



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAISLA LIZANDRA ARAUJO VIEIRA

**FRAUDE CONTRA OS COFRES PÚBLICOS: uma análise dos limites da
responsabilidade do contabilista no crime de lavagem de dinheiro**

CAMPINA GRANDE

2019

RAISLA LIZANDRA ARAUJO VIEIRA

**FRAUDE CONTRA OS COFRES PÚBLICOS: uma análise dos limites da
responsabilidade do contabilista no crime de lavagem de dinheiro**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Programa de Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel
em Contabilidade.

Área de concentração: Ética Profissional

Orientador: Prof. Me. Gilberto Franco de
Lima Júnior

CAMPINA GRANDE

2019

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

V657f Vieira, Raisla Lizandra Araujo.
Fraude contra os cofres públicos [manuscrito] : uma análise dos limites da responsabilidade do contabilista no crime de lavagem de dinheiro / Raisla Lizandra Araujo Vieira. - 2019.
30 p.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2019.
"Orientação : Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Junior, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."
1. Fraude tributária. 2. Contabilista. 3. Ética profissional. I.
Título

21. ed. CDD 657.46

RAISLA LIZANDRA ARAUJO VIEIRA

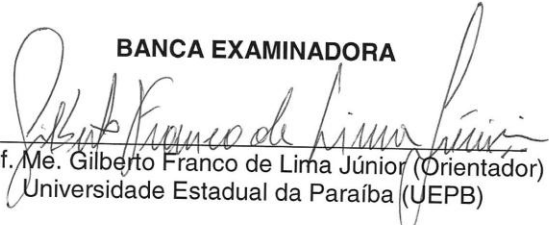
FRAUDE CONTRA OS COFRES PÚBLICOS: UMA ANÁLISE DOS LIMITES DA
RESPONSABILIDADE DO CONTABILISTA NO CRIME DE LAVAGEM DE
DINHEIRO

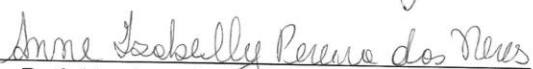
Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Programa de Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel
em Contabilidade.

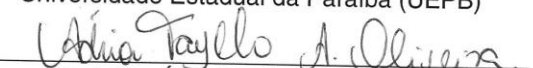
Área de concentração: Ética Profissional

Aprovada em: 05/06/2015.

BANCA EXAMINADORA


Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Júnior (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. Anne Isabelly Pereira das Neves
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. Adria Tayllo Alves Oliveira
Universidade Estadual da Paraíba (IFPB)

A Minha família, que foi meu porto seguro, minha base e me deu suporte em todos os momentos desta caminhada. Ao meu filho João Neto, e meu amado esposo Michael, motivos de minha inspiração.

DEDICO

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a **Deus**, que tem sido fiel em todo o tempo, demonstrando a sua bondade e misericórdia sobre a minha vida nos mínimos detalhes, mesmo sem merecer.

Aos meus pais, em especial a minha mãe **Eliene**, por todo o amor dedicado a mim e por todos os esforços e sacrifícios realizados não só durante esta etapa, mas em todos os momentos da minha vida, sempre me incentivando e apoiando em tudo. Muito obrigada pelos ensinamentos e valores passados! Ao meu irmão **Ruan**, que o Criador colocou em minha vida, e sempre me apoiou durante esta caminhada, demonstrando sempre cuidado nos momentos difíceis que passamos juntos: Essa vitória não é só minha, é de vocês também!

Também agradeço ao meu esposo **Michael**, fundamental em toda essa jornada, que de forma especial e carinhosa me deu força e coragem, me apoiando nos momentos de dificuldades.

Agradeço ao todo o corpo docente do curso de Ciências Contábeis, todos que se dispuseram a compartilhar o seu conhecimento, vocês foram fundamentais para o meu aprendizado. Essencialmente agradeço ao meu orientador, Professor **Gilberto**, por ter atendido prontamente ao meu pedido de orientação, além da sua compreensão e dedicação ao longo desse período, mesmo com tantas ocupações e desafios. Deixo aqui expressa a minha admiração pelo seu profissionalismo e competência. Muito obrigada! Agradeço as professoras **Ádria** e **Anne**, por terem aceitado prontamente participar da banca examinadora.

Aos meus amigos e colegas de turma, por compartilharem comigo esta fase tão importante, sendo companheiros nos tornando essa jornada mais leve.

