner (2014)
	EPCONS	Variável quantitativa	Parker (1994); Adams (2009); Faleye, Hoitash, R. e Hoitash, U. (2011); Sonza e Kloeckner (2014); Ferrel e Greshan (1985); Valentine e Rittenburg (2007).

(conclusão)

Tipos de Variáveis	Variáveis	Característica da Variável	Autores
Variáveis de Controle	MULTA	<i>dummy</i>	Brasil (1946); CFC (2019a); Krom (2016); Mescall, Phillips e Schmidt (2017).

Fonte: elaborado pelo autor.

Portanto, as variáveis do modelo foram constituídas a partir da análise dos processos abertos em desfavor dos profissionais contabilistas e estudos revisados. Para ajuste do modelo proposto, alguns testes foram considerados necessários. No tópico seguinte, serão descritos os testes aplicados, com o intuito de ajustar o modelo aos dados da pesquisa.

3.3 Avaliação e Ajuste do Modelo

Para avaliação e ajuste do modelo mais adequado, testes foram utilizados, sendo escolhido aquele que melhor se ajustou à amostra e ao propósito do estudo. Considerando a literatura revisada e as informações obtidas por meio dos processos analisados, elaborou-se, a princípio, um modelo contendo 18 variáveis, sendo uma dependente, outra explicativa, e as demais, de controle. Diante disto, procurou-se ajustá-lo aos dados com o mínimo possível de variáveis, porém, sem que esse procedimento prejudicasse os resultados esperados. Para tanto, adotaram-se os Critérios de Informação de Akaike (AIC) e Critério de Informação Bayesiano (BIC) (HURVICH; TSAI, 1989), com intuito de reduzir o número de variáveis de controle e, dessa forma, ajustá-lo. A tabela 1 a seguir, mostra os resultados do teste, tendo os modelos comparativos 0 e 1 (Apêndice C).

Tabela 1 - Teste AIC e BIC

Modelo	N = 390	11 (nu11)	11(modelo)	df	AIC	BIC
1		-248.2405	-179.5728	18	395.1457	466.5363
0		-248.2405	-181.0356	13	388.0711	439.631

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante disso, foram retiradas do modelo algumas variáveis que não apresentaram $P_value \leq 0,10$ e cujos impactos em função de suas retiradas na

variável de interesse não fossem prejudiciais ao objetivo do estudo. Dessa forma, as variáveis excluídas foram: LGCONT (Localização Geográfica do Contabilista); TI (Tipos de Infrações); Consmasc (Conselheiros do sexo masculino); EPCONT (Experiência Profissional dos Contabilistas); e PIS (Contador Pessoa Física/Sociedade), sendo, portanto, melhor ajustado o modelo que apresentou os menores valores para o AIC e BIC, ou seja, AIC = 388.0711 e BIC = 439.631.

Concomitantemente, aplicou-se o teste de ajuste da Razão de Verossimilhança, buscando conferir se as variáveis excluídas de fato não eram significativas no presente modelo para explicar a variável resposta. Assim, a partir da abordagem do referido teste, os resultados são os que se seguem na Tabela 2.

Tabela 2 - Resultados do Teste Razão da Verossimilhança

Variáveis Excluídas	LR chi2	GI (grau de liberdade)	P_value
LGCONT	0,18	1	0,6755
TI	0,18	2	0,9148
Consmasc	0,39	3	0,9428
PIS	2,18	4	0,7024
EPCONT	2,93	5	0,7115

Fonte: elaborada pelo autor.

Com o teste da Razão da Verossimilhança verificou-se que as variáveis excluídas não apresentaram $P_value \leq 0,10$, logo, não sendo significativas estatisticamente para o modelo. No entanto, com as exclusões, a significância estatística da variável explicativa melhorou, passando de $P_value = 0,216$ para $P_value = 0,095$, ou seja, $\alpha \leq 0,10$. Teoricamente, o teste da Razão da Verossimilhança é aplicado a partir de um modelo 0 (com menos parâmetros) e outro modelo, ou seja, modelo 1 (com todos os parâmetros). Os modelos comparados encontram-se no apêndice C da tese.

Considerando os resultados do AIC e BIC e do teste da Razão da Verossimilhança, utilizou-se da tabela de classificação para avaliar o total de acertos que o modelo ajustado obteve em relação ao evento de interesse (sensitividade). Os resultados do teste são apresentados na Tabela 3, a seguir.

Tabela 3 - Classificação do Modelo

Classificados	Observações (verdadeiras)		Total
Positivo	229 (Y=1)	43 (Y=0)	272
Negativo	31 (Y=1)	87 (Y=0)	118
Total	260	130	390
Sensitividade	$229 \div 260 = 0,880769 \times 100$		88,08%
Especificidade	$87 \div 130 = 0,669230 \times 100$		66,92%
Valor preditivo +	$229 \div 272 = 0,841911 \times 100$		84,19%
Valor preditivo -	$87 \div 118 = 0,737288 \times 100$		73,73%
Classificação Correta do Modelo	$229 + 87 = 316 \div 390 \times 100$		81,03%

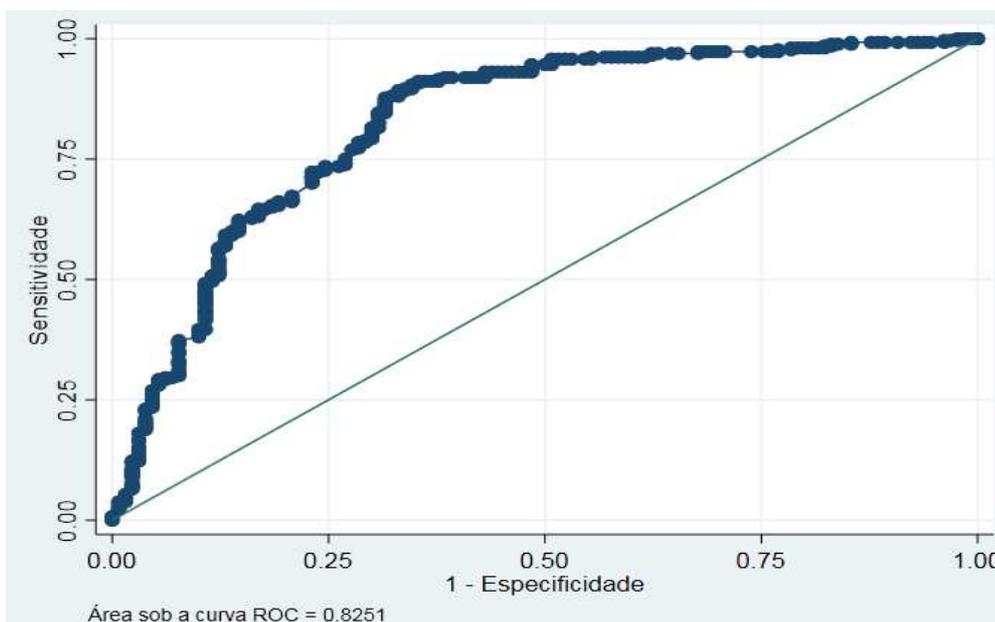
Fonte: elaborada pelo autor.

O percentual que representa a sensibilidade mostra que o modelo conseguiu atingir 88,08% de acertos em relação ao evento de interesse ($y=1$), ou seja, de profissionais punidos com advertência. Em geral, o modelo conseguiu classificar, de forma correta, 81,03% das observações analisadas, tendo como ponto de corte 0,5. Considerando que os dados foram organizados em duas categorias, ou seja, 1 para os profissionais punidos com advertência e 0 para o caso contrário, o ponto de corte 0,5, conseguiu prever com maior precisão os contabilistas penalizados com advertência reservada, sendo, portanto, o objetivo esperado.

O gráfico da curva de *Receiver Operating Characteristic* (ROC) é outra medida que pode ser utilizada para verificar o ajuste do modelo. A curva ROC, tem por finalidade mostrar qual o poder do modelo para discriminar as categorias da variável dependente. (FÁVERO *et al.*, 2014). De acordo com Fávero *et al.* (2014), se a área sob a curva for menor ou igual a 0,5, o modelo não consegue discriminar as categorias; e acima de 0,80, o modelo tem poder discriminatório excelente. Assim, por meio da Figura 4, ou seja, do gráfico da curva ROC, pode-se inferir que o modelo proposto possui poder discriminatório excelente, uma vez que sua área está acima de 0,80.

A Figura 3 a seguir, mostra o poder discriminatório do modelo considerando o conjunto de dados presentes.

Figura 3 - Poder Discriminatório do Modelo



Fonte: elaborado pelo autor.

Outros testes foram adotados para verificar o ajuste do modelo proposto, entre os quais, R quadrado de Mcfadden e Nagelkerke. O teste do R quadrado de Mcfadden foi de 0,271. De acordo com a literatura, o poder explicativo é considerado excelente quando o índice Mcfadden estiver entre 0,2 e 0,4. Dessa forma, o modelo adotado ficou dentro da área que o classifica como excelente, atendendo, portanto, ao pressuposto teórico e corroborando com os resultados dos testes anteriormente aplicados. (MCFADDEN, 1977; PENG; LEE; INGERSOLL, 2002). O valor do R quadrado de Nagelkerke diz o quanto em termos percentuais o modelo pode explicar as variações registradas na variável dependente. Logo, de acordo com o resultado R quadrado de Nagelkerke, o modelo pode explicar 40,5% das variações causadas pelas variáveis independentes na dependente.

3.4 Coleta e Tratamento dos Dados

As informações para construção do presente estudo foram coletadas a partir dos relatórios, atas e processos sob responsabilidades do CRC-MT. Cabe ressaltar, que, em virtude da Lei nº 12.527/11, algumas das informações demográficas referentes aos profissionais punidos não foram disponibilizadas. (BRASIL, 2011). Assim, para elaboração do perfil dos envolvidos no processo de punição, valeu-se

apenas dos dados constantes nos processos e relatórios analisados. A referida legislação sobre a disponibilidades de dados pessoais, no artigo 31, assim diz: “O tratamento das informações pessoais deve ser feito de forma transparente e com respeito à intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas, bem como às liberdades e garantias individuais”. (BRASIL, 2011).

Por outro lado, o § 3º, item II, especifica que, para realização de estatísticas e pesquisas científicas de evidente interesse público ou geral, as informações devem ser disponibilizadas desde que seja vedada a identificação da pessoa a que as informações se referem. Dessa forma, não foi possível coletar informações sobre renda e estado civil, por exemplo. Diante disso, protocolou-se, junto ao CRC-MT, documento de solicitação para acessar os dados, bem como declaração emitida pela instituição de ensino à qual o pesquisador está vinculado, a fim de comprovar o vínculo acadêmico.

3.4.1 Procedimentos para Coleta de Dados

A coleta dos dados ocorreu no período de agosto de 2019 a junho de 2020 nas dependências do CRC-MT, especificamente, na CFED do CRC-MT, departamento de registro e diretoria do referido Conselho. Ainda em função do que estabelece a Lei nº 12.527/11 e a Resolução CFC nº 1.439/13, no que tange ao sigilo e ao acesso às informações, os processos disponibilizados foram analisados nas dependências do referido Conselho. Nesse sentido, todas as informações foram coletadas sob a orientação dos respectivos diretores dos departamentos. Diante da autorização para acessar os dados, alguns passos metodológicos foram traçados, a saber:

- 1) datas pré-estabelecidas para acessar os processos: as datas foram estabelecidas considerando a disponibilidade da coordenação da Câmara de Fiscalização Ética e Disciplina para acompanhar o processo de coleta;
- 2) elaboração de planilhas Excel: foram elaboradas planilhas no Excel, com o intuito de registrar as informações contidas nos processos analisados e que deram base para elaboração das variáveis;
- 3) seleção dos processos: os processos foram sendo disponibilizados por período, iniciando-se a partir de 2014 até 2018, conforme identificação dos

arquivos. Os processos analisados foram aqueles abertos e transitados em julgados no período de 2014 a 2018. Assim, a seleção foi efetuada, considerando todos os processos para cada período (ano) que já haviam sido transitados em julgados, ainda que estivessem em fase de cobranças pecuniárias. Dessa forma, só foram analisados processos que apresentavam deliberação da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina. A referida deliberação constitui na aprovação, pelo TRED, do parecer apresentado pelos conselheiros relatores, sugerindo as punições ou outros desfechos. Observou-se que, em virtude das prerrogativas legais (Res. CFC 1.603/20) que asseguram ao autuado o direito de recorrer às instâncias superiores, no caso, o CFC, alguns processos poderão ficar por mais de um período (ano) sem serem finalizados;

- 4) para coletar as informações não constantes nos processos, porém, necessárias para elaboração das variáveis, foram acessados os endereços eletrônicos do CRC-MT,⁴ TSE⁵ e TRE-MT⁶. Em virtude da Lei nº 12.527/11, que determina a disponibilidade dos relatórios estatísticos dos CRCs ao público, o número de profissionais contadores e técnicos em contabilidade foi coletado a partir do site oficial do CRC-MT.

Dessa forma, os procedimentos metodológicos adotados em relação à coleta dos dados para o primeiro momento compreenderam: acessos aos processos, leituras das atas de posses dos conselheiros, comunicação (telefones) com delegados e conselheiros, verificação dos relatórios do número de associados e respectivos registros profissionais. No segundo momento, buscaram-se os dados relacionados às conexões políticas, que foram coletados a partir das informações contidas nos sítios do TSE e TRE-MT. No caso das variáveis DOAÇÕES e CARGPOLIT, as informações foram coletadas acessando os sítios do TSE,⁷ nos quais constam a identificação dos doadores e candidatos que foram eleitos, e seus respectivos partidos.

⁴ Disponível em: <http://crcmt.org.br/novo/www/Capa.html>. Acesso em: 13 mar. 2020.

⁵ Disponível em: <https://www.tse.jus.br>. Acesso em: 15 jul. 2020.

⁶ Disponível em: <https://www.tre-mt.jus.br/partidos/filiacao-partidaria/filiacao-partidaria>. Acesso em: 18 jul. 2020.

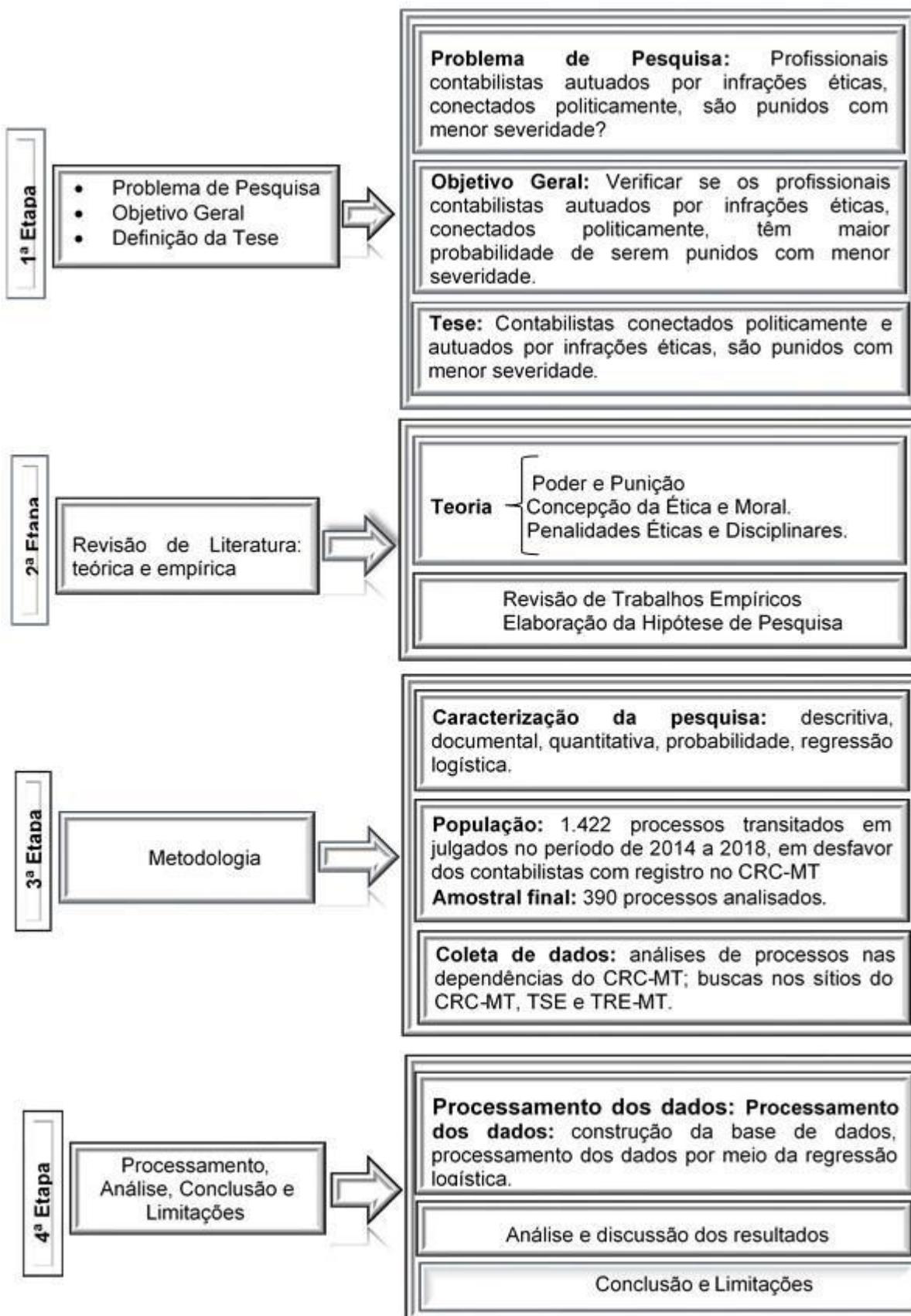
⁷ Disponível em: <https://divulgacandcontas.tse.jus.br/divulga/#/consulta/doadores-fornecedores>. Acesso em: 11 jul. 2020.