As minhas **cunhadas**, **tios** e **avós** pelo apoio. A toda a minha família. Essa vitória não é só minha, é de vocês também! Dedico esta conquista ao meu filho **João Neto**, que chegou em setembro de 2018, para completar e alegrar ainda mais a minha vida.

Meus sinceros agradecimentos a todos aqueles que fizeram parte, direta ou indiretamente, da minha formação.

Meu muito obrigado!

Comete fraude todo aquele que se aproveita da ignorância do outro para o prejudicar.

(Exposição de Motivos do Código Penal Brasileiro)

SUMÁRIO

I INTRODUÇÃO	7
2 OBJETIVOS	8
2.1 OBJETIVO GERAL	8
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
3 JUSTIFICATIVA.....	8
4 FUNDAMENTAÇÃO TÉORICA	9
4.1 FRAUDES TRIBUTÁRIAS	9
4.1.1 Da Prática da lavagem de dinheiro	12
4.2 COMPETÊNCIAS DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE	14
4.2.1 Atribuições e compromisso ético	14
4.2.3 Corrupção profissional	19
4.2.4 Responsabilidade do contador	20
5 METODOLOGIA	24
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS.....	26

FRAUDE CONTRA OS COFRES PÚBLICOS: UMA ANÁLISE DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO CONTABILISTA NO CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO

FRAUDE CONTRA LAS COFRES PÚBLICAS: UN ANÁLISIS DE LOS LÍMITES DE LA RESPONSABILIDAD DEL CONTABLE EN EL CRIMEN DE LAVADO DE DINERO

Raisla Lizandra Araújo Vieira¹

RESUMO

O combate aos crimes contra os cofres públicos vem tomando constante no cenário nacional. A lavagem de dinheiro se apresenta como uma das mais danosas, uma vez que, atinge toda a sociedade. Sendo o contador o profissional capacitado para lidar com as atividades financeiras, econômicas, tributárias e patrimoniais de uma empresa, sua atuação deve seguir critérios legais que determinam a gestão de tais recursos e, principalmente, a transparência e a prestação para com as atividades governamentais. Assim, para além, do dever de evitar tais práticas, o contabilista ainda tem a obrigação de comunicação as entidades estatais responsáveis. O objetivo geral desse estudo é analisar os limites da responsabilidade do contabilista quando da prática do crime de lavagem de dinheiro. Para cumprir tal objetivo, questionou-se quais os limites da atuação prática profissional do contabilista para a caracterização da responsabilidade. Toma-se como pressuposto que o profissional de contabilidade é regulamentado por um Código de Ética Profissional que delimita sua atuação e disciplina o exercício de suas atividades funcionais. Optou-se por uma pesquisa bibliográfica do tipo exploratória. Quanto ao método, utilizou-se, de forma predominante, o comparativo. O desvio monetário do erário público acarreta inúmeros danos sociais como a diminuição da arrecadação tributária, a diminuição das verbas destinadas a políticas públicas. Tal como, o contador não contribuir com práticas ilegais. Há uma grande notoriedade social desse crime na realidade social e política brasileira e da falta de estudos específicos ligando a prática da atividade contabilista, é que esse estudo se faz justificável.

Palavras-chave: Fraude Tributária. Contabilista. Ética Profissional.

RESUMEN

La lucha contra los crímenes contra las arcas públicas viene tomando constante en el escenario nacional. El lavado de dinero se presenta como una de las más dañinas, ya que alcanza a toda la sociedad. Siendo el contador el profesional capacitado para lidiar con las actividades financieras, económicas, tributarias y patrimoniales de una empresa, su actuación debe seguir criterios legales que determinan la gestión de tales recursos y, principalmente, la transparencia y la prestación hacia las actividades gubernamentales. Así, además, del deber de evitar tales prácticas, el contable todavía tiene la obligación de comunicar a las entidades

¹ Graduando em Contabilidade pela Universidade Estadual da Paraíba – UEPB. E-mail: raislalizandra@gmail.com

estatales responsables. El objetivo general de este estudio es analizar los límites de la responsabilidad del contable cuando de la práctica del crimen de lavado de dinero. Para cumplir tal objetivo, se cuestionó cuáles son los límites de la actuación práctica profesional del contable para la caracterización de la responsabilidad. Se toma como supuesto que el profesional de contabilidad está regulado por un Código de Ética Profesional que delimita su actuación y disciplina el ejercicio de sus actividades funcionales. Se optó por una investigación bibliográfica del tipo exploratoria. En cuanto al método, se utilizó, de forma predominante, el comparativo. La desviación monetaria del erario público acarrea innumerables daños sociales como la disminución de la recaudación tributaria, la disminución de los fondos destinados a políticas públicas. Como el contador no contribuye con prácticas ilegales. Hay una gran notoriedad social de ese crimen en la realidad social y política brasileña y de la falta de estudios específicos ligando la práctica de la actividad contable, es que ese estudio se hace justificable.

Palabras clave: Fraude Tributario. Contador. Ética Profesional.

I INTRODUÇÃO

O combate aos crimes contra os cofres públicos vem tomando, cada vez mais, notoriedade no cenário nacional. Trata-se de um gênero que abriga várias espécies de tipos penais cujo resultado é um dano a coisa pública face a satisfação dos interesses pessoais do indivíduo ou um grupo específico de pessoas. Dentre tais condutas criminais, a lavagem de dinheiro se apresenta como uma das mais danosas, uma vez que, atinge toda a sociedade.

Como qualquer categoria profissional regulamentada pelo Estado, o contabilista deve seguir preceitos éticos e legais quando da sua atuação profissional. Sendo o contador o profissional capacitado para lidar com as atividades financeiras, econômicas, tributárias e patrimoniais de uma empresa, sua atuação deve seguir critérios legais que determinam a gestão de tais recursos e, principalmente, a transparência e a prestação para com as atividades governamentais.

Dentre as inúmeras práticas criminais que podem incorrer o contador quando do seu exercício de sua atividade profissional, a participação em condutas que viabilizem a lavagem pode gerar uma descrença social e estigma a toda a categoria profissional. Assim, para além, do dever de evitar tais práticas, o contabilista ainda tem a obrigação de comunicação as entidades estatais responsáveis.

Esse estudo tem como assume a problemática questionar quais os limites da atuação prática profissional do contabilista para a caracterização da

responsabilidade? Assim, toma-se como pressuposto que o profissional de contabilidade é regulamentado por um Código de Ética Profissional que delimita sua atuação e o exercício de suas atividades funcionais. Tal como, o contabilista deve observar as normas de condutas expressas pelo ordenamento jurídico brasileiro que tipifica como crime a atividade de lavagem de dinheiro.

Diante dessa problemática, objetivou-se com o estudo, apresentar o conceito de lavagem de dinheiro e as implicações e prejuízos trazidos pela prática de tal delito, tanto para o estado, como para a sociedade. Verificar as competências do profissional contábil, e a partir de tais informações, analisar os limites da responsabilidade dessa categoria profissional quando ao cometimento ou envolvimento em tal prática criminosa.

2 OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desse estudo é analisar os limites da responsabilidade do contabilista quando da prática dos crimes de lavagem de dinheiro.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Estudar o conceito de lavagem de dinheiro;

Verificar as competências do contabilista;

Analisar os limites da responsabilidade dessa categoria profissional quando do cometimento da prática criminosa.

3 JUSTIFICATIVA

Os crimes contra os cofres públicos são objetos de notícias nas mídias e jornais brasileiros. Para além do desvio monetário do erário público, acarretam inúmeros danos sociais como a diminuição da arrecadação tributária, a diminuição das verbas destinadas a políticas públicas e, até mesmo, uma descredibilidade

social para com as categorias profissionais que participam diretamente da prática criminosa. Diante da notoriedade que esse crime ocupa na realidade social e política brasileira e da falta de estudos específicos ligando a prática da atividade contabilista, é que esse estudo se faz justificável.

4 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

4.1 FRAUDES TRIBUTÁRIAS

A obrigação tributária deve ser compreendida como uma recorrência da lei e não enquanto uma expressão da vontade do indivíduo. Assim, conforme a doutrina classifica, configura-se como uma relação de império para com o contribuinte (SABBAG, 2015). Ou seja, uma vez praticado ato do qual decorra a estipulação tributária, não pode o cidadão eximir-se por querer do seu pagamento.

O Código Tributário Nacional (CTN/1966), em seu art. 2º, estabelece o tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Todavia, se por um lado, o Estado tem o direito de tributar, tem o dever de zelar pelos interesses públicos (ALEXANDRE, 2015). O interesse particular, embora legítimo, cederá à supremacia do público pelo privado. Sendo assim, o ato de fiscalizar e executar a função tributária, em seu fim, é um zelo pelo próprio interesse da coletividade, posto que, os recursos, em tese, são revertidos ao bem estar social.