A coleta dos dados para elaboração da variável de interesse, ou seja, CONTFPOLIT deu-se a partir da verificação se o contabilista estava filiado a um partido político na data em que foi autuado, ou ainda, se afiliou-se durante o período em que o processo estivesse transitado em julgado. Para tanto, verificaram-se as listas de filiados dos partidos políticos do Estado de Mato Grosso com as respectivas datas de filiação dos seus membros. A relação com os nomes dos filiados está disponível no menu do sítio do TRE-MT,⁸ no item partidos e filiação partidária.

Diante dessas informações, delineou-se o desenho da pesquisa, tendo em vista, o problema de pesquisa abordado, objetivo geral a ser alcançado, definição da tese, revisão de literatura, métodos, processamentos de dados, análises dos resultados, conclusão e limitações. Na figura 4, a seguir, apresenta-se o referido desenho da pesquisa.

⁸ Disponível em: <https://www.tre-mt.jus.br/partidos/filiacao-partidaria/filiacao-partidaria>. Acesso em: 20 jul. 2020.

Figura 4 - Desenho da Pesquisa



Fonte: elaborada pelo autor.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS

Este capítulo está dividido em três subseções. Na primeira, apresenta-se o perfil dos profissionais contabilistas e conselheiros relatores. Na segunda, citam-se a análise descritiva e as correlações das variáveis, seguida da terceira e última subseção, na qual mostram-se os resultados da regressão logística.

4.1 Perfil dos Profissionais Punidos e Conselheiros Relatores

No decorrer das análises dos processos identificou-se o perfil dos profissionais contabilistas e conselheiros relatores. No entanto, informações de cunho pessoal não foram coletadas por força das restrições normativas. (RES. CFC 1.469/2014). Diante dessas limitações, dados referentes a idade dos contabilistas, estado civil, religião, entre outras, não constam no rol de informação que compôs o perfil dos profissionais. Assim, de acordo com as informações constantes nos processos analisados, nas atas de posses e nas informações colhidas, relacionadas aos profissionais que assumiram cargos na função de delegados no CRC-MT, elaborou-se a Tabela 4, que contém as características dos profissionais autuados e conselheiros eleitos.

Tabela 4 - Características dos Profissionais Contabilistas e Conselheiros no CRC-MT

(continua)

Item		Contabilistas		Conselheiros Relatores	
Sexo	Masculino	298	76,41%	11	78,57%
	Feminino	92	23,59%	3	21,43%
Nível de Escolaridade	Técnico em Contabilidade	139	35,64%	2	14,29%
	Bacharel em Contabilidade	251	64,36%	12	85,71%
Tempo de Atuação	Até 5 anos	64	16,41%	1	7,15%
	De 6 a 10 anos	96	24,62%	0	00,00%
	De 11 a 20 anos	124	31,79%	3	21,43%
	De 21 a 30 anos	68	17,44%	5	35,71%
	Mais de 31 anos	38	9,74%	5	35,71%

(conclusão)

Item	Contabilistas		Conselheiros Relatores		
	N	%	N	%	
Localização Geográfica	Interior	264	67,69%	1	7,14%
	Capital/Metropolitana	126	32,31%	11	78,57%
	Outros*	0	0	2	14,29%

Nota: *Entre os processos verificados, observou-se que dois foram analisados por conselheiros do CFC, ou seja, o profissional recorreu à segunda instância.

Fonte: elaborada pelo autor.

4.2 Análise Descritiva e Correlações das Variáveis

Na Tabela 5, a seguir, apresenta-se a estatística descritiva das variáveis do modelo, sendo que ele foi composto por 13 variáveis: PEAR, a variável dependente; CONTFPOLIT, a explicativa de interesse; e as demais, de controle. Em média, os conselheiros relatores têm 58 anos de idade e, em média, 27 anos de experiência profissional.

Tabela 5 - Estatística Descritiva das Variáveis do Modelo

Variáveis	N = 390	Média	Desvio Padrão	Min.	Max.
PEAR		.6666667	.4720101	0	1
CONTFPOLIT		.2512821	.4343075	0	1
CARGPOLIT		.0333333	.1797361	0	1
DOAÇOES		.0564103	.2310086	0	1
CONTREIN		.2717949	.4454562	0	1
CONTREVEL		.5102564	.5005369	0	1
CONFEM		.2358974	.4251038	0	1
CARGCRC		.0230769	.1503407	0	1
NECONT		.6435897	.4795536	0	1
MULTA		.9307692	.2541722	0	1
ICONS		58.60513	10.85061	36	76
TFCONS		5.528205	5.528205	1	20
EPCONS		27.16923	11.72421	3	47

Fonte: elaborada pelo autor.

Considerando a amostra de 390 processos que foram julgados no período em análise, 260 (moda) correspondem ao evento esperado, ou seja, profissionais

punidos com menor severidade. Por outro lado, percebe-se uma frequência de 130 processos julgados com respectivas punições, porém, não sendo evento de interesse. Na Tabela 6, a seguir, são apresentadas as frequências para a variável dependente, considerando as duas categorias, ou seja, evento de interesse e o caso contrário.

Tabela 6 - Frequência Punição Ética Advertência Reservada

PEAR	Frequência	Porcentagem	Acumulado
0	130	33,33	33,33
1	260	66,67	100
Total	390	100	

Fonte: elaborada pelo autor.

Entre as variáveis de controle que compõem o modelo, a idade dos conselheiros, tempo na função como conselheiros e experiência profissional dos mesmos, apresentam características quantitativas. Diante disto, elaborou-se a tabela de correlação no sentido de verificar possível multicolineariedade entre essas variáveis. A tabela de correlação a seguir (Tabela 7) mostra as variáveis ICONS e EPCONS com $r = 0.76$, ou seja, correlação forte positiva. No entanto, considerando a variável dependente do modelo, qualitativa (dicotômica), essa informação não interferi no ajuste do modelo, visto que, não se tratar de uma regressão linear. Por outro lado, a variável de interesse do modelo deixa de apresentar P_value estatisticamente significativo, caso uma dessas variáveis seja excluída.

Ainda assim, verifica-se por meio do teste VIF (*Variance Inflation Factor* (VIF), que todas as estatísticas dos VIFs das variáveis preditoras ficaram abaixo de 5, número considerado satisfatório dentro do que preconiza a literatura nacional (FÁVERO *et al.*, 2014) e internacional (O'BRIEN, 2007; GUJARATI; PORTER, 2011). Logo, a correlação entre as duas variáveis não prejudica o ajuste do modelo.

A Tabela 7, a seguir, apresenta a correlação das variáveis considerando o conjunto de dados do presente estudo.

Tabela 7 - Correlação das Variáveis

	PEAR	CONTFPOLIT	CARGPOLIT	DOAÇÕES	CONTREIN	CONTRVEL	CONFEM	CARGCRC	NECONT	MULTA	ICONS	TFCONS	EPCONS
PEAR	1.0000												
CONTFPOLIT	-0.0794	1.0000											
CARGPOLIT	0.0404	0.1888	1.0000										
DOAÇÕES	-0.0393	0.0890	0.0784	1.0000									
CONTREIN	-0.4727	0.0314	-0.0492	0.0505	1.0000								
CONTRVEL	-0.1269	-0.0355	0.0676	0.0394	0.1028	1.0000							
CONFEM	-0.0043	-0.0713	-0.0695	-0.0050	0.0678	-0.0718	1.0000						
CARGCRC	0.0000	0.0291	-0.0285	-0.0376	0.0980	-0.0202	0.1559	1.0000					
NECONT	0.0189	-0.0626	-0.0408	0.0891	0.0816	-0.0008	0.2117	-0.0639	1.0000				
MULTA	0.1928	-0.0050	0.0506	-0.0647	0.1212	0.1571	0.0326	0.0419	-0.0553	1.0000			
ICONS	-0.0790	0.0402	0.0041	-0.0044	-0.0639	-0.0447	-0.1001	-0.0606	-0.1763	-0.0416	1.0000		
TFCONS	-0.0209	0.0269	-0.0383	0.0588	-0.1256	-0.0777	-0.0213	-0.0700	0.1682	-0.0887	0.5359	1.0000	
EPCONS	-0.0111	0.0542	-0.0088	0.0392	-0.0546	-0.0358	-0.0318	-0.0781	0.0336	-0.0245	0.7601	0.5966	1.0000

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante dos resultados da Tabela 8, ou seja, com todas as estatísticas VIFs abaixo de 5, pode-se inferir, de acordo com Fávero *et al.* (2014), um bom ajustamento do modelo. A estatística 1/VIF, observada na Tabela 8, é uma medida de tolerância que indica que, quanto mais próximo de 1, indicará ausência de multicolineariedade. Portanto, observa-se que, com exceção das variáveis ICONS e EPCONS que se mostraram mais próximas de zero, o 1/VIF das demais ficaram todos próximos de 1.

Tabela 8 - Estatística VIF para Verificar Ausência de Multicolinearidade

Variáveis	Variance Inflation Factor (VIF)	1/VIF
CONTREIN	1.05	0,948599
CONTREVEL	1.05	0,950983
CONTFEM	1.10	0,908956
CARGCRC	1,05	0,949172
CARGPOLIT	1,06	0,944586
CONTFPOLIT	1,06	0,942122
DOAÇÕES	1,04	0,967255
NECONT	1,26	0,844676
EPCONS	2,79	0,389693
ICONS	2,79	0,378260
MULTA	1,06	0,946985
TFCONS	1,75	0,572386
Média VIF	1,42	-

Fonte: elaborada pelo autor.

4.3 Resultados da Regressão Logística (LOGIT)

Os resultados da regressão logística são apresentados a seguir, considerando as probabilidades de o evento de interesse acontecer mantendo todas as demais condições constantes. A variável de interesse, ou seja, CONTFPOLIT, é uma *proxy* que tem a finalidade de capturar o poder político dos contabilistas. As demais são variáveis de controle. Nesse sentido, a Tabela 9, a seguir, mostra as probabilidades de variação da variável explicativa em função da variável dependente diante do conjunto de dados disponível.

Tabela 9 - Resultados da Regressão Logística

PEAR	Coef.	Std. Err.	Z	P_Value
CONTFPOLIT	-.5128119	.3073154	-1.67	0,095*
CARGPOLIT	.3612475	.7783652	0.46	0.643
DOAÇOES	.087055	.5524099	0.16	0.875
CONTREIN	-2.736325	.3042867	-8.99	0.000***
CONTREVEL	-.7941797	.2757867	-2.88	0.004***
CONFEM	-.1878968	.3329604	-0.56	0.573
CARGCRC	.824906	.9209712	0.90	0.370
NECONT	.4154435	.3114742	1.33	0.182
MULTA	2.5747786	.4822035	5.34	0.000***
ICONS	-.0429396	.021541	-1.99	0.046**
TFCONS	-.0397997	.0313122	-.1.27	0.204
EPCONS	.0321542	.0190838	1.68	0.092*
_cons	1.409515	1.132731	1.24	0.213

Nota: níveis de significância *, ** e *** para $\alpha = 10\%$, 5% e 1% , respectivamente.

CONTFPOLIT (*proxy* - poder dos contabilistas): filiação a um partido político.

CONTREIN: contabilistas reincidentes.

CONTREVEL: contabilista julgado à revelia.

MULTA: contabilistas multados.

ICONS: idade dos conselheiros.

EPCONS: experiência profissional dos conselheiros.

Fonte: elaborada pelo autor.

Em relação à variável explicativa, o teste de significância ($\alpha = 0,095$) permite inferir que a filiação a um partido político pode ser um possível fator para explicar a variação da variável dependente. Porém, observa-se que o coeficiente apresentou-se negativo (coef = $-.5128119$), o que indica menor probabilidade de que o evento de interesse aconteça, desde que os demais fatores continuem constantes.

Entre as variáveis de controle, algumas apresentaram significância estatística com $\alpha \leq 0,05$ e $< 0,10$, permitindo, portanto, fazer inferências em relação aos resultados apresentados. Nesse contexto, a variável relacionada à reincidência (CONTREIN) dos contabilistas apresentou P_value de 0,000 e coeficiente negativo (-2.736325), indicando que os contabilistas autuados por infrações éticas têm menor probabilidade de serem punidos com AR. Desse modo, é possível inferir que, sendo esses profissionais autuados por infrações éticas, a tendência é serem punidos com censuras. A variável CONTREVEL, com P_value = 0,004, apresentou probabilidade negativa ($-.7941797$), indicando que, se o contabilista é revel, diminui a

probabilidade de que seja punido com AR, se comparado com aquele que não é revel.

A idade dos conselheiros (ICONS), variável de controle, apresentou-se estatisticamente significativa com $P_value = 0,046$ e $coef = -.0429396$. Nesse caso, pode-se inferir que, ao aumentar um ano na idade do conselheiro, diminui a probabilidade de que o profissional seja punido com AR. Logo, os profissionais na função de conselheiros, e sendo mais velhos, tendem a punir os contabilistas por infrações éticas com censuras. Em relação à variável experiência profissional dos conselheiros (EPCONS), os resultados da regressão apresentaram $P_value = 0,092$ e coeficiente positivo (.0321542). Esse resultado sugere que, ao aumentar um ano na experiência profissional do conselheiro, aumenta a probabilidade de o profissional infrator ser punido com advertência. Assim, profissionais na função de conselheiros mais experientes tendem a aplicar punição menos severa.

A multa configura uma punição disciplinar e, como variável de controle para esse cenário, apresentou-se estatisticamente significativa, com $P_value = 0,000$ e $coef = 2.5747786$. Dessa forma, infere-se que profissionais multados têm maior probabilidade de serem punidos com advertência. Ou seja, há uma relação positiva entre as variáveis multa e advertência reservada.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nessa seção, apresentam-se os resultados da hipótese de pesquisa, bem como das variáveis de controle que se mostraram estatisticamente significativas para o modelo proposto.

5.1 Análise da Hipótese da Tese

Diante dos resultados obtidos por meio da abordagem econométrica, a análise foi realizada tendo em vista a confirmação ou refutação da hipótese diante do sinal esperado. Assim, verificou-se a estatística t em relação ao nível de significância da variável, dentro do limite 10%, ou seja, $\alpha \leq 0,10$.