A regra matriz de incidência tributária é o instituto tributário que caracteriza e analisa o tributo a partir de critérios e características básicas. Funcionando como um delimitador, segundo Sabbag (2015) responderá a perguntas básicas como: quem, quando. Onde, como e o quanto poderá haver a incidência tributária.

Os tributos são classificados como receitas públicas derivadas, por excelência, e que correspondem a quase 80% das despesas estatais (ALEXANDRE, 2018). Sua origem está no patrimônio dos particulares que são “chamados”, por força de lei, a contribuir com a coletividade. Assim, trata-se do principal recurso que dispõe um Estado para o financiamento das suas políticas públicas e gestão governamental.

Assim, a Constituição Federal de 1988 (CFRB/88), ao longo do seu texto

vai estabelecer como espécies de tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Atualmente, parcela majoritária da doutrina tributarista como Sabbag (2015) considera uma sexta espécie tributária a taxa de iluminação pública.

Bem é verdade que dentre as espécies elencadas acima, o imposto é aquele que uma maior ocorrência no cotidiano da população, uma vez que, devido a natureza jurídica do seu fato gerador se faz mais presente nas relações sociais. Tal como, é uma das modalidades mais suscetíveis a fraudes e manipulações. Todavia, esse estudo não tem a pretensão de fazer um estudo individualizados das espécies tributárias que, diante de suas singularidades, seriam objetos de estudos específicos.

Não há dúvida de que subsiste vigoroso elo entre o Direito Penal e o Direito Tributário, principalmente quanto à “interpretação dos chamados crimes tributários, como também a aplicação das infrações fiscais que capitulam penas pecuniárias (SABBAG, 2015). Diante disto, o legislador criminaliza um rol de ações contra a ordem tributária com o objetivo de tutelar o interesse coletivo. Assim, conforme a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, art. 1º tem-se que:

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas. I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. (BRASIL, 2019, p. 01).

Ao estabelecer um rol de crimes tributários, o legislador tem como intenção proteger a arrecadação e, por consequência, sua fonte geradora de recursos. Ademais, de forma indireta, os mecanismos de proteção as fraudes tributárias também tutelam os inúmeros interesses públicos que venham a ser atendidos através de políticas estatais.

Outro aspecto é que o art. 1º da supracitada Lei prevê que os crimes tributários podem ocorrer de forma comissiva como também na modalidade

omissiva. Assim, o legislador abrange outras pessoas que podem corroborar para a prática fraudulenta independente de serem sujeitos tributários. Trata-se, portanto, de profissionais que possuem o dever de corroborar para o processo de arrecadação tributária.

O legislador prevê que outros sujeitos para além do contribuinte podem participar ativamente da prática criminosa. A intenção da norma é evitar que pessoas que possuam conhecimento técnico específico sejam coniventes e, até mesmo, facilitem as fraudes tributárias. Nesse sentido, o art. 2º da citada Lei estabelece que:

Constitui crime da mesma natureza I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...) IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 2019, p. 01).

Ademais, a referida lei ainda prevê sanção para àqueles que, utilizando da investidura de cargos ou funções públicas, contribuam para a práticas de crimes contra o erário estatal. Assim, o art. 3º dispõe que

Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I): I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonégá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. (BRASIL, 2019, p. 01).

Ainda que o legislador tenha tipificado ações que considera como crime tributário, no âmbito das relações sociais, sujeitos buscam mascarar relações tributárias fraudulentas com o objetivo de transformar o que seria objeto ilícito em

produto lícito. Nesse sentido, há uma reconfiguração das fraudes tributárias fazendo com que as novas ações causem ainda mais dano à sociedade.

4.1.1 Da Prática da lavagem de dinheiro

A lavagem de dinheiro configura-se um crime de alto potencial lesivo à sociedade e baseia-se na tentativa de dar aparência lícita a recursos oriundos de atividades criminosas. Trata-se de modalidade criminosa de recente tipificação penal, porém que figura nos anais criminais de longa data. Dentre as inúmeras modalidades que a prática criminal pode ocorrer, o desvio tributário está presente direto ou indiretamente, posto que, a receita original sempre é mascarada para fins obscuros.