5.1.1 Fator Filiação Partidária (CONTFPOLIT)

A variável CONTFPOLIT foi elaborada no sentido de captar se os contabilistas autuados por infração ética, estando filiados a um partido político que esteja no poder, são punidos com menor severidade pelo seu conselho de classe se comparado com aqueles não conectados politicamente. Logo, esperava-se uma relação positiva entre ser filiado a um partido político e ter a punição menos severa, ou seja, advertência reservada. Com $P_value = 0.095$, ou seja, assumindo uma probabilidade tão-somente de 9% de que o resultado não seja verdadeiro, há evidências de que, a filiação partidária dos contabilistas, pode ser um fator relevante para explicar os níveis de penalidades éticas aplicadas a esses profissionais. No entanto, o resultado da regressão logística para a variável apresentou coeficiente negativo. Logo, as evidências são de que a hipótese da tese não se confirma.

A relevância da variável de interesse no sentido de explicar a variável resposta, encontra apoio no estudo de Correia (2014), no que se refere a empresas ou profissionais estarem politicamente conectados, e assim, utilizar-se desse poder para mitigar possíveis execuções por infringirem as regras. Phan, Tee e Tran (2020) sugerem que profissionais (empresários) politicamente conectados podem contar com o apoio dos órgãos de governos, de regulação e fiscalização em momentos de incertezas e riscos. Ainda conforme o estudo, essa conexão poderá diminuir a probabilidade de que esse profissional se exponha aos riscos inerentes aos

negócios e, dessa forma, reduza seu custo de capital em possíveis casos que exijam punições disciplinares (ser multado, por exemplo).

Outros estudos revisados relacionados as conexões políticas, entre os quais, Harrison (2011), Correia (2014), Ding, Li e Wu (2018) e Phan, Tee e Tran (2020), mostram as conexões políticas como fator relevante para influenciar as agências de regulação e fiscalização diante da probabilidade das empresas ou empresários politicamente conectados serem autuados e punidos. Resguardadas as devidas especificidades do presente estudo (punições éticas), os resultados obtidos em função da variável de interesse parecem consistentes com outros estudos que apresentam algumas evidências sobre a relação entre conexões políticas e punição por má conduta fiscal. (FRANCIS *et al.*, 2016; LIN *et al.*, 2018; KROM, 2019). Esses estudos mostram que empresas, por meio dos conselhos de administração, bem como os executivos, quando politicamente conectados, poderão apresentar empecilhos no tocante à fiscalização minuciosa do cumprimento das regras, dificultando assim a possibilidade de serem punidos. Devido à influência política, os órgãos de controle poderão submeter-se às investidas desses profissionais e das próprias empresas, o que poderá acarretar vistorias ineficientes e possíveis punições brandas. (CORREIA, 2014; LIN *et al.*, 2018).

Contudo, o tipo de conexão política e as características dos dados adotados podem ser o diferencial. Phan, Tee e Tran (2020) destacam o poder da conexão política por meio de acionistas controladores como influência significativa em relação aos investimentos corporativos. Correia (2014), ressalta o *lobby* e as doações como estratégias de poder político para mitigar ou arquivar possíveis punições por infrações disciplinares. Enquanto que Harrison (2011), destaca a filiação a um partido político como possível estratégia para influenciar na intensidade das punições a serem aplicadas por desvio de conduta. De acordo com Harrison (2011) e Lin *et al.* (2018), as influências dos secretários dos partidos que estejam no poder poderão influenciar autoridades fiscais locais a não impor fiscalização mais rigorosa aos membros dos partidos. Assim, quanto mais próxima do governo – quer seja municipal, quer seja estadual ou nacional – caracterizar-se a conexão política, menor será a probabilidade de o infrator ser fiscalizado minuciosamente e punido severamente.

Se considerar menor probabilidade de os contabilistas serem punidos com advertência, logo, por consequência, poderão ter custos a serem recuperados em

função da punição mais severa. Dessa forma, dependendo do tipo de censura, o contabilista poderá ter um custo de reputação para repor. Se a censura for pública, conforme sugere o coeficiente da regressão (coef = -0.5128119), a imagem da empresa ou do próprio empresário da contabilidade poderá sofrer possíveis danos. Na perspectiva de Srouf (2005), é na imagem que se constitui a reputação do profissional e sendo maculada recuperar esse tipo de custo parece não ser uma tarefa fácil. O DL 9.295/46, a Resolução CFC 1.603/20 e o CEPC (NBC PG 01/19) sugerem ser as censuras as punições éticas mais graves. Nesse sentido, punir com censura poderia sinalizar maior rigor, proteção aos clientes, porém, expor o profissional e a classe poderia trazer prejuízos. (PARKER, 1994; SROUR, 2005). Assim, o resultado pode estar sugerindo a censura reservada como sendo a mais adequada, tendo em vista sua natureza, ou seja, restrita.

Essa reflexão encontra apoio nos achados de Harrison (2011), quando destaca a dificuldade dos partidos políticos para punir seus membros. Nesse contexto, Harrison (2011) infere ao dizer que uma punição leve poderia gerar uma atmosfera de impunidade. Por outro lado, se a penalidade for mais severa, o partido poderá perder o membro, provavelmente leal, assim como possíveis investimentos oriundos do ambiente das relações políticas do membro punido. (HARRISON, 2011). Logo, o mais adequado, a partir dessa reflexão, porém, contrariando a hipótese da tese, seria uma punição média, ou seja, uma censura reservada.

Todavia, cabe ressaltar que, para mensurar as conexões políticas, Faccio (2006), utilizou nomes de chefes de estado, membros do parlamento, ministros de governo e membros do gabinete dos governos. Em seguida, cruzou esses nomes com os dos principais executivos de 20.202 empresas de capital aberto cobertas pelo *Worldscope* em 1997. Correia (2014), utilizou-se de a média de contribuições realizadas por essas empresas para políticos em um determinado período. Ding, Li e Wu (2018), utilizaram *Return on Equity* (ROE) e *Return on Assets* (ROA) para testar suas hipóteses sobre a relação entre afiliação política e o gerenciamento de resultados das empresas politicamente conectadas. As variáveis *dummies* no estudo de Ding, Li e Wu (2018), foram utilizadas como controle.

Diferentemente, o presente estudo, para mensurar as conexões políticas, utilizou-se tão somente das informações se o contabilista estava filiado a um partido político que estivesse no poder em uma das três esferas de governos, ou seja, municipal, estadual ou federal. Logo, a variável dependente caracterizando-se como

uma *dummy*. Os dados relacionados aos valores das doações, não foram coletados, assim, não sendo possível mensurar, por exemplo, o poder político dos contabilistas em função do valor doado para políticos eleitos, conforme Correia (2014). Em virtude dos dados obtidos, as características das variáveis resposta e interesse (*dummies*) são do tipo respostas ordenadas, ou seja, com duas categorias qualitativas mutuamente exclusivas. Assim, adotou-se a regressão logística binária, porém, outras abordagens poderiam ser adequadas, entre as quais, a logística binária multinível.

Adotou-se como base teórica, a analítica do poder na perspectiva de Michel Foucault. O poder foi verificado enquanto estratégias política no sentido de mitigar ou anular as possíveis punições éticas propostas pelos conselheiros relatores ao TRED. Por outro lado, haverá, portanto, a probabilidade de que contabilistas e conselheiros utilizem do biopoder como estratégia. O biopoder, estar relacionado as estratégias que permitem proteger vida, que regula o corpo (CFC/CRCs), e ainda possibilita resguardar o conjunto de outras técnicas que poderão ser utilizadas pelos sistemas corporativistas ou por aqueles indivíduos a eles vinculados. Assim, outro conjunto de técnicas, entre as quais, a disciplina imposta por meio do conjunto de normas emitidas pelo sistema CFC/CRCs, poderia ser adotada enquanto ferramenta de poder dos profissionais e sistema. (FOUCAULT, 1999; FERREIRINHA; RAITZ, 2010).

Para Foucault (1979) o poder se exerce em diferentes níveis da rede social. Diante disto, o poder dos profissionais e conselheiros relatores poderiam ser analisados a partir da perspectiva teórica da troca. Nessa perspectiva, as estratégias adotadas levam em consideração não só os benefícios econômicos, mas também aqueles importantes para a rede social. Mescall, Phillips e Schmidt (2017) ressaltam a disposição do sistema, no caso, os conselhos de classe, para resguardar os interesses dos que estão vinculados em rede, ou seja, fazem parte do sistema. Nesse sentido, Cook *et al.* (1983) ressaltam que esses interesses podem estar relacionados a transferência de itens de valores, entre os quais, o afeto ou a própria aprovação das atitudes dos componentes da rede. Na perspectiva da teoria da troca, conforme Cook *et al.* (1983), o poder do agente A (contabilista) sobre o agente B (sistema CFC/CRCs) é definido como a probabilidade de A obter resultados favoráveis aos custos de B, ou vice-versa, considerando uma rede de relações e estratégias.

5.2. Análise das Variáveis de Controle com Significância para o Modelo

Nesta subseção, apresentar-se-ão as análises referentes aos resultados das variáveis de controle que se mostraram significativas estatisticamente, ou seja, $\leq 0,05$ e $\leq 0,10$. Entre as variáveis de controle incluídas no modelo, a reincidência (CONTREIN), revelia (CONTREVEL), multa (MULTA), idade dos conselheiros (ICONS) e experiência profissional dos conselheiros (EPCONS) apresentaram-se estatisticamente significativas dentro do limite de 10%.

5.2.1 Reincidência (CONTREIN)

A reincidência nos processos administrativos de fiscalização destaca-se e constitui-se fator importante na aplicação da punição. Conforme capítulo IX da Resolução CFC nº 1.603/20, a reincidência está relacionada a uma nova infração praticada pelo profissional, uma vez tendo sido transitado em julgado a decisão que o tenha condenado por infração anterior. A infração não será considerada reincidência se entre a data da certificação do trânsito em julgado e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a 5 (cinco) anos.

Diante disso, a reincidência apresentou-se como uma variável de controle relevante para o modelo com $\alpha < 0,05$ em todos os cenários. Considerando as demais condições constantes, a variável apresentou $P_value = 0,000$ e coeficiente negativo (-2,736325), indicando ser menos provável que os contabilistas reincidentes sejam punidos com advertência. As frequências absolutas e relativas da variável são apresentadas na Tabela 10, a seguir, mostrando que 69,81% dos reincidentes foram punidos com censuras, ou seja, confirmando o resultado da regressão.

Tabela 10 - Frequências Absolutas e Relativas para Reincidência

PEAR	Contabilistas Reincidentes				Total
	0 (não reincidente)	%	1 (reincidente)	%	
0	56	19,72	74	69,81	130
1	228	80,28	32	30,19	260
Total	284	100	106	100	390

Fonte: elaborada pelo autor.

Alguns estudos evidenciam que, quando os indivíduos são punidos em decorrência dos seus atos ilegais, pressupõe-se que a punição mais severa poderá inibi-los a reincidirem no futuro. (ENTORF, 2012; CAHAN; SAN; XU, 2016; BÉLANGER; LEONARD; WARDLEY, 2016). No entanto, Foucault (1987) sugere não ser a gravidade da punição o fator preponderante para desviá-lo do ato ilegal, mas a certeza de que a ilegalidade praticada será punida. Porém, os dados da presente pesquisa evidenciam que, em mais de um quarto dos processos analisados, os profissionais apresentaram comportamento reincidente.

A Tabela 11, mostra a taxa de reincidência dos contabilistas com registro no CRC-MT, por sexo. Os reincidentes são identificados como reincidente específico ou reincidente genérico. Por reincidente específico, entende-se aquele que praticou uma infração igual à outra anteriormente praticada, e por reincidente genérico, tem-se aquele que cometeu uma infração diferente da anteriormente praticada. Cabe ressaltar que essa identificação constava na Resolução CFC 1.309/10, substituída pela Resolução CFC nº 1.603/20, sendo, portanto, utilizada na tabela apenas para fins didáticos.

Tabela 11 - Reincidência nas Infrações Éticas CRC-MT

Sexo	N	Reincidente Específico		Reincidente Genérico		Total de Reincidências %	
Homens	298	28	9,40%	51	17,11%	79	26,51
Mulheres	92	15	16,30%	12	13,04%	27	29,34
Total	390	43	11,03%	63	16,15%	106	27,18

Fonte: elaborada pelo autor.

Como se observa na Tabela 11, a taxa de 11,03% das reincidências específicas e de 16,15% para reincidências genéricas parece expressiva diante da probabilidade de punições mais severas para tal comportamento, conforme preconiza a Resolução CFC nº 1.603/20. (CFC, 2020b). No caso de reincidência, a norma prevê que, se a infração foi cometida em até dois anos, a punição disciplinar deverá ser aplicada em seu grau máximo. Se a infração atual foi cometida há mais de dois anos e em até cinco anos, será aplicada a punição disciplinar básica, podendo ser dobrada dentro dos limites estipulados pelo DL nº 9.295/46. (CFC, 2020b). Porém, a referida Resolução não define especificamente o que seja “punição disciplinar básica”. No artigo 57, § 1º e alínea “a”, a Resolução limita-se a

dizer: “A penalidade disciplinar básica é a pena base acrescida dos agravamentos previstos nesse regulamento”. (CFC,2020). Logo, infere-se que, no campo da ética, a pena base seria a advertência enquanto que a pena base disciplinar seria a multa.

Ainda que as regras pareçam ser mais severas para os comportamentos reincidentes dos profissionais (CFC, 2020b), observa-se, pela estatística descritiva dos dados, que, em média, 27,18% das infrações são reincidências. A reincidência ocasiona custos extras às atividades dos profissionais, sendo a perda de reputação um desses custos. No entanto, com um percentual de mais de um quarto das infrações e com 69,81% dos reincidentes não sendo punidos com advertência, é possível que a punição mais aplicada possa ser a censura reservada, sugerindo proteção do profissional e da classe. Essa reflexão parece apoiar-se nos percentuais de punições éticas aplicadas aos contabilistas, conforme pode-se verificar na tabela Quadro 12, exposta mais adiante.

5.2.2 Revelia (CONTREVEL)

Conforme previsto na Resolução CFC nº 1.603/20, é facultada ao autuado a apresentação de defesa no processo administrativo de fiscalização, dentro do prazo de 15 dias. (CFC, 2020b). Essa informação, por força da referida resolução, consta nos itens que compõem o auto de infração, objetivando informar ao autuado do direito que lhe é garantido. No entanto, os dados revelam que muitos deixam de apresentar suas defesas e, sendo assim, são julgados à revelia.

Diante disso, essa variável, ou seja, CONTREVEL, foi incluída no modelo, considerando que a defesa é um fator importante no processo de punição. (HANSEN; WHITE, 2012). A variável caracterizou-se como uma *dummy*, sendo 1 se o autuado apresentou defesa, e 0 em caso contrário, com $P_value = 0,004$ ($\alpha < 0,05$) e coeficiente negativo em $-0,7941797$, indicando menor probabilidade de que o infrator seja punido com advertência. De acordo com a estatística descritiva para essa variável, 51,03% dos profissionais infratores não apresentam suas defesas dentro do prazo estipulado.

A defesa constitui-se um passo importante dentro dos processos administrativos de fiscalização, apresentando informações imprescindíveis para a formação de juízo daqueles que têm a função de julgar, punir ou absolver os infratores. Ao deixar de usufruir desse direito, poderá induzir o julgador a decidir a

partir de elementos subjetivos. Assim, é possível inferir, a partir dos resultados da regressão, que não apresentar defesa poderá aumentar a probabilidade de o infrator ser punido com censuras.

Esse resultado parece ser consistente se comparado com os achados de Hansen e White (2012), que evidenciaram ser a defesa do cliente um fator significativo que poderá influenciar na aplicação das punições. Na medida em que a defesa do profissional não é apresentada, poderá aumentar a chance de que punições mais severas sejam aplicadas. Krishnamurthi (2009) destaca que a omissão do profissional para cumprir o direito de defesa pode constituir-se um fator preponderante para torná-lo merecedor de uma punição mais severa. Logo, esses achados também parecem ser consistentes se analisados na perspectiva do poder, segundo Foucault (1987), quando destaca a importância da defesa, considerando sua ausência nos processos disciplinares do passado. Ao infrator, era negado o direito acessar as peças dos processos e de apresentar os fatos que poderiam justificar suas ações. Portanto, o fator revelia nos processos de punição ético-disciplinares pode ser relevante, uma vez que, na sua presença, não haverá contraposição das acusações imputadas ao infrator. (COSTA, 2003).

5.2.3 Multas

Entre as variáveis de controle que se mostraram significativas no modelo, em todos os cenários testados, a multa apresentou significância com $P_value = 0,000$ e coeficiente positivo de 2.574786. O resultado indica que, sendo os contabilistas multados por infração disciplinar, aumenta a probabilidade de que sejam punidos eticamente com advertência reservada. A multa é uma das punições disciplinares prevista nas normativas do sistema CFC/CRCs.

As multas serão lançadas nos autos do processo administrativo de fiscalização, por meio de intimação ao apenado e anotadas no respectivo cadastro. A intimação ao apenado, poderá ser encaminhada por qualquer das formas previstas na Resolução nº 1.603/20. Em processo cujo auto de Infração indique a ocorrência de uma mesma infração, por duas ou mais vezes, a multa será aumentada de 1/10 (um décimo) a partir da segunda infração cometida, respeitado o limite previsto na citada resolução.

O resultado da estatística descritiva mostra que, em média, 93,08% dos profissionais autuados são multados e 5,9% dos processos são arquivados. Como já mostrado anteriormente, em média, a punição ética advertência reservada foi aplicada para 66,67% dos profissionais contabilistas autuados. Diante disso, é possível perceber que tanto as multas quanto as advertências têm números próximos, ou seja, as multas podem ser fator de influência para as advertências. Esse resultado é consistente com as evidências de Mescall, Phillips e Schmidt (2017), que identificaram que 88,8% dos profissionais que violaram as normas disciplinares foram multados, sendo que 95,8% destes foram punidos com advertência. Nesse contexto, pode-se inferir que, se o profissional é multado com uma pena disciplinar e concomitantemente tenha infringido uma norma de caráter ético, a chance é 13 vezes maior de que esse profissional seja punido com uma advertência.

Assim, ao infringir uma norma estabelecida pelo sistema CFC/CRCs, o profissional poderá ser submetido concomitantemente ao cumprimento de punições éticas e disciplinares ou ainda de forma única. Porém, o que se percebe nos autos dos processos é a punição disciplinar acompanhada da punição ética, sendo a punição de caráter ético, na maioria dos processos, a mais leve. Se o infrator deixou de observar quaisquer das normas, logo, poderá ter infringido o item 4, alínea “a” da NBC PG 01/19, que ressalta o dever do profissional com o cumprimento das normas, com interesse público e privado, sem prejuízo da dignidade e independência profissional. (CFC, 2019). Caso contrário, o profissional é passivo de punição ética. Nesse caso, a inferência é de que, se uma norma é infringida, a conduta moral pode ter sido violada, assim, independente da gravidade, no mínimo uma advertência parece ser adequada. Esse comportamento demandado pelos Conselhos parece revelar o propósito de resguardar a integridade moral do profissional, bem como da própria instituição, confirmando a tendência de proteção do profissional e da profissão. (PARKER, 1994).

5.2.4 Idade e Experiência Profissional dos Conselheiros Relatores

A variável idade dos conselheiros (ICONS) apresentou-se significativa estatisticamente para o modelo com $\alpha = 0,046$ e coeficiente negativo em $-.0429396$. O resultado sugere que, se aumentar 1 ano na idade do conselheiro, a probabilidade de o profissional infrator ser punido com menor severidade diminui. Logo, é possível concluir que, quanto maior a idade dos conselheiros, menor é a probabilidade de aplicar advertência por infrações éticas.

De acordo com a estatística descritiva, a idade média dos conselheiros é de 59 (número arredondado) anos e 47,69% dos processos foram analisados por homens. Sabendo que dois terços dos profissionais foram punidos com advertências, 33,33% (130 processos) foram censurados (27,43%) ou conseguiram arquivamentos (5,9%) dos seus processos. Cabe ressaltar que, para todos os cenários apresentados, a variável ICONS mostrou-se estatisticamente significativa < 0.05 e com coeficiente negativo.

A variável experiência profissional dos conselheiros relatores apresentou-se significativa estatisticamente dentro do limite de 10% com $\alpha = 0.092$ e coef = $.0321542$, indicando que conselheiros mais experientes têm maior probabilidade de punir os contabilistas infratores com advertência. Por terem maior tempo de experiência profissional, os conselheiros poderão apresentar algumas características estratégicas no processo de julgamento, como mais disposição para compreender e menos críticas ao comportamento do infrator. Se o profissional tem experiência nas práticas contábeis, bem como na função de conselheiro, haverá, portanto, a probabilidade de que os pareceres emitidos sejam de melhor qualidade. Poderão, ainda, apresentar características de mais engajamento e aconselhamento, podendo apresentar melhores resultados em favor da classe e dos profissionais. (ADAMS, 2009; FALEYE; HOITASH, R.; HOITASH, U., 2011; JIANG; ZHU; HUANG, 2013; SONZA; KLOECKNER, 2014).

A experiência profissional pode ser um dos principais pilares para a qualidade do trabalho, com fins de uma tomada de decisão mais adequada. (BETHKE; KINDWELL; STEVENS, 1987; CHE; LANGLI; SVANSTRÖM, 2018). Mas, o que seria a decisão mais adequada? Nesse caso, a reflexão dá-se na perspectiva dos estudos de Krom (2016) e Armitage e Moriarity (2016), quando inferem que, sob escrutínio público, os CRCs tendem a punir com mais severidade, ou seja, o que

seria mais acertado parece ser sinalizar para os demais órgãos que os dominados estão sob controle. (FOUCAULT, 1987). Por outro lado, se a gravidade da infração tem seus atenuantes, ou ainda, sua relação está diretamente ligada com os interesses privados da classe, não expor o infrator, e, conseqüentemente, a classe, parece mostrar-se o mais adequado. (PARKER, 1994).

A exposição por infração ética poderá sinalizar para a sociedade possíveis deficiências técnicas e morais, o que poderia causar desconfiança por parte dos interessados nas informações contábeis, na capacidade de monitoramento e disciplina dos conselhos sobre seus associados. Assim, punir com advertência pode sugerir o cumprimento das normas por estar punindo o infrator, mas também protegendo o interesse privado. As normas estabelecidas pelos Conselhos de Classes, no caso específico, o Código de Ética, tendem a mostrar e justificar ao público a legitimidade da exclusividade do conhecimento, e assim, evidenciar sua autoridade e poder. Desse modo, quanto maior a experiência, maior a possibilidade de que o profissional exerça poder para julgar e de elaborar relatórios mais adequados que sejam possíveis de proteger o interesse público e privado. (PARKER, 1994).

5.3 Classificação das Infrações

A classificação das infrações foi realizada a partir da observação dos processos nos quais devem constar os tipos de ocorrências (infrações) e as referências normativas e legais que as sustentam. Assim, a classificação deu-se no sentido de verificar se as punições éticas aplicadas tendem a proteger o interesse público ou privado, tendo como referência os estudos de Parker (1987; 1994). Ainda que os estudos de Loeb (1972) e Krom (2016) abordem a temática das punições éticas e disciplinares, classificando-as e categorizando-as, no presente estudo, esses itens foram trabalhados conforme Parker (1994) por abordar a questão do interesse público e privado especificamente.

Parker (1987; 1994), ao trabalhar com níveis de punição ética e disciplinar para contadores por infração ao código de ética, categorizou-as em punições de interesse público e privado. O interesse privado está relacionado com a motivação latente dos códigos éticos para proteger os interesses do corpo contábil profissional e de seus membros individuais. (PARKER, 1994; BÉDARD; 2001). Já o interesse

público, segundo Parker (1994), está relacionado com a motivação manifestada e latente dos códigos éticos para proteger os interesses dos clientes e de terceiros que confiam nas declarações e recomendações fornecidas pelos Conselhos, bem como pelos seus membros.

Diante disso, no presente estudo, foram classificadas 17 infrações e agrupadas em duas categorias, a saber: interesse público e privado. A partir dos processos analisados, foram identificadas as infrações (ocorrências) e as respectivas punições aplicadas. Assim, buscou-se na CEPC (NBC PG 01/19) os deveres ou vedações correspondentes às infrações observadas, possibilitando classificá-las e categorizá-las. Dessa forma, verificou-se, por meio dos percentuais de punições aplicadas, em qual categoria os profissionais foram mais punidos. A Tabela 12, a seguir, mostra as categorias, infrações, referências normativas, quantidade de profissionais punidos e os respectivos percentuais relacionados às punições éticas aplicadas, além dos arquivamentos.

Tabela 12 - Classificação das Infrações

(continua)

Categorias	Classificação das Infrações	Vedação (NBC PG 01/19)	Quantidade (390)		Punição Ética e Arquivado %			
					AR*	CR*	CP*	ARQ*
Interesse Privado	Decore irregular.	Item 5, letra "p"	182	46,67%	66,48%	32,42%	1,10%	0,00%
	Responder pela parte técnica e manter entidade empresarial sob forma de não autorizada sem devido registro cadastral no CRC.	Item 5, letra "f"	22	5,64%	86,36%	9,09%	0,00%	4,55%
	Responder por organização contábil em condições irregulares perante o CRC.	Item 5, letra "f"	27	6,92%	48,15%	33,33%	0,00%	18,52%
	Alterar responsabilidade técnica da sociedade sem a necessária averbação junto ao CRC/MT.	Item 4, letra "p"	1	0,26%	100%	0,00%	0,00%	0,00%
	Explorar atividades contábeis em entidade empresarial sem registro cadastral no CRC.	Item 5, letra "f"	4	1,02%	50%	25%	0,00%	25%
	Deixar de contratar auditor revisor para execução dos trabalhos de revisão externa de qualidade dos programas (2017).	Item 4, letra "o"	1	0,26%	0,00%	100%	0,00%	0,00%
	Deixar de comunicar ao CRC a mudança de domicílio, estando no exercício profissional.	Item 4, letra "p"	3	0,76%	33,33%	66,67%	0,00%	0,00%
	Assumir a responsabilidade técnica, mantendo e integrando sociedade contábil sem registro cadastral no CRC.	Item 5, letra "f"	3	0,76%	33,33%	66,67%	0,00%	0,00%
	Ocupar cargo/função contábil ou executar serviços contábeis na empresa/consultoria com seu registro baixado.	Item 5, letra "f"	1	0,26%	100%	0,00%	0,00%	0,00%
	Facilitar o exercício da profissão aos não habilitados.	Item 5, letra "e"	1	0,26%	0,00%	100%	0,00%	0,00%
Descumprir o programa de educação continuada obrigatório.	Item 4, letra "o"	2	0,51%	100%	0,00%	0,00%	0,00%	

(conclusão)

Categorias	Classificação das Infrações	Vedação (NBC PG 01/19)	Quantidade (390)		Punição Ética e Arquivado %			
					AR	CR	CP	ARQ
Interesse Público	Deixar de apresentar contrato de prestação de serviços profissionais.	Item 4, letra "r"	58	14,87%	67,24%	22,41%	0,00%	10,34%
	Deixar de elaborar escrituração contábil e de transcrever nos livros obrigatórios das empresas.	Item 5, letra "w"	76	19,49%	77,63%	19,74%	0,00%	2,63%
	Apresentar livro diário sem as demonstrações contábeis da empresa.	Item 5, letra "w"	1	0,26%	0,00%	100%	0,00%	0,00%
	Deixar de cumprir serviços profissionais de contabilidade, acarretando erros em obrigações acessórias para as quais foi contratado.	Item 5, letra "w"	1	0,26%	100%	0,00%	0,00%	0,00%
	Deixar de manter arquivada a documentação legal que serviu de lastro para a emissão das Decores.	Item 5, letras "p" e "w"	6	1,54%	33,33%	66,67%	0,00%	0,00%
	Elaborar demonstrações contábeis em desacordo com a Lei nº 11.638/07. (BRASIL, 2007).	Item 5, letra "w"	1	0,26%	0,00%	100%	0,00%	0,00%

Nota: * AR = advertência reservada; CR = censura reservada; CP = censura pública e ARQ = arquivado.

Fonte: elaborado pelo autor.

Como se observa na Tabela 12, 46,67% dos processos abertos dentro do período em análise foram referentes à Decore irregular, sendo que 66,48% dos infratores foram penalizados com advertências. Esse resultado parece incoerente se levar em consideração a referência normativa e legal. De acordo com a NBC PG 01/19 (CFC, 2019), item 5, letra “p”, é vedado ao contabilista iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, inclusive eletrônicos, e fornecer falsas informações ou elaborar peças contábeis inidôneas. Nesse caso, ou seja, da Decore irregular, deve-se frisar que o cliente é quem solicita a declaração, logo, pode-se inferir que ele tem conhecimento da ação irregular. Porém, a responsabilidade em não fornecer falsas informações no intuito de lesar terceiros é única e exclusiva do contabilista.

Para esse tipo infração, ou seja, declaração falsa, o Código Penal Brasileiro (BRASIL, 2017), nos artigos 297, § 3º e inciso III e 299, menciona a elaboração de declaração falsa e prevê como punição a reclusão de dois a seis anos e multa. Os profissionais contabilistas que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas, ficam sujeitos à: penalidade disciplinar de suspensão do exercício da profissão, pelo período de até 2 (dois) anos. (BRASIL, 1946).

Diante disso, considerando a gravidade da infração – no caso, a Decore irregular –, a penalidade ética mais adequada poderia ser a mais severa. No entanto, a censura pública, a mais severa punição ética, expõe o profissional e a classe ao escrutínio público, podendo causar custos de reputação tanto para o profissional quanto para a classe. (SROUR, 2005). Assim, conforme mostra a Tabela 12, a tendência é optar pelo meio-termo, ou seja, punir com censura reservada. Outros estudos mostram a mesma tendência quando ressaltam a disposição dos conselhos de classes para punir eticamente seus membros com penalidade ética menos severa. (ALVES, 2005; FERREIRA, 2013; KROM, 2016; KRUMMENAUER; LOCATELLI, 2020).

No entanto, se o comportamento não ético do profissional se torna público, Mescall, Phillips e Schmidt (2017) sugerem que os conselhos de classe tendem a punir de forma mais severa. Punir seus membros com censura pública seria uma forma de sinalizar para os demais órgãos sua capacidade de autorregular a profissão. Para Mescall, Phillips e Schmidt (2017), isso só poderá acontecer em

momentos nos quais profissionais e a classe se encontram em forte pressão por parte da sociedade. Logo, em tempos mais calmos, a regra parece sugerir proteção corporativa.

Na categoria interesse privado, ainda conforme Tabela 12, na infração Decore irregular, percebe-se que a censura reservada foi aplicada para quase um terço dos contabilistas. O DL nº 9.295/46 e o CEPC destacam os deveres e direitos dos profissionais, entre os quais estar em dia com as anuidades e colaborar com a profissão, entre outros fatores, poderão ser utilizados como possíveis comportamentos de lealdades para com a classe. Nesse sentido, os resultados harmonizam-se com Harrison (2011), quando sugere que, se o profissional for leal (obrigações com a profissão em dias, contribuição com a classe, entre outras), ainda que a infração seja grave, expô-lo pode não ser o mais adequado. Dessa forma, a censura reservada parece justificar-se, e assim, resguardar o interesse dos envolvidos. No entanto, os resultados, de forma mais contundente, revelam as advertências como a punição mais aplicada, mesmo em face de infrações consideradas graves.

Krom (2019) relata que, quando os profissionais (contabilistas, advogados e médicos) são punidos disciplinarmente com suspensão temporária ou até mesmo com a definitiva, a punição ética mais aplicada é a advertência. Ou seja, se o profissional foi punido com suspensão definitiva, é possível que a infração tenha sido grave, ainda assim, parece que expô-lo não é o mais adequado. O que os estudos sugerem é a profissão usando cada vez mais táticas de reabilitação (educação continuada por exemplo) para proteger o interesse público, assim como monitoramento e sanções para proteger o interesse privado da profissão contábil. (PARKER, 1994; HARRISON, 2011; MESCALL; PHILLIPS; SCHMIDT, 2017; KROM, 2019).