Antes do advento da alteração legislativa da lei de lavagem de dinheiro, em 2012, já se fazia presente grande discussão a respeito da inclusão dos crimes tributários figurarem como crime antecedente daquele tipo penal, visto que os crimes tributários, entre os quais está a sonegação fiscal – prevista nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90 -, são crimes que em sua maioria envolvem grande quantia de dinheiro, ocasionando largo espaço para ocorrência de sua lavagem (GARCIA; ALMEIDA, 2017).

Tal fato, levando-se em consideração as atribuições tomadas para si de nosso Estado Social e Democrático de Direito, liga-se diretamente ao desvio fraudulento de tributos para fins egoísticos e pessoais levando a prejuízos para o desenvolvimento estatal, tendo em vista que os tributos são a principal fonte de receita pública derivada para a manutenção de nosso Estado. Desse modo, no concernente a tal crime, quem sonega está inviabilizando o Estado.

Prevenir e punir a prática do crime de lavagem de dinheiro vem sendo uma preocupação cada vez maior por parte das autoridades, tendo em vista que acarreta prejuízos enormes para a sociedade, facilitando a formação de cartéis, possibilitando o abuso do poder econômico. O fato de o crime estar relacionado a um conjunto de antecedentes penais e a falta de meios para identificar o destino final do capital são obstáculos para estabelecer as penalizações aos seus praticantes. Logo, uma das maiores características desse tipo penal é a dificuldade dos meios para compreensão e contenção dos atos.

De forma conceitual. Filippeto (2011) define a Lavagem de dinheiro como o conjunto de procedimentos adotados para transformar o proveito econômico obtido com a prática de ações criminosas em recurso de trânsito normal na economia. Trata-se de um conjunto de operações complexas ou não, que pretendem não só transformar como também dar aspecto de legalidade a bens, direitos ou valores que foram obtidos através de crimes antecedentes previamente rotulados.

O crime de lavagem de dinheiro, assim como os demais crimes a ele relacionados, caracteriza-se como um delito de proporção mundial. Sua repressão depende, entre outros fatores, do esforço conjunto de países e instituições na implementação de ações para o seu combate (ANDRADE, 2012).

A lavagem de dinheiro configura-se um crime de alto potencial lesivo à sociedade e baseia-se na tentativa de dar aparência lícita a recursos oriundos de atividades criminosas. Trata-se de modalidade criminosa de recente tipificação penal, porém que figura nos anais criminais de longa data.

Até 1994 a inflação não fazia do Brasil um país atraente para a lavagem de dinheiro. Mas com a estabilização da moeda, altas taxas de juros, estabilização econômica, somadas à grande extensão territorial, transformaram o Brasil num dos países mais atraentes para essa modalidade do crime organizado, de tal modo que, de acordo com estudos internacionais, o País tornou-se a vigésima maior em corrupção por meio de sonegação fiscal e lavagem de dinheiro do mundo (GARCIA; ALMEIDA, 2017). Impedir a legitimação do dinheiro ilícito significa aumentar o risco e reduzir o apelo das atividades criminosas, o que, em muitos casos, resulta em uma ação mais eficiente do que um ataque direto a essas atividades.

Segundo Lima (2017) o crime de lavagem de dinheiro, por ser um crime de natureza comum, não se exige do sujeito ativo especial capacidade de fato ou de direito. Assim, toda e qualquer pessoa pode praticá-lo. Já o sujeito passivo, por ser um crime contra a Administração da Justiça, é o Estado.

Ainda de acordo com Lima (2017), na lavagem de dinheiro, não é necessário que o sujeito ativo tenha participado ou concorrido no crime antecedente por ser um crime autônomo. Dessa forma, basta que o agente conheça a origem ilícita dos valores para que responda pelo crime analisado.

A lógica dos crimes de lavagem de dinheiro consiste na persecução penal e punição de quem obteve bens, direitos ou valores através da prática de infração penal, e pretende ocultá-los para que tenham aparência de origem lícita. Dessa

forma, a infração penal antecedente não pode, de maneira alguma, dissociar-se do próprio delito de lavagem, o que o tornaria uma espécie de delito órfão. Ambas as ações criminosas são, conseqüentemente, interdependentes (MENDRONI, 2018).