Portanto, se as punições éticas mais severas devem ser divulgadas por meio de edital em diário oficial ou jornal de grande circulação imediatamente após a juntada da intimação, há de se esperar a exposição do profissional ao público. (CFC, 2020b). Essas divulgações, de acordo com Parker (1994), podem causar perda de confiança do público no conjunto dos profissionais associados, além de uma possível falta de confiança moral entre os próprios membros. Diante disso, conforme Correia (2014) e Ding, Li e Wu (2018), as conexões políticas podem ser utilizadas pelos profissionais e/ou empresas no sentido protege-se de possíveis fiscalizações

e, de punições mais severas. Nos dados observados, apenas 1,1% dos profissionais punidos por fazerem declaração irregular foram expostos publicamente. Ressalta-se que o objetivo esperado pela aplicação dessa punição seria lembrar aos demais profissionais de suas obrigações éticas e dos riscos envolvidos no descumprimento dessas obrigações. (BÉDARD, 2001). Logo, se pouco é exposto o infrator, é possível inferir que haverá maior possibilidade de transgressão das normas.

Portanto, conforme exposto e ancorado na literatura revisada (LOEB, 1972; PARKER, 1994; ALVES, 2005; FERREIRA, 2013; KROM, 2016; AKCIGIT; BASLANDZE; LOTTI, 2018; KRUMMENAUER; LOCATELLI, 2020), sendo o contabilista autuado e julgado culpado por infração ética, poderá ser punido com menor severidade. Segundo Parker (1994), isto pode estar relacionado com o comportamento corporativista, ou seja, de proteção da classe. No entanto, se este profissional estiver filiado a um partido político que esteja no poder, as evidências do presente estudo são de que a probabilidade de ser punido com menor severidade diminui. Mas, considerando o resultado da variável de interesse estatisticamente significativa é possível que os 26,33% dos contabilistas punidos com censura reservada, sejam explicados por meio da conexão política. Logo, não sendo punidos com menor severidade, mas, por outro lado, recebendo censura de menor gravidade.

6 CONCLUSÃO

São vários os estudos que discutem as penalidades aplicadas em decorrência do comportamento contrário ao que determina a ética profissional dos contabilistas. Loeb (1972), nos Estados Unidos, abordou a aplicação do Código de Ética em virtude do comportamento inadequado dos contabilistas. Bédard (2001), analisou no Canadá, os processos disciplinar contábil, com foco na proteção pública ou privada da profissão. Ferreira (2013), pesquisou sobre o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal. No Brasil, Alves (2005), verificou a adesão do contabilista ao Código de Ética de sua profissão. No entanto, discutir possíveis fatores capazes de explicar os níveis de penalidades éticas aplicados a esses profissionais a luz da analítica do poder na perspectiva de Michel Foucault, observou-se uma temática ausente nos estudos revisados. Nesse sentido, o objetivo deste estudo, foi verificar se os profissionais contabilistas autuados por infrações éticas, conectados politicamente, têm maior probabilidade de serem punidos com menor severidade.

A hipótese do estudo buscou confirmar, se profissionais contabilistas autuados por infrações éticas filiados a um partido político são punidos com menor severidade. Para tanto, foram analisados processos abertos transitados em julgados no período de 2014 a 2018, contra os contabilistas com registros ativos no CRC-MT. Além dos processos administrativos analisados, planilhas e relatórios contendo informações políticas partidárias sobre os profissionais, divulgadas nos sítios dos Tribunais Superior e Regional Eleitoral, foram objeto de análise. Em virtude da Resolução CFC nº 1.439/13, que regulamenta o acesso às informações no âmbito do sistema CFC/CRCs, as informações de caráter pessoal, a saber, idade dos conselheiros, foram coletadas via ligação telefônica. A abordagem estatística utilizada para tratamento dos dados foi a regressão logística em virtude da característica da variável dependente, ou seja, binária. Os resultados foram analisados a partir do conceito de poder na perspectiva de Michel Foucault.

A partir deste contexto, testou-se a hipótese no intuito de verificar haver relação positiva entre contabilistas punidos filiados a um partido político e maior probabilidade de o profissional ser punido com menor severidade. O resultado da regressão mostrou menor probabilidade de que esse profissional seja punido com menor severidade, logo, rejeitando a hipótese da tese. Esse achado contraria os

argumentos encontrados na literatura revisada sobre conexões políticas, quando mostram-nas sendo utilizadas por profissionais e empresas como estratégias para não serem fiscalizados e, caso sejam, as punições aplicadas correspondam as menos severas. Na perspectiva da análise do poder segundo Foucault (1987), os indivíduos para mitigar a intensidade das punições em decorrência de sua falta de conduta, poderão utiliza-se de estratégias que estiverem ao seu alcance, inclusive as manobras políticas, podendo serem aceitas ou rejeitadas por aquele(s) que detém o poder de punir.

Diante disto, considerando um conjunto de fatores situacionais como possíveis estratégias de poder, entre os quais, filiação partidária, doações e cargos políticos, foram verificados no sentido de atender o objetivo geral da tese. Conforme resultado da regressão, a variável de interesse, ou seja, contabilistas filiados a um partido político, apresentou-se estatisticamente significativa. Logo, sendo possível concluir que estar conectado politicamente por meio de uma filiação política, pode ser um fator estratégico adotado pelos contabilistas nos processos administrativos abertos em seu desfavor. No entanto, as evidências são de que não há relação positiva entre estar conectado politicamente e receber punições éticas menos severas, tendo como base os dados da presente pesquisa. Assim, a conclusão é de que, esse tipo de conexão política pode ser um fator de influência no processo de punição, mas, não necessariamente, no sentido de diminuir a probabilidade de que esse profissional não seja punido severamente.

Contudo, alguns estudos sobre conexões políticas mostram o poder dos profissionais politicamente conectados como fator para influenciar os órgãos de regulação na elaboração de normativas que atendam a seus objetivos ou ainda, das empresas às quais são representantes. Por outro lado, os estudos acabam por negligenciar a relação entre conexões políticas e punição ética, sendo o ponto que diferencia esse estudo dos demais. Logo, o foco dos estudos está nas punições disciplinares dos profissionais e das empresas nas quais estão vinculados. (FACCIO; MARSULIS; MCCONELL, 2006; CORREIA, 2014; AKCIGIT; BASLANDZE; LOTTI, 2018; PHAN; TEE; TRAN, 2020).

Cabe destacar que, as punições disciplinares são aplicadas em decorrência do comportamento inadequado dos profissionais ou das próprias empresas relacionados com sua incompetência técnica, por explorar serviços contábeis sem o devido registro profissional, executar trabalhos técnicos contábeis sem observância

das NBCs editadas pelo sistema CFC/CRCs, entre outros. (CFC, 2019; 2020b). Todavia, as punições éticas são aplicadas em decorrência do descumprimento da conduta moral exigida por esse sistema, sendo as censuras as punições mais severas. Assim, considerando o resultado da variável de interesse com tendência para as censuras, conclui-se que, se o profissional autuado e julgado culpado estiver filiado a um partido político, há, portanto, probabilidade maior de que seja punido com uma das censuras. Porém, as evidências a partir dos dados da pesquisa em tela, são de que, a censura mais aplicada em resposta a má conduta dos profissionais contabilistas é a reservada.

De acordo com a tabela 12, quase 100% das punições éticas aplicadas aos contabilistas estão distribuídas entre advertência e censura reservada. O percentual das censuras é de 27,43% das punições aplicadas, sendo apenas 1,1% referente a censura pública. Esses achados coadunam com Parker (1994), ao mostrar que, dos 595 casos concluídos contra contadores nos Estados Unidos no período de 1970 a 1974, apenas 35% foram censurados. Assim, conforme os dados das pesquisas, conclui-se que, pode haver uma tendência dos conselhos de classe em proteger seus pares da desconfiança por parte da sociedade em relação ao comportamento inadequado a ética profissional. Esse argumento acha apoio nos estudos de Parker, (1994), Li *et al.* (2008), Harrison, (2011) e Amara e Khlif, (2020).

Outros fatores inerentes ao processo foram observados, entre os quais, a reincidência e revelia. Em relação a variável reincidência, constatou-se o que postula as teorias retributiva, ou seja, se o infrator fora avisado, se já tinha ciência do erro, da conduta não ética, dá-se a ele maior castigo. Os dados mostram que 69,81% dos contabilistas reincidentes foram punidos com censuras. Essa tendência é confirmada pelo coeficiente negativo observado no resultado da regressão logística. Nesse caso, a conclusão é de que a reincidência pode ser um fator explicativo dos níveis de penalidades éticas aplicadas aos contabilistas. No entanto, percebe-se, pela estatística descritiva, que 27,18% profissionais infratores eram reincidentes, o que representa um percentual significativo, se considerar a reincidência como um agravante para punições mais severas. (CFC, 2020b). Porém, como o número de advertência é alto e a censura aplicada em quase sua totalidade é a reservada, pode-se concluir uma alternativa para explicar tantas reincidências.

Os resultados também mostram que ser julgado em revelia pode ser um fator para os profissionais serem punidos com censuras. De acordo com a estatística

descritiva, 51,03% dos profissionais deixaram de apresentar suas defesas dentro do prazo estipulado pela Resolução CFC 1.603/20 nos artigos 39 e 40, que é de 15 dias. Apresentar defesa dentro de qualquer rito processual, parece algo fundamental. No entanto, os dados revelam um número excessivo de profissionais atuados que não utiliza dessa estratégia. Dessa forma, pode-se concluir que, não apresentar defesa constitui-se um agravante, assim, podendo levá-los para punições mais severas. Porém, a falta dessa estratégia, parece ser suprida com outras, entre as quais, as conexões políticas, tendo em vista, os percentuais de advertências e censura reservada.

A multa mostrou-se significativa para todos os cenários, sugerindo um fator importante na aplicação das punições. As evidências mostram a multa sendo aplicada na quase totalidade (93,08%) dos autos de infrações. As multas e as advertências são as punições ético-disciplinares mais aplicadas e são elas de cunho restritas, ou seja, não têm a finalidade de expor o infrator. Assim, pode-se concluir que as multas e as advertências podem serem utilizadas como mecanismos de proteção do profissional, bem como da própria profissão. (MESCALL; PHILLIPS; SCHMIDT, 2017). Em relação a idade dos conselheiros relatores, conclui-se que, conselheiros mais velhos tendem a punir com severidade, enquanto que conselheiros experientes apresentam maior probabilidade de punir com menor severidade.

Em suma, as evidências da tese são de que:

- a) As conexões políticas podem ser um fator estratégico de poder utilizado pelos contabilistas para influenciar o TRED no processo de punição, porém, não confirmando a ideia de que estar politicamente conectado por meio de filiação a um partido político que esteja no poder aumenta a probabilidade de serem punidos com advertências;
- b) Se o profissional for multado por infringir regras disciplinares, aumenta a probabilidade de ser apenas advertido;
- c) Se o contabilista for reincidente a probabilidade de que seja punido com advertência diminui; a mesma tendência se verifica para o contabilista julgado em revelia;

- d) Processos analisados com parecer de deliberação, elaborados por conselheiros mais velhos, diminuem a probabilidade de que os profissionais infratores sejam punidos com advertências e,
- e) Conselheiros relatores experientes, tendem a apresentar pareceres com punição ética advertência reservada.

Diante dos resultados obtidos, tem-se que a tese contribuir com a análise do poder a partir da perspectiva de Michel Foucault, por mostrar a conexão política como uma estratégia de poder no campo das relações entre sistema CFC/CRCs e seus associados. O estudo consegue mostrar a conexão política como um fator de mediação na aplicação das punições éticas aplicadas aos contabilistas. Dessa forma, as evidências são de que, há possibilidade de explicar o poder nas relações a partir de outra perspectiva que não necessariamente, o poder econômico, mas estratégico, conforme aponta Foucault (1987).

Ressalta-se também como contribuição deste estudo, as evidências das variáveis de controle, em específico, CONTREVEL. De acordo com Hansen e White (2012), os estudos que examinam os determinantes ou ainda a eficácia das penalidades, pouco se detêm aos efeitos que a defesa pode assumir na tomada de decisão por parte dos julgadores. Os resultados desta tese mostraram o julgamento em revelia como um fator estatisticamente significativo para explicar a variável resposta. Ainda assim, nos estudos revisados relacionados a aplicação de punições ético-disciplinares no campo da contabilidade, o fator defesa, enquanto uma possível variável a ser testada, não foi encontrada.

Outra importante contribuição para literatura contábil, tem relação com a possibilidades de discutir comportamentos dos profissionais contabilistas e seus pares, tendo como objeto de análise as punições éticas, a partir de modelos econométricos. Na literatura nacional (ALVES, 2005) e internacional (BÉDARD, 2001; CORREIA, 2014), alguns fatores entre os vários relacionados a modelagem para tomada de decisão ética já foram trabalhados, porém, o campo parece muito promissor, principalmente no Brasil, tendo em vista, os poucos estudos publicados nessa perspectiva.

6.1 Limitações e Possibilidades para Estudos Futuro

As limitações do estudo, passa pela Resolução CFC nº 1.469/2014, em seu artigo 15, que trata do acesso às informações no âmbito do sistema CFC/CRCs. A referida resolução destaca que os conselhos não fornecerão relações ou informações dos profissionais, bem como das organizações contábeis sob sua égide. Portanto, em função do acesso restrito para algumas informações demográficas, entre elas, a idade dos contabilistas, crenças, renda, estado civil, entre outras, esses possíveis fatores enquanto variáveis não fizeram parte do modelo proposto. Considerando o período de análise entre 2014 e 2018, os tipos de conexões políticas e o comportamento dos profissionais relacionados com essas conexões antes do período em análise não foram observados, o que pode ser considerado um fator limitador, uma vez que as estratégias de poder poderão ser utilizadas antes e durante a execução dos processos éticos-disciplinares.

Em decorrência dos processos não serem disponibilizados de forma virtual, o estudo concentrou-se apenas nas informações dos contabilistas com registro no CRC-MT. Nesse sentido, é relevante ressaltar que a amostra tem suas limitações ser considerar que o sistema CFC/CRCs Brasileiro é composto por 27 Conselhos Regionais. Outra limitação do estudo, está na preocupação, apenas, em verificar a possibilidade de relação positivar entre o profissional contabilista punido ser filiado ao um partido político (conexão política) e, a punição ética aplicada ser de menor severidade (advertência) em função dessa condição. No entanto, a subjetividade, elemento inerente aos processos de punições, não ser objeto de análise.

Outros aspectos relevantes no tocante as limitações, se referem as medidas de ajustes do modelo. Nesse estudo, foram utilizados os testes Nagelkerke, Mcfadden, AIC e BIC, razão da verossimilhança, sensibilidade, especificidade e o gráfico da curva ROC. Os referidos testes, de acordo com a literatura nacional e internacional são importantes para verificar o ajustamento do modelo logístico. Porém, os outros testes são recomendados como relevantes para avaliar ajustes de modelos com abordagem logística, entre os quais, Hosmer-Lemeshow e Wald. No entanto, não é a finalidade discutir se os testes Wald e Hosmer-Lemeshow são mais eficientes, mas, mencioná-los enquanto outras possibilidades que não foram adotadas.

O modelo proposto apresentou problemas com relação ao seu ajuste quando as variáveis ICONS e EPCONS apresentaram correlação forte positiva. No entanto, a retirada dessas variáveis de controle do modelo, mostrou-se inadequado por alterar o resultado do coeficiente e P_value da variável de interesse. Nesse caso, uma modificação de metodologia buscando diferentes abordagens estatísticas, entre os quais, a logística binária multinível poderia ser uma das alternativas para a possibilidade obter resultados melhores ou diferentes. Ainda nesse contexto, a não incorporação de outros fatores aos dados, como, remuneração, valor das doações, a qual partido político esse profissional punido com menor severidade estava filiado, tamanho de suas organizações contábeis, pode ter contribuído para os resultados obtidos.

A abordagem econométrica por meio da logística binária multinível, poderia apresenta-se como alternativa metodológica para possíveis resultados diferentes dos encontrados. Para tanto, a organização dos dados seguiria características de estrutura hierárquica, ou seja, não punidos, punidos com advertências e censurados relacionados ao universo de profissionais contabilistas politicamente conectados. Logo, essa abordagem possibilitaria a análise da possível influência da filiação política partidária dos profissionais autuados, considerando os níveis hierárquico nas categorias: profissionais autuados, mas não punidos; autuados e punidos com advertência reservada; autuados e punidos com censura reservadas e, punidos com censura pública.

Diante das limitações apresentadas, possibilidades de estudos futuros podem ser oportunizadas. Algumas variáveis faltantes no modelo poderiam ter evidenciados resultados mais robustos, no entanto, o acesso à informação para elaboração dessas possíveis variáveis não foi possível, tendo em vista as restrições normativas e legais já apresentadas. Assim, há, portanto, a oportunidade de que trabalhos futuros possam examinar entre outros fatores:

- a) se o tamanho das organizações pode ser um fator relevante para explicar os níveis de punições éticas aplicadas aos contabilistas.
- b) a idade dos contabilistas pode influenciar na tomada de decisão ética por parte do TRED.
- c) em que medida a subjetividade pode influenciar no nível de punição ética aplicada aos profissionais contabilistas.

- d) se a remuneração dos contabilistas pode ser um fator relevante no processo de punição ética desses profissionais.
- e) conferir a validade de se utilizar da logística binária multinível para verificar a probabilidade da existência de relação positiva entre conexões políticas e punições éticas.
- f) analisar a qualidade dos relatórios (suas justificativas) emitidos pelos conselheiros concomitantemente com a punição aplicada.

Chaney *et al.* (2011), verificaram a qualidade das informações das empresas conectadas politicamente e observaram que aquelas conectadas apresentavam informações menos confiáveis (pior qualidade) do que aquelas não conectadas. Logo, a qualidade das informações, no caso, emitidas por conselheiros e profissionais autuados por meio dos pareceres e justificativas apresentadas dentro dos processos à serem avaliados pelo TRED, parece fundamental para a tomada de decisão do referido tribunal. Logo, verificar a qualidade desses relatórios, pode ser uma oportunidade para trabalhos futuros.

Por fim, cabe ressaltar que, esses são apenas alguns exemplos de possibilidades de estudos futuros que poderão surgir a partir da leitura da presente tese. Todavia, é possível que, após análise e reflexão sobre o objetivo geral da tese em tela, outros estudos que considerem a temática da ética profissional contábil, possam ser elaborados no sentido de refutar, confirmar ou corroborar com os resultados apresentados pelo presente trabalho. Da mesma forma, outras técnicas de análise de poder, também possam serem adotadas, considerando o problema abordado e objetivo geral proposto pelo presente estudo a ser alcançado.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Janet S.; TASHCHIAN, Armen; SHORE, Ted H. Codes of ethics as signals for ethical behavior. **Journal of Business Ethics**, [s. l.] v. 29, n. 3, p. 199-211, 2001. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1026576421399>. Acesso em: 10 dez. 2019.

ADAMS, Renée B. Asking directors about their dual roles. **Finance and Corporate Governance Conference**, Oxford, mar. 2009. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1362339. Acesso em: 4 mar. 2020.

AKCIGIT, Ufuk; BASLANDZE, Salomé; LOTTI, Francesca. Connecting to power: political connections, innovation and company dynamics. **National Bureau of Economic Research**, [s. l.], out. 2018. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w25136>. Acesso em: 20 maio 2020.

ALAWATTAGE, Chandana. The calculative reproduction of social structures: the field of gem mining in Sri Lanka. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 22., n. 1, p. 1-19, 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235410001735>. Acesso em: 24 jul. 2018.

ALAWATTAGE, C.; WICKRAMASINGHE, D.; UDDIN, S. Teorizando práticas de contabilidade gerencial em países menos desenvolvidos, *In*: Harris Elaine (eds.). **O Companion Routledge para gerenciamento de desempenho e controle, no prelo**. London: Routledge Companion, 2016.

ALMEIDA, Tomhara Alves; PIMENTEL, Déborah. Julgamento ético do médico em Sergipe, Brasil. **Revista Bioética**, Brasília, v. 24, n. 1, p. 128-135, 2016. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1983-80422016000100128&script=sci_arttext. Acesso em: 4 jan. 2021.

ALVES, Francisco José dos Santos. **A adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão**: um estudo empírico sobre percepções. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23012006-103126/en.php>. Acesso em: 20 jan. 2019.

ALVES, Francisco José dos Santos *et al.* Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, 18. (SPE), p. 58-68, 2007. Disponível em: <http://www.periodicos.usp.br/rcf/article/view/34224>. Acesso em: 05 dez. 2018.

AMARA, Ines; KHLIF, Hichem. A review of the influence of political connections on management's decision in non-US settings. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, [s. l.], 29 jun. 2020. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JFRA-03-2020-0075/full/html>. Acesso em: 21 jan. 2021.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda; MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando**: introdução à filosofia. 2. ed. São Paulo: Moderna, 1993.

ARMITAGE, Jack L.; MORIARITY, Shane R. An examination of AICPA disciplinary actions: 1980-2014. **Current Issues In Auditing**, [s. l.], v. 10, n. 2, p. A1-A13, 2016. Disponível em: <https://www.aaajournals.org/doi/full/10.2308/ciia-51466>. Acesso em: 12 mar. 2019.

ARMSTRONG, Peter. The influence of Michel Foucault on accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 25-55, 1994. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235484710033>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BAKER, C. Richard *et al.* An examination of the ethical discourse of the United States public accounting profession from a Foucauldian perspective. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [s. l.], 27 maio 2014. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAOC-03-2012-0023/full/html>. Acesso em: 16 maio 2020.

BATISTA, Mara Ilka de Holanda Medeiros *et al.* Estudo dos resultados e penalidades atribuídas aos processos éticos instaurados no Conselho Regional de Odontologia da Paraíba-Brasil durante o período de 1981–2010. **Derecho y Cambio Social**, [s. l.], v. 10, n. 33, 2013. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5476734>. Acesso em: 12 dez. 2020.

BARNES, Tiffany D.; BEAULIEU, Emily. Women politicians, institutions, and perceptions of corruption. **Comparative Political Studies**, [s. l.], v. 52, n. 1, p. 134-167, 2019. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0010414018774355>. Acesso em: 22 dez. 2020.

BÉDARD, Jean. The disciplinary process of the accounting profession: protecting the public or the profession? The Quebec experience. **Journal of Accounting and Public Policy**, [s. l.], v. 20, n. 4-5, p. 399-437, 2001. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425401000345>. Acesso em: 20 out. 2020.

BÉLANGER, Charles H.; LEONARD, Valorie M.; WARDLEY, Leslie J. Examining the ethical behavior of Ontario auditors: a longitudinal review of the disciplinary process. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [s. l.], v. 15, n. 3, p. 169-199, 2016. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3838.12095>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BELENKO, Steven; FAGAN, Jeffrey A.; DUMANOVSKY, Tamara. The effects of legal sanctions on recidivism in special courts for drug addicts. **Justice System Journal**, [s. l.], v. 17, n. 1, p. 53-81, 1994. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/23277556.1994.10871193>. Acesso em: 29 jul. 2020.

BELTRAMINI, Richard F.; PETERSON, Robert A.; KOZMETSKY, George. Concerns of college students regarding business ethics. **Journal of Business Ethics**, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 195-200, 1984. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/BF00382919>. Acesso em: 14 fev. 2019.

BENBOURICHE, M; GUAY, Jean-Pierre; PARENT, G. Unraveling protective and buffer protection: exploring the interface between risk and protection factors in the recurrence of convicted adult men. **Justiça e Comportamento criminal**, [s. l.], 29 jul. 2020. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0093854820945745>. Acesso em: 23 ago. 2020.

BENTHAM, Jeremy. **O panóptico**. Belo Horizonte: Autêntica, 2000.

BERNI, Daniele Cristina Vieira; BOLOGNESI, Roselaine. A ética na profissão contábil: uma pesquisa documental. **Universitas**, Salvador, n. 22, 2018. Disponível em: <http://www.revistauniversitas.inf.br/index.php/UNIVERSITAS/article/view/323>. Acesso em: 20 ago. 2018.

BEVIR, Mark. Foucault, poder e instituições. **Estudos Políticos**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 345-359, 1999. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1111/1467-9248.00204?journalCode=psxa>. Acesso em: 06 fev. 2020.

BLAU, Benjamin M; BROUGH, Tyler J; THOMAS, Diana W. Corporate lobby, political connections and bank bailouts. **Journal of Banking & Finance**, [s. l.], v. 37, n. 8, p. 3007-3017, 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S037842661300188X>. Acesso em: 01 dez. 2020.

BLAY, Allen D. Threats to independence, risk of litigation and auditor's decision-making process. **Contemporary Accounting Research**, [s. l.], v. 22, n. 4, p. 759-789, 2005. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/5FQ9-ANEA-T8J0-U6GY>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BOLL, Karen. Shady car dealings and taxing work practices: an ethnography of a tax audit process. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 39, n. 1, p. 1-19, 2014. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368213001001>. Acesso em: 20 dez. 2018.

BORTOLI, Cassiana; SOARES, Rodrigo Oliveira. Executivos com maior sofisticação financeira são mais confiantes e otimistas? **Revista de Administração Contemporânea**, São Paulo, v. 23, n. 2, p. 268-287, 2019. Disponível em: <https://rac.anpad.org.br/index.php/rac/article/view/1326>. Acesso em: 24 abr. 2020.

BOYLE, Douglas M.; BOYLE, James F.; CARPENTER, Brian W. Accounting student academic dishonesty: what accounting faculty and administrators believe. **The Accounting Educator's Journal**, [s. l.], v. 26, 2016. Disponível em: <http://www.aejournal.com/ojs/index.php/aej/article/view/329>. Acesso em: 18 maio 2020.

BRASIL. **Decreto Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm. Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em: 10 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. **Código penal**. Brasília: Senado Federal, 2017.

BROWNING, John; ZABRISKIE, Noel B. How ethical are industrial buyers? **Industrial Marketing Management**, [s. l.], v. 12, n. 4, p. 219-224, 1983. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0019850183800017>. Acesso em: 10 fev. 2019.

BETHKE, Art L.; KIDWELL, Jeaneen M.; STEVENS, Robert E. Differences in ethical perceptions between male and female managers: Myth or reality? **Journal of Business Ethics**, [s. l.], v. 6, p. 489-493, 1987. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/BF00383291>. Acesso em: 28 jan. 2020.

BUGDOL, Marek. **The definitions, types and functions of discipline as well as factors influencing discipline**: models, manifestations and methods of behavior modification. London: Palgrave MacMillan, 2018.

BYRNES, James P.; MILLER, David C.; SCHAFER, William D. Gender differences in risk taking: a meta-analysis. **Psychological Bulletin**, [s. l.], v. 125, n. 3, p. 367, 1999. Disponível em: https://psycnet.apa.org/buy/1999-13573-004?mod=article_inline. Acesso em: 30 ago. 2020.

CAHAN, Steven F.; SUN, Jerry.; XU, Jing. Individual auditor Conservatism after CSRC Sanction. **Journal of Business Ethics**, [s. l.], v. 136, n. 1, p. 133-146, 2016. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-014-2514-z>. Acesso em: 18 maio 2020.

CANDIOTTO, Cesar. Ethics and politics in Michel Foucault. **Trans/Form/Ação**, Marília, v. 33, n. 2, p. 157-175, 2010. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-31732010000200010&script=sci_arttext. Acesso em: 28 fev. 2020.

CARNEGIE, Garry D.; NAPIER, Christopher J. Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 35, n. 3, p. 360-376, 2010. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368209000944>. Acesso em: 20 maio 2020.

CHANEY, Paul K.; FACCIO, Mara; PARSLEY, David. The quality of accounting information in politically connected firms. **Journal of accounting and Economics**, [s. l.], v. 51, n. 1-2, p. 58-76, 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410110000327>. Acesso em: 15 fev. 2021.

CHAVES, Amanda Pires; GOERGEN, Pedro Laudinor. Ética e estética na formação humana. **Revista Exitus**, Santarém, v. 7, n. 2, p. 331-349, 2017. Disponível em: <http://ufopa.edu.br/portaldeperiodicos/index.php/revistaexitus/article/view/316>. Acesso em: 10 jan. 2021.

CHE, Limei; LANGLI, John Christian; SVANSTRÖM, Tobias. Education, experience, and audit effort. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, [s. l.], v. 37, n. 3, p. 91-115, 2018. Disponível em: [https://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/ajpt-51896?="](https://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/ajpt-51896?=). Acesso em: 10 fev. 2019.

CHEN, Qi; GOLDSTEIN, Itay; JIANG, Wei. Directors' ownership in the US mutual fund industry. **The Journal of Finance**, [s. l.], v. 63, n. 6, p. 2629-2677, 2008. Disponível em: <http://finance.wharton.upenn.edu/~itayg/Files/mutualfund-published.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2020.

CHIN, M. K.; HAMBRICK, Donald C.; TREVIÑO, Linda K. Political ideologies of CEOs: the influence of executives' values on corporate social responsibility. **Administrative Science Quarterly**, [s. l.], v. 58, n. 2, p. 197-232, 2013. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0001839213486984>. Acesso em: 21 maio 2020.

COFFMAN, Lucas C.; GOTTHARD-REAL, Alexander. Moral perceptions of recommended actions. **Management Science**, [s. l.], v. 65, n. 8, p. 3904-3927, 2019. Disponível em: <https://pubsonline.informs.org/doi/abs/10.1287/mnsc.2018.3134>. Acesso em: 10 jun. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.370 de 8 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade, 2011. Brasília, DF: CFC, 2011. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001370&arquivo=Res_1370.doc. Acesso em: 15 out. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Manual de fiscalização do Sistema CFC/CRCs**. 5. ed. Brasília: CFC, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.523, de 7 de abril de 2017**. Institui o Código de Conduta para os conselheiros, colaboradores e funcionários dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade. Brasília, DF: CFC, 2017. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/001523&arquivo=Res_1523.doc. Acesso em: 15 jun. 2020.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.592, de 19 de março de 2020**. Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – DECORE Eletrônica – e dá outras providências. Brasília, DF: CFC, 2020a. Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2020.

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

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO (CRC-MT). Portal da Transparência: dados estatísticos. Cuiabá, 2019. Disponível em: <https://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=XDQaaVUg epM=>. Acesso em: 10 fev. 2020.

COOK, Karen S. *et al.* A distribuição do poder nas redes de troca: Teoria e resultados experimentais. **American Journal of Sociology**, [s. l.], v. 89, n. 2, pág. 275-305, 1983. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/227866>. Acesso em: 20 fev. 2021.

COOPER, David J.; SHERER, Michael J. The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 9, n. 3-4, p. 207-232, 1984. Disponível em: <https://www.science-direct.com/science/article/abs/pii/0361368284900084>>. Acesso em: 21 abr. 2020.

CORREIA, Maria M. Political connections and SEC oversight. **Accounting and Economics Journal**, [s. l.], v. 57, n. 2-3, p. 241-262, 2014. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410114000160>. Acesso em: 01 maio 2020.

CORTINA, Adela; MARTÍNEZ, Emílio. **Ética**. 1. ed. Madrid: Akal, 1996.

COSTA, Nelson Nery. **Processo administrativo e suas espécies**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE EDUCAÇÃO FÍSICA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (CREF2/RS). **Processos éticos transitados e julgados**. Porto Alegre: CREF2, 2014. Disponível em: <http://crefrs.org.br/etica/processos.php>. Acesso em: 04 dez. 2019.

CULLEN, Francis T; JONSON, Cheryl Lero; NAGIN, Daniel S. As prisões não reduzem a reincidência: o alto custo de ignorar a ciência. **The Prison Journal**, [s. l.], v. 91, n. 3_suppl, p. 48S-65S, 2011. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0032885511415224>. Acesso em: 02 ago. 2020.

CUMMING, Douglas; LEUNG, T. Y.; RUI, Oliver. Gender diversity and securities fraud. **Academy of Management Journal**, [s. l.], v. 58, n. 5, p. 1572-1593, 2013. Disponível em: <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amj.2013.0750>. Acesso em: 14 abr. 2019.

DEANGELO, Linda Elizabeth. Auditor independence, 'low ball formation' and disclosure regulations. **Journal of Accounting and Economics**, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 113-127, 1981. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410181900094>. Acesso em: 20 fev. 2019.

DIEHL, Carlos Alberto; FREITAS, Andréia Ciryno de; MACAGNAN, Clea Beatriz. A percepção sobre ética de estudantes de curso de graduação em Ciências Contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 21-49, 2011. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4416/441642773003.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2018.

DING, Rong; LI, Jialong; WU, Zhenyu. Government affiliation, management of real earnings and company performance: the case of private companies. **Journal of Business Research**, [s. l.], v. 83, p. 138-150, 2018. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0148296317303831>. Acesso em: 29 dez. 2020.