A Lei nº 9.613/98 foi elaborada para estabelecer um rol taxativo de crimes que seriam considerados como antecedentes. O artigo 1º dessa Lei assim dispunha:

Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedades de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime: (...) V - contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos; VI - contra o sistema financeiro nacional; VII - praticado por organização criminosa. VIII - praticado por particular contra a administração pública estrangeira. (BRASIL, 2019, p. 01).

A Lei 9613/98 sofreu severas críticas, de maneira que o legislador pátrio optou por extinguir o rol de crimes antecedentes previstos na redação original da Lei 9.613, de modo a admitir a prática da lavagem do dinheiro proveniente de qualquer infração penal, de acordo com o que está exposto na redação da Lei nº 12.683/2012. Ou seja, sendo assim, qualquer infração penal passou a configurar como delito antecedente.

4.2 COMPETÊNCIAS DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE

Historicamente, a origem e o desenvolvimento da contabilidade estão correlacionadas as práticas mercantis. Trata-se de uma categoria profissional que possui habilidades técnicas imperdíveis para o pleno desenvolvimento de uma atividade negocial. Todavia, para além de um conhecimento instrumental, o contabilista deve pautar sua atuação dentro de limites éticos e científicos.

4.2.1 Atribuições e compromisso ético

Enquanto ramo das ciências sociais aplicadas, seus objetivos e finalidades estarão delimitados em sua noção conceitual. Neste sentido, leciona Franco que

Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente de gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 2009, p. 18)

A definição científica é de fundamental para a delimitação da atuação do contador, uma vez que, respeitando as demais categorias profissionais e o compromisso sua formação, o campo de atuação do profissional é delimitado inclusive por força de lei. No Brasil, as atribuições do contabilista serão expressas no Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC/2019) que dispõe que o objetivo científico da contabilidade se manifesta na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações.

De forma prática, Bochilia & Oliva (2012) estabelecem que as principais atribuições do profissional de contabilidade são registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do patrimônio, em virtude da atividade econômica ou social, que a empresa exerce no contexto econômico. Entretanto, para além da simples aplicação de seu conhecimento técnico o profissional deve ter sua atuação pautada em uma função social que é específica a sua prática.

Objetivando delimitar a atuação o CEPC/2014, em seu. art. 4º, elenca o rol de competências da categoria profissional. Dentre elas, estabelece que:

São deveres do contador: (a)exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; (b)recusar sua indicação em trabalho quando reconheça não se achar capacitado para a especialização requerida. (BRASIL, 2019, p. 01).

O objetivo do legislador é que a atuação do profissional seja delimitada por um ato normativo que direcione a prática de forma específica. Trata-se das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) que disciplina de forma específica a atuação do contabilista de acordo com a organização e poder que este atua. Assim, delimitará uma prática específica para contadores que atuem no ambiente interno ou externo de uma organização como também daqueles que prestam serviços em entidades públicas ou privadas.

No que tange ao profissional que atua no ambiente externo, a NBC PG 200, de 24 de janeiro de 2014, classifica como o contador, independentemente de sua especialização (por exemplo, auditoria, impostos, consultoria ou perícia) em firma que presta serviços profissionais a clientes. O termo é também usado em referência a uma firma de auditores.

Já o contador interno, conforme ditames da, a NBC PG 300, de 24 de janeiro de 2014, é caracterizada como:

Contador interno é o contador empregado ou contratado na função executiva (elaboração da contabilidade da entidade) ou não executiva, em áreas como comércio, indústria, serviços, setor público, educação, setor sem fins lucrativos, órgãos reguladores ou órgãos profissionais, ou contador contratado por essas entidades. (CFC, 2014c, p. 01)

Todavia, para além das atribuições profissionais, o contador deve pautar sua atuação direcionada a satisfazer uma função social que lhe é atribuída e esperada pela sociedade. Assim, espera-se que esse desenvolva suas atividades técnicas e instrumentais a partir de um compromisso ético e com a verdade da informação real dos dados.

Cumpramos ressaltar que não se trata da quebra de sigilo profissional, mas sim com um compromisso com a emissão dos dados reais que lhes são exigidos pela organização estatal e que podem prejudicar a cadeia comercial como um todo. Logo, o contador deve pautar-se no dever ético de informação sob o risco de prejudicar o mercado econômico como um todo.