DITTMAR, Amy; DUCHIN, Ran. Looking in the rearview mirror: the effect of managers' professional experience on corporate financial policy. **The Review of Financial Studies**, [s. l.], v. 29, n. 3, p. 565-602, 2016. Disponível em: <https://academic.oup.com/rfs/article-abstract/29/3/565/1887857>. Acesso em: 02 mar. 2020.

DOLLAR, David; FISMAN, Raymond; GATTI, Roberta. As mulheres são realmente o sexo "mais justo"? Corrupção e mulheres no governo. **Journal of Economic Behavior & Organization**, [s. l.], v. 46, n. 4, pág. 423-429, 2001. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S016726810100169X>. Acesso em: 18 ago. 2020.

DU, Guqian.; YOU, Jiaying. Are political connections a blessing or a curse? Evidence from CEO turnover in China. **Corporate Governance: An International Review**, [s. l.], v. 20, n. 2, p. 179-194, 2012. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-8683.2011.00902.x>. Acesso em: 27 dez. 2020.

EGAN, Mark; MATVOS, Gregor; SERU, Amit. O mercado de má conduta do consultor financeiro. **Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 127, n. 1, p. 233-295, 2019. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/700735>. Acesso em: 15 set. 2020.

EM MT, mais de 250 Sindicâncias contra médicos são investigadas pelo CRM. *In*: G1, Cuiabá, 02 maio 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/mt/mato-grosso/noticia/em-mt-mais-de-250-sindicancias-contr-medicos-sao-investigadas-pelo-crm.ghtml> Acesso em: 20 nov. 2019.

ENTORF, Horst. Expect recidivism among young offenders: comparing specific deterrence under juvenile and adult criminal law. **European Journal of Political Economy**, [s. /], v. 28, n. 4, p. 414-429, 2012. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0176268012000183>. Acesso em: 20 out. 2020.

ESAREY, Justin; SCHWINDT-BAYER, Leslie. As mulheres são mais resistentes à corrupção? A Formal Theory and Evidence from a Laboratory Experiment. *In*: JUSTIN E. Sarey. Winston-Salem, 2019. Disponível em: <http://www.justinesarey.com/corruption-experiment.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2020.

EVERETT, Jeff; NEU, Dean; RAHAMAN, Abu Shiraz. Preventing corruption within government procurement: constructing the disciplined and ethical subject. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. /], v. 28, p. 49-61, 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S104523541400046X>. Acesso em: 20 jun. 2020.

EYNON, Gail; HILLS, Nancy Thorley; STEVENS, Kevin T. Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. **Journal of Business Ethics**, [s. /], v. 16, n. 12-13, p. 1297-1309, 1997. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1005754201952>. Acesso em: 05 dez. 2018.

FACCIO, Mara; MASULIS, Ronald W.; MCCONNELL, John J. Political connections and corporate bailouts. **The Journal of Finance**, [s. /], v. 61, n. 6, p. 2597-2635, 2006. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1540-6261.2006.01000.x>. Acesso em: 01 dez. 2020.

FALEYE, Olubunmi; HOITASH, Rani; HOITASH, Udi. The costs of intense board monitoring. **Journal of Financial Economics**, [s. /], v. 101, n. 1, p. 160-181, 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304405X11000432>. Acesso em: 20 jun. 2019.

FATEMI, Darius; HASSELDINE, John; HITE, Peggy. The influence of ethical codes of conduct on professionalism in tax practice. **Journal of Business Ethics**, [s. /], v. 164, n. 1, p. 133-149, 2020. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-018-4081-1>. Acesso em: 20 dez. 2020.

FÁVERO, Luiz Paulo Lopez *et al.* **Métodos quantitativos com Stata: procedimentos, rotinas, e análises de resultados**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

FEINBERG, Joel. The expressive function of punishment. **The Monist**, [s. /], v. 49, n. 3, p. 397-423, 1965. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/27901603?seq=1>. Acesso em: 16 nov. 2020.

FERREIRA, Florinda Maria da Silva Fernandes. **O comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal: um estudo exploratório**. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade do Minho, Braga, 2013. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/28019>. Acesso em: 14 abr. 2019.

FERREIRA, João Leite. A Analítica da Subjetivação em Michel Foucault. **Revista Polis e Psique**, Porto Alegre, v. 7, n. 3, p. 7-25, 2017. Disponível em: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2238-152X201700030002. Acesso em: 05 jul. 2019.

FERREIRINHA, Isabella Maria Nunes; RAITZ, Tânia Regina. As relações de poder em Michel Foucault: reflexões teóricas. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 2, p. 367-383, 2010.

FERRELL, O. C.; GRESHAM, Larry G. A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. **Journal of Marketing**, [s. l.], v. 49, n. 3, p. 87-96, 1985. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/002224298504900308>. Acesso em: 20 jan. 2019.

FIRTH, Michael A; MO, Phyllis Lai Lan; WONG, Raymond MK. Auditors' audit report after regulatory sanctions: evidence from China. **Journal of International Accounting Research**, [s. l.], v. 13, n. 2, p. 1-24, 2014. Disponível em: <https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/jjar-50711>. Acesso em: 10 maio 2019.

FIRTH, Michael A. *et al.* Regulatory sanctions on independent directors and their consequences to the director labor market: Evidence from China. **Journal of Business Ethics**, [s. l.], v. 134, n. 4, p. 693-708, 2016. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-014-2391-5>. Acesso em: 10 nov. 2018.

FONSECA, Márcio Alves. **Michel Foucault e o Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FORD, Robert C.; RICHARDSON, Woodrow D. Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. Kluwer Academic Publishers. **Journal of Business Ethics**, [s. l.], p. 205-221, 1994. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/BF02074820>. Acesso em: 10 jun. 2018.

FOUCAULT, Michel. **Histoire de la sexualité I: la volonté de savoir**. Paris, Gallimard, 1976. *E-book*. Disponível em: https://monoskop.org/images/e/ed/Foucault_Michel_Histoire_de_la_sexualite_1_La_volonte_de_savoir.pdf. Acesso em: 23 jul. 2018.

FOUCAULT, Michel. **Microfísica do poder**. 8. ed. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1979.

FOUCAULT, Michel. **Histoire de la sexualité II. l'utilisation des plaisirs**. Rio de Janeiro: Graal, 1984.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir: nascimento da prisão**. Petrópolis: Vozes, 1987.

FOUCAULT, Michel. **A história da sexualidade I: a vontade de saber**. 13. ed. Rio de Janeiro: Graal, 1988.

FOUCAULT, Michel. **O sujeito e o poder**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1995.

FOUCAULT, Michel. **A ordem do discurso**: aula inaugural no College de France, pronunciada em 2 de dezembro de 1970. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 1996.

FOUCAULT, Michel. **Em defesa da sociedade: curso no College de France (1975-1976)**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FOUCAULT, Michel. **Il faut défendre la société**. Paris: Collège de France, 2001.

FOUCAULT, Michel. **A verdade e as formas jurídicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nau Editora, 2002.

FOUCAULT, Michel. **A hermenêutica do sujeito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. *E-book*. Disponível em: http://www2.fct.unesp.br/docentes/geo/necio_turra/MINI%20CURSO%20RAFAEL%20ESTRADA/foucault-hermeneutica-do-sujeito.pdf; Acesso em: 31 jan. 2020.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**: nascimento da prisão. 35. ed. Petrópolis: Vozes, 2008. *E-book*. Disponível em: http://escolanomade.org/wp-content/downloads/foucault_vigiar_punir.pdf. Acesso em: 16 nov. 2018.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**: nascimento da prisão. 42. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2014.

FRANCIS, Bill B. *et al.* CEO political preference and corporate tax protection. **Journal of Corporate Finance**, [s. l.], v. 38, p. 37-53, jun. 2016. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S092911991630027X>. Acesso em: 20 jan. 2021.

FUKS, Mario; PERISSINOTTO, Renato. Recursos, decisão e poder: conselhos gestores de políticas públicas de Curitiba. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 21, n. 60, p. 67-81, fev. 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69092006000100004&script=sci_arttext&lng=pt. Acesso em: 04 mar. 2020.

GOLDMAN, Eitan; ROCHOLL, Jörg; SO, Jongil. Politically connected boards of directors and the allocation of acquisition contracts. **Finance Review**, [s. l.], v. 17, n. 5, p. 1617-1648, 2013. Disponível em: <https://academic.oup.com/rof/article-abstract/17/5/1617/1582382>. Acesso em: 10 jan. 2021.

GOMES, Mayara Rodrigues. **Ética e jornalismo**: uma cartografia dos valores. 2. ed. São Paulo: Escrituras, 2004.

GOODPASTER, Kenneth E. Business ethics and stakeholder analysis. **Business Ethics Quarterly**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 53-73, jan. 1991. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/3857592?seq=1>. Acesso em: 04 mar. 2020.

GORDON, Colin (ed.). **Power/knowledge**: selected interviews and other writings 1972-1977 by Michel Foucault. Nova Iorque: Pantheon Books, 1980.

GOYAL, Vidhan K.; PARK, Chul W. Board leadership structure and CEO turnover. **Journal of Corporate Finance**, [s. l.], v. 8, n. 1, p. 49-66, 2002. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0929119901000281>. Acesso em: 04 mar. 2020.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria básica**. 5. ed. Santa Fé: Mc Graw Hill, 2011. Disponível em: https://virtualuagrm.com/wp-content/uploads/2020/03/Gujarati_Cap_1-a-3.pdf. Acesso em: 16 ago. 2020.

HANSEN, Victoria J.; WHITE, Richard. A. An investigation of the impact of preparer penalty provisions on tax preparer aggressiveness. **Journal of the American Taxation Association**, [s. l.], v. 34, n. 1, p. 137-165, 2012. Disponível em: <https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/atax-10183>. Acesso em: 14 abr. 2019.

HARRISON, Mark. Forjando sucesso: gerentes soviéticos e fraude contábil, 1943–1962. **Journal of Comparative Economics**, [s. l.], v. 39, n. 1, p. 43-64, 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0147596710000880>. Acesso em: 7 jan. 2021.

HEINZ, Philip; PATEL, Chris; HELLMANN, Andreas. Some theoretical and methodological suggestions for studies that examine accountants' professional judgments and results management. **Advances in Accounting**, [s. l.], v. 29, n. 2, p. 299-311, 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0882611013000321>. Acesso em: 28 maio 2020.

HERRERO, Francisco Javier. A ética de Kant. **Síntese: Revista de Filosofia**, Belo Horizonte, v. 28, n. 90, p. 17-36, 2001. Disponível em: <http://faje.edu.br/periodicos/index.php/Sintese/article/view/563>. Acesso em: 20 fev. 2021.

HOPPER, Trevor *et al.* Contabilidade gerencial em países menos desenvolvidos: o que é conhecido e precisa conhecer contabilidade. **Auditoria e Accountability Jornal**, [s. l.], v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009. Disponível em: <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513570910945697?journalCode=aaaj>. Acesso em: 24 jul. 2018.

HOPPER, Trevor; LASSOU, Phillippe; SOOBAROYEN, Teerooven. Globazation, accounting and developing countries. **Critical Perspective on Accounting**, [s. l.], v. 43, p. 125-148, 2017. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235416300260?rdoc=1&_fmt=high&_origin=gateway&_docanchor=&md5=b8429449ccfc9c30159a5f9aeaa92ffb#sec0020. Acesso em: 23 jul. 2018.

HURVICH, Clifford M.; TSAI, Chih-Ling. Regression and time series model selection in small samples. **Biometrika**, [s. l.], v. 76, n. 2, p. 297-307, 1989. Disponível em: <https://academic.oup.com/biomet/article-abstract/76/2/297/265326>. Acesso em: 20 set. 2020.

INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (IESBA). **International Code of ethics for professional accountants**. [S. l.]: IESBA, 2018. Disponível em: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>. Acesso em: 14 dez. 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING (IFAC). **O Código Internacional de Ética para contadores profissionais**: principais áreas de Foco para PME's e SMP's. [S. l.]: IFAC, 2018. Disponível em: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/international-code-ethics-professional-accountants-key>. Acesso em: 16 dez. 2018.

JIANG, Fuxiu; ZHU, Bing; HUANG, Jicheng. CEO's financial experience and earnings management. **Journal of Multinational Financial Management**, [s. l.], v. 23, n. 3, p. 134-145, 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1042444X13000169>. Acesso em: 03 fev. 2021.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Lisboa: Edições 70, 2007.

KELEMEN, Mihaela; PELTONEN, Tuomo. Ethics, morality and the subject: the contribution of Zygmunt Bauman and Michel Foucault to postmodern business ethics. **Scandinavian Journal of Management**, [s. l.], v. 17, n. 2, p. 151-166, 2001. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S095652219900038X>. Acesso em: 14 jun. 2020.

KELLER, A. Craig; SMITH, Katherine T.; SMITH, L. Murphy. Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of US accountants? **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 18, n. 3, p. 299-314, 2007. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235406000153>. Acesso em: 20 fev. 2020.

KESKE, Henrique Alexander Grazi. Reflexões acerca da bioética pela perspectiva do cuidado existencial *In*: ENGELMANN, Wilson; HUPFFER, Haide Maria (orgs.). **Bio Nano Ética**: perspectiva jurídica. São Leopoldo: Editora Trajeto, 2017.

KHATCHADOURIAN, Haig. Just ethical punishment. **The Journal of Value Inquiry**, [s. l.], v. 16, n. 1, p. 3-20, 1982. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007%2FBF00135784>. Acesso em: 30 fev. 2020.

KIM, Chansog; ZHANG, Liandong. Corporate political connections and tax aggressiveness. **Contemporary Accounting Research**, [s. l.], v. 33, n. 1, p. 78-114, 2016. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12150>. Acesso em: 10 abr. 2020.

KOHLBERG, Lawrence. Moral stages and moralization: the cognitive-development approach. *In*: Lickona, T. (org.). **Moral development and behavior**: theory, research and social issues. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1976.

KOURAKIS, Filippos. To what extent is a recurring sentence award (more severe sentences for repeat offenders) consistent with a retributive sentence approach? **SSRN**, [s. l.], mar. 2016. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2948948. Acesso em: 17 maio 2020.

KRISHNAMURTHI, Guha. He went back, Jack, and did it again: thought on retributivism, recidivism as omission, and notice. **Tex. L. Rev. See Also**, [s. l.], v. 88, p. 91, 2009. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/seealtex88&div=10&id=&page=>. Acesso em: 27 jun. 2020.

KROM, Cynthia L. Disciplinary actions by State Boards of Accountancy 2008–2014: Causes and outcomes. **Accounting and the Public Interest**, [s. /], v. 16, n. 1, p. 1-27, 2016. Disponível em: <https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/apin-51609>. Acesso em: 09 out. 2018.

KROM, Cynthia L. Disciplinary actions by state professional licensing boards: are they fair? **Journal of Business Ethics**, [s. /], v. 158, n. 2, p. 567-583, 2019. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-017-3738-5>. Acesso em: 12 jun. 2020.

KRUMMENAUER, Camila Estéfani; LOCATELLI, Letícia Gomes. Infrações Profissionais do Contador: Uma Análise Comparativa Considerando a Adoção da Fiscalização Eletrônica pelo CRCRS. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, Taquara, v. 9, n. 1, p. 61-92, 2020. Disponível em: <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/1595>. Acesso em: 20 maio 2020.

LEWELLYN, Krista B; MULLER-KAHLE, Maureen I. CEO power and risk-taking: evidence from the subprime lending industry. **Corporate Governance: An International Review**, [s. /], v. 20, n. 3, p. 289-307, 2012. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-8683.2011.00903.x>. Acesso em: 08 jul. 2019.

LOEB, Stephen E. Aplicação do código de ética: uma pesquisa. **The Accounting Review**, [s. /], v. 47, n. 1, p. 1-10, 1972. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/244561>. Acesso em: 10 jun. 2019.

LI, Hongbin *et al.* Political connections, financing and firm performance: evidence from Chinese private firms. **Journal of development economics**, [s. /], v. 87, n. 2, p. 283-299, 2008. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0304387807000259>. Acesso em: 28 jan. 2021.