De forma geral, a ética profissional corresponde a um conjunto de regras que são específicos para uma dada atuação profissional. Assim, cada categoria deverá respeitar esse conjunto normativo que conforme Masiero (2007) pode ser entendido como:

Ética profissional reúne um conjunto de normas de conduta, exigido no exercício de qualquer atividade econômica. No papel de „reguladora“ da ação, a ética age no desempenho das profissões, levando a respeitar os semelhantes, no exercício de suas carreiras. A ética envolve o relacionamento de profissionais, a fim de resgatar a dignidade humana e a construção do bem comum. (MASIERO, 2007, p. 455):

Especificamente, o contabilista tem um compromisso ético com o Estado e com a sociedade, uma vez que, sem a informação real das condições de uma organização ou pessoa jurídica as pessoas e empresas podem ser levadas a celebrarem negócios jurídicos viciados e, até mesmo, que comprometam sua estabilidade e saúde financeira.

Ciente de tal compromisso, a NBC PG 100, de 2014,, estabelece que essa categoria profissional tem como:

Uma marca característica da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público. Portanto, a responsabilidade do profissional da contabilidade não é exclusivamente satisfazer as necessidades do contratante. Ao agir no interesse público, o profissional da contabilidade deve observar e cumprir esta Norma. O não cumprimento de parte desta Norma por determinação legal ou regulamentar não desobriga o profissional do cumprimento daquilo que não for vedado. (CFC, 2014a, p. 01)

Logo, a não observação do compromisso ético pode gerar responsabilidade ao profissional e, até mesmo, invalidação de determinados negócios que dependam necessariamente da informação dos dados. Ademais, a falta ética pode gerar uma punibilidade que vai desde uma advertência a cassação do registro profissional.

Bem é verdade que no cotidiano, inúmeras são as atuações práticas com que se depara esse profissional, não há como a norma jurídica prevê como deve portar-se em cada situação. Todavia, a partir embasado na responsabilidade ética, o já mencionado art. 4 do CEPC/2019 dispõe que:

em condições de exercer efeito sobre o objeto do trabalho, respeitado o disposto na alínea (c) deste item; (e) aplicar as salvaguardas previstas pela profissão, pela legislação, por regulamento ou por organização empregadora toda vez que identificar ou for alertado da existência de ameaças mencionadas nas normas de exercício da profissão contábil, observando o seguinte: (i) tomar medidas razoáveis para evitar ou minimizar conflito de interesses; e (ii) quando não puder eliminar ou minimizar a nível aceitável o conflito de interesses, adotar medidas de modo a não perder a independência profissional; (f) abster-se de expressar argumentos ou dar conhecimento de sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu trabalho no âmbito técnico e limitando-se ao seu alcance; (g) abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto do trabalho, mantendo a independência profissional; (h) zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo, abstenendo-se de emitir qualquer opinião em trabalho de outro contador, sem que tenha sido contratado para tal; (i) comunicar,

desde logo, ao cliente ou ao empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa gerar riscos e ameaças ou influir na decisão daqueles que são usuários dos relatórios e serviços contábeis como um todo. (BRASIL, 2019, p. 01).

As atribuições genéricas têm por objetivo proteger o negócio jurídico e as atividades econômicas. Ao estabelecer que o contador tem uma função social com a informação da verdade, o legislador reconhece a importância que este profissional possui para o desenvolvimento das relações sociais e, principalmente, no âmbito negocial.

Trata-se assim de uma categoria profissional de quem, para além de relatórios numéricos, indicações sobre a real situação de uma organização. Assim, CEPC/2019 ciente da importância do parecer profissional na celebração de alguns negócios estabelece na alínea J do supracitado artigo que cabe ao contabilista despender os esforços necessários e se munir de documentos e informações para inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso.

Especificamente, a norma de conduta do contabilista veda comportamento que considera prejudicial para a celebração futuras de negócios jurídicos com clientes que eventualmente prestar serviço. Trata-se, em regra, de práticas fraudulentas que possui a finalidade de mascarar a real situação de uma determinada empresa ou bens objetivando enganar um terceiro. Assim, o art. 4-A veda:

b) auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita; (c) assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem alheio à sua orientação, supervisão ou revisão; (...) (h) solicitar ou receber de cliente ou empregador qualquer vantagem para aplicação ilícita; (i) prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional; (j) recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem comprovadamente confiadas; (k) apropriar-se indevidamente de valores, bens e qualquer tipo de crédito confiados a sua guarda; (l) reter abusivamente livros, papéis ou documentos, inclusive arquivos eletrônicos, comprovadamente confiados à sua guarda, inclusive com a finalidade de forçar o contratante a cumprir suas obrigações contratuais com o profissional da contabilidade, ou pelo não atendimento de notificação do contratante (...) (n) exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas. (BRASIL, 2019, p. 01).