LIN, Kenny Z. *et al.* Do political connections weaken the effectiveness of enforcement? **Contemporary Accounting Research**, [s. /], v. 35, n. 4, p. 1941-1972, 2018. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12360>. Acesso em: 10 set. 2020.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MACAGNAN, Clea Beatriz. **Negociações sindicais**: comunicação, troca, conflito, jogo e poder. Viamão: Entremeios, 2008.

MANSANO, Sonia Regina Vargas. Sujeito, subjetividade e modos de subjetivação na contemporaneidade. **Revista de Psicologia da UNESP**, São Paulo, v. 8, n. 2, 2009. Disponível em: <http://seer.assis.unesp.br/index.php/psicologia/article/view/946>. Acesso em: 10 mar. 2020.

MANZATO, Antônio José; SANTOS, Adriana Barbosa. A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa. *In*: UNIVERSIDADE Federal e Santa Catarina, Florianópolis, 2012. Disponível em: http://www.inf.ufsc.br/~vera.carmo/Ensino_2012_1/ELABORACAO_QUESTIONARIOS_PESQUISA_QUANTITATIVA.pdf. Acesso em: 15 abr. 2020.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MCFADDEN, Daniel. **Quantitative methods for analyzing travel behavior of individuals**: some recent developments. Berkeley: Institute of Transportation Studies – University of Califórnia. 1977. *E-book*. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/6448852.pdf>. Acesso em: 20 set. 2020.

MCKINLAY, Alan; PEZET, Eric. Accounting for Foucault. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 21, n. 6, pág. 486-495, 2010. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235409000963>. Acesso em: 12 maio 2020.

MESCALL, Devan; PHILLIPS, Fred; SCHMIDT, Regan N. Does the accounting profession discipline its members differently after public scrutiny? **Journal of Business Ethics**, [s. l.], v. 142, n. 2, p. 285-309, 2017. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3156-0>. Acesso em: 28 maio 2020.

MEIRELLES JUNIOR, Júlio Candido de. Harmonização das Normas Internacionais de contabilidade. *In*: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 7., 2009, Resende. **Anais eletrônicos** [...]. Resende: AEDB, 2009. Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos09/58_harmonizacao_das_normas_internacionais_de_contabilidade.pdf. Acesso em: 16 fev. 2020.

MERLE, Jean-Christophe. Uma crítica kantiana da teoria da punição de Kant. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 40, p. 125, 2001. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/rvuvmg40&div=10&id=&page=>. Acesso em: 22 set. 2020.

MORETTI, Guilherme José de Souza. **Inovação social no sistema prisional**: proposta de um modelo de educação superior a distância. 2018. Tese (Doutorado em Ciências) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96132/tde-15022019-101807/publico/GuilhermeJSMoretti_Corrigida.pdf. Acesso em: 12 dez. 2020.

O'BRIEN, Robert M. A caution regarding the practical rules for variance inflation factors. **Quality and Quantity**, [s. l.], v. 41, n. 5, p. 673-690, 2007. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11135-006-9018-6>. Acesso em: 15 ago. 2020.

ODEAN, Terrance. Volume, volatility, price, and profit when all traders are above average. **The Journal of Finance**, [s. l.], v. 53, n. 6, p. 1887-1934, 1998. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/0022-1082.00078>. Acesso em: 13 jun. 2019.

PARENTE, Paulo Henrique Nobre *et al.* Conexão política como incentivo para o gerenciamento de resultados por accruals. **Reunir Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 2, p. 78-91, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/342048948_Conexao_politica_como_incentivo_para_o_gerenciamento_de_resultados_por_accruals/link/5edfaf58299bf1d20bdc9671/download. Acesso em: 05 jan. 2021.

PARKER, L. D. An historical analysis of ethical pronouncements and debate in the Australian accounting profession. **Abacus**, [s. l.], v. 23, n. 2, p. 122-138, 1987. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.1987.tb00145.x>. Acesso em: 10 maio 2020.

PARKER, Lee D. Professional accounting body ethics: in search of the private interest. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 19, n. 6, p. 507-525, 1994. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0361368294900213>. Acesso em: 03 abr. 2020.

PEDRO, Ana Paula. Ética, moral, axiologia e valores: confusões e ambiguidades em torno de um conceito comum. **Kriterion: Revista de Filosofia**, v. 55, n.º 130, p. 483-498, 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0100-512X2014000200002&script=sci_arttext&lng=es. Acesso em: 12 dez. 2018.

PENG, Chao-Ying Joanne; LEE, Kuk Lida; INGERSOLL, Gary M. An introduction to logistic regression analysis and reporting. **The journal of educational research**, [s. l.], v. 96, n. 1, p. 3-14, 2002. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00220670209598786>. Acesso em: 18 ago. 2020.

PEYTCHEVA, Marietta; WARREN, Danielle E. How auditors perceive sanction severity and the detection of violations: insights into professional vulnerabilities. **Accounting and the Public Interest**, [s. l.], v. 13, n. 1, p. 1-13, 2013. Disponível em: <https://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/apin-10343?>. Acesso em: 06 fev. 2019.

PHAN, Dinh Hoang Bach; TEE, Chwee Ming; TRAN, Vuong Thao. Do different types of political connections affect corporate investments? Malaysian evidence. **Emerging Markets Review**, [s. l.], v. 42, p. 100667, 2020. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1566014119304078>. Acesso em: 01 dez. 2020.

POBLETE-CAZENAVE, Rubén. Crime and punishment: do politicians in power receive special treatment in courts? Evidence from India. **SSRN**, [s. l.], 13 nov. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3698918. Acesso em: 14 jan. 2021.

PONTES, Edel Alexandre Silva. A teoria dos jogos: conflito e colaboração. **Revista de Administração do Cesmac (RACE)**, Maceió, v. 1, p. 46-53, 2018. Disponível em: <https://revistas.cesmac.edu.br/index.php/administracao/article/view/797>. Acesso em: 12 jul. 2020.

POSNER, Richard A. An economic theory of criminal law. **Columbia Law Review**, [s. l.], v. 85, p. 1193, 1985. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/clr85&div=62&id=&page=>. Acesso em: 06 abr. 2019.

PRESTON, Alistair M. *et al.* Changes in the code of ethics of The U. S. accounting profession, 1917 and 1988: the continual quest for legitimation. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 20, n. 6, p. 507-546, 1995. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/036136829400033R>. Acesso em: 6 jan. 2021.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: M. Fontes, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética profissional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAEED, Abubakr; BELGHITAR, Yacine; CLARK, Ephraim. Do political connections affect the company's performance? Evidence from a developing country. **Emerging Markets Finance and Trade**, [s. l.], v. 52, n. 8, p. 1876-1891, 2016. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1540496X.2015.1041845>. Acesso em: 12 jan. 2021.

SANTOS, Paulo Rodrigues dos. A concepção de poder em Michel Foucault. **Especiaria**, v. 16, n. 28, p. 261-280, 2016. Disponível em: <https://periodicos.uesc.br/index.php/especiaria/article/view/1504/1150>. Acesso em: 24 abr. 2021.

SARTINI, Brígida Alexandre *et al.* Uma introdução à teoria dos jogos. *In*: BIENAL DA SBM, 2., 2004, Salvador. **Anais eletrônicos** [...]. Salvador: Universidade da Bahia, 2004. Disponível em: <https://www.ime.usp.br/~rvicente/IntroTeoriaDosJogos.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2020.

SERFLING, Matthew A. CEO age and the riskiness of corporate policies. **Journal of Corporate Finance**, [s. l.], v. 25, p. 251-273, 2014. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S092911991300148X>. Acesso em: 15 dez. 2020.

SHEFRIN, Hersh; STATMAN, Meir. Ethics, fairness and efficiency in financial markets. **Financial Analysts Journal**, [s. l.], v. 49, n. 6, p. 21-29, 1993. Disponível em: <https://doi.org/10.2469/faj.v49.n6.21>. Acesso em: 10 jun. 2020.

SILVA, Sidnei Celerino da. Currículos dos cursos de Contabilidade: discussão em uma perspectiva educacional moderna e pós-moderna. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 34, n. 2, p. 15-36, 2015. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/26976/0>. Acesso em: 10 jan. 2021.

SILVA, José Antônio Cordero da *et al.* Sindicâncias e processos ético-profissionais no Conselho Regional de Medicina do Pará: evolução processual no período de 2005 a 2007. **Revista Brasileira de Clínica Médica**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 20-4, 2010. Disponível em: <http://files.bvs.br/upload/S/1679-1010/2010/v8n1/a005.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2020.

SMITH-CROWE, Kristin; WARREN, Danielle E. Deciding what's right: The role of external sanctions and embarrassment in shaping moral judgments in the workplace. **Research in Organizational Behavior**, [s. l.], v. 28, p. 81-105, 2008. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0191308508000063?via%3Dihub>. Acesso em: 06 fev. 2019.

SPRENGER, Kélim Bernardes; COSTA, Cristiano Machado; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Características do CEO e o Gerenciamento de Resultados em Empresas Listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 13, n. 3, p. 120-142, 2017. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1170/117054197007.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2020.

SONZA, Igor Bernardi; KLOECKNER, Gilberto de Oliveira. A governança corporativa influencia a eficiência das empresas brasileiras? **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, v. 25, n. 65, p. 145-160, 2014. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2571/257131805005.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2019.

SOUSA, Ceciane Portela; SANTOS, Conceição de Maria dos; SILVA, Lucas Barreto Vasconcelos. A moralidade pública e a contabilidade: o papel social desse Profissional fundamentado na responsabilidade ética, civil e penal. **Revista Jurídica Eletrônica Universidade Federal do Piauí**, Teresina, v. 2, n. 1, p. 130-158, 2015. Disponível em: <http://www.ojs.ufpi.br/index.php/raj/article/view/4527>. Acesso em: 16 jun. 2018.

SOUZA, Francisco das Chagas de. **Ética e deontologia**: textos para profissionais atuantes em bibliotecas. Florianópolis: UFSC, 2002.

SROUR, Robert Henry. **Poder, cultura e ética nas organizações**: o desafio das formas de gestão. 13. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

STOCK, James H.; WATSON, Mark W. **Econometria**. São Paulo: Addison Wesley, 2004.

SU, Zhong-qin; FUNG, Hung-Gay. Political connections and business performance in Chinese companies. **Pacific Economic Review**, [s. l.], v. 18, n. 3, p. 283-317, 2013. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1468-0106.12025>. Acesso em: 11 jan. 2021.

SUN, Pei; HU, Helen W.; HILLMAN, Amy J. The dark side of board political capital: Enabling blockholder rent appropriation. **Academy of Management Journal**, [s. l.], v. 59, n. 5, p. 1801-1822, 2016. Disponível em: <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amj.2014.0425>. Acesso em: 30 abr. 2020.

TAKANO, Caio Augusto. **Limites às normas antielisivas específicas para a contenção da arbitragem fiscal internacional por intermédio de instrumentos híbridos no direito brasileiro**. 2019. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07082020-142944/en.php>. Acesso em: 12 jun. 2020.

VALENTINE, Sean R.; RITTENBURG, Terri L. The ethical decision-making of men and women Executives in international business situations. **Journal of business Ethics**, [s. l.], v. 71, p. 125-134, 2007. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-006-9129-y>. Acesso em: 26 mar. 2019.

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. 37. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017.

WALKER, Stephen P. Revisiting the roles of accounting in society. **Accounting, Organizations and Society**, [s. /], v. 49, p. 41-50, 2016. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368215300064>. Acesso em: 20 jun. 2020.

WEBER, James. Moral Reasoning of Managers: Assessing Their Responses to Three Moral Dilemmas. **Human Relations**, [s. /], v. 43, n. 7, p. 687-702, 1990. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/001872679004300705>. Acesso em: 12 fev. 2019.

WILDERMUTH, Cristina; SOUZA, Carlos A. de Mello e; KOZITZA, Timothy. Circles of ethics: the impact of proximity on moral reasoning. **Journal of business ethics**, [s. /], v. 140, n. 1, p. 17-42, 2017. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10551-015-2635-z>. Acesso em: 08 mar. 2018.

ZHANG, Jian. Public governance and corporate fraud: evidence from the recent anti-corruption campaign in China. **Journal of Business Ethics**, [s. /], v. 148, n. 2, p. 375-396, 2018. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3025-x>. Acesso em: 20 jun. 2020.

APÊNDICE A - DECLARAÇÃO DE APRESENTAÇÃO DO DOUTORANDO,
EMITIDA PELA INSTITUIÇÃO DE ENSINO UNISINOS

De: Gerência de Registros Acadêmicos – UNISINOS

Para: Conselho Regional de Contabilidade – Cuiabá/MT

Apresentação

Apresentamos o estudante José Ricarte de Lima, nº 1166507, aluno do curso de Doutorado no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Área de Concentração: Controladoria e Finanças, nível Pós-Graduação Estrito Senso, reconhecido pela Portaria do Ministério da Educação nº 188/2015, D.O.U. de 09/03/2015, desta Universidade, que deseja realizar pesquisa e coleta de dados nessa Instituição, a fim de elaborar sua Tese.

Informamos, também, que até o momento nada consta em nossos arquivos que desabone a sua conduta estudantil.

São Leopoldo, 16 de janeiro de 2019.

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

.....
Alexandre Ferreira Reus
Atendimento I Unisinos
Campus Porto Alegre

APÊNDICE B - TERMO DE CONFIDENCIALIDADE E SIGILO

Ao CRC/MT

Eu, José Ricarte de Lima, estudante de doutorado em Ciências Contábeis, com matrícula nº 1166507 na Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS/RS, residente e domiciliado à Av. Santos Dumont, s/n, bairro DNER, na Cidade de Cáceres/MT, venho por meio deste instrumento solicitar acesso aos processos transitados em julgados, relacionados aos profissionais contabilistas e suas respectivas empresas, sob responsabilidade desta instituição. O referido pedido justifica-se, uma vez que o trabalho de pesquisa em tela tem como título: “Níveis de penalidades éticas aplicadas aos contabilistas sob a luz da análise do poder”. Assim sendo, as informações constantes nos processos e relatórios de fiscalização, além de outras possibilidades de coletas, são de suma importância para o desenvolvimento desta pesquisa. Nesse contexto, comprometo-me a não divulgar e a manter em sigilo os nomes dos pesquisados, bem como a identificação de suas respectivas empresas. Diante da certeza de contar com a contribuição dessa respeitada instituição, ou seja, do Conselho Regional de Contabilidade/MT, desde já agradeço pela colaboração.

Atenciosamente,

José Ricarte de Lima
Doutorando - Dinter UNEMAT/UNISINOS

Cáceres, 25 de janeiro de 2019.

APÊNDICE C - MODELOS UTILIZADOS PARA TESTE RAZÃO DA VEROSSIMILHANÇA

O teste da razão de verossimilhança tem a função de comparar a qualidade do ajuste de dois modelos ao conjunto de dados, sendo que, no primeiro modelo (1), estão inseridos todos os parâmetros a serem testados, enquanto que no modelo 0 são incluídos menos parâmetros. Em suma, o teste da razão de verossimilhança é dado por: $VER = -2 (L0 - L1)$.

Modelo 0

$$PEAR_i = \beta_0 + \beta_1 CONTFPOLIT_i + \beta_2 CARGPOLIT_i + \beta_3 DOAÇOES_i + \beta_4 CONTREIN_i + \beta_5 CONTREVEL_i + \beta_6 CONFEM_i + \beta_7 CARGCRC_i + \beta_8 NECONT_i + \beta_9 MULTA_i + \beta_{10} ICONS_i + \beta_{11} TFCONS_i + \beta_{12} EPCONS_i + \varepsilon$$

Modelo 1

$$PEAR_i = \beta_0 + \beta_1 CONTREIN_i + \beta_2 CONTREVEL_i + \beta_3 CONFEM_i + \beta_4 CARGCRC_i + \beta_5 CARGPOLIT_i + \beta_6 CONTFPOLIT_i + \beta_7 DOAÇOES_i + \beta_8 NECONT_i + \beta_9 LGCONT_i + \beta_{10} EPCONT_i + \beta_{11} TI_i + \beta_{12} PIS_i + \beta_{13} MULTA_i + \beta_{14} ICONS_i + \beta_{15} CONSMASC_i + \beta_{16} TFCONS_i + \beta_{17} EPCONS_i + \varepsilon$$

APÊNDICE D - GRÁFICO DA ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS
RELACIONADAS ÀS CONEXÕES POLÍTICAS