O objetivo do legislador é proteger terceiros que necessitem das informações reais, como também os interesses estatais que necessitam das informações reais para exercer seu dever tributário. Ademais, o art. 4 ainda estabelece que:

(p)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 (...) (v)revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade; e (w)exercer a profissão contábil com negligência, imperícia ou imprudência, tendo violado direitos ou causado prejuízos a outrem. . (BRASIL, 2019, p. 01).

O contabilista deve, para além de observar a aplicações dos conhecimentos técnicos para que foi capacitado, as normas de condutas específicas de sua categoria e habilidade profissional. O interesse do legislador é estabelecer um compromisso ético e uma responsabilidade para com sua atuação profissional.

Cumprir ressaltar que a prática contábil esta intrinsecamente ligada com o já mencionado dever de tributação do Estado. Logo, ao estabelecer regras específicas para a celebração e a informações dos negócios jurídicos e econômicos, a norma garante que o interesse coletivo não seja prejudicado pela má-fé dos sujeitos envolvidos que visam apenas a satisfação dos interesses pessoais.

Assim, o legislador para além de estabelecer as normas de conduta do exercício profissional também elenca um rol de responsabilidades direcionados àqueles que eventualmente venham a corroborar com fraudes contábeis e, até mesmo, com o desvio de valores e sonegação de tributos, Trata-se do instituto da responsabilidade que a depender da gravidade do ato prático poderá ser estipulado no âmbito administrativo, cível e penal.

4.2.3 Corrupção profissional

No que tange a raiz epistemológica, o termo corrupção vem do latim corruptio, que significa deterioração, decomposição física, orgânica de algo; putrefação; modificação, adulteração das características originais de algo; depravação de hábitos, costumes; devassidão; ato ou efeito de subornar (HOUAISS; VILAR, 2018). Todavia, para além de tais definições, o vocábulo, na prática, possui uma íntima ligação com a manipulação de uma realidade para a satisfação de interesses pessoais de um indivíduo ou grupo social.

Logo, trata-se de uma forma de tentar prevalecer indevidamente sobre o outro, quer financeiramente, quer socialmente, enfim, sempre em busca de poder e/ou dinheiro. O sentimento de prevalência sobre o semelhante, de maneira desmedida e totalmente às margens de conceitos éticos e morais, de modo permanente na história humana, determina que a corrupção faz parte da própria condição humana.

A corrupção não pode ser tratada simplesmente como algo proveniente da cultura dos povos. Bertoncini (2018) afirma que não é um problema novo e muito menos um problema estritamente brasileiro, devendo ser combatida através de políticas públicas de educação e repressão, com respeito ao ordenamento jurídico.

Embora presente em quase todos os continentes, a corrupção diferencia-se em cada país por conta da perspectiva de seu combate; pois quanto mais evoluído for o Estado, maior e mais efetiva será a repressão e punição a essa epidemia.

De acordo com Danelon (2019), no nosso país, a corrupção tenta ser combatida e controlada por diversos mecanismos jurídicos, e é tipificada no Código Penal; em legislações esparsas e também em dispositivos cíveis. Entretanto, esse controle é ineficaz, tornando o crime de corrupção como de baixo risco, e com alta lucratividade a seus agentes, o que contribui para a sua prática e fortalecimento, e descontentamento e revolta por parte da população, que cada vez mais vota por penalidades mais severas a tais crimes.

4.2.4 Responsabilidade do contador

O princípio da Responsabilidade Civil pessoal do agente é originado precipuamente na esfera penal sendo uma conquista do direito penal pessoal frente ao avanço do poder punitivo do Estado. Tendo sua raiz atrelada aos Direitos Fundamentais de primeira geração – liberdades positivas – foi uma decorrência direta do Iluminismo, vindo expressamente na Declaração dos Direitos do Homem de 1948.

Lembra José de Aguiar Dias, conhecido como o pai da Responsabilidade Civil no Brasil, em sua clássica obra “Da Responsabilidade Civil”, “toda manifestação da atividade humana traz em si o problema da responsabilidade”. Vale ressaltar ainda, conforme lições de Gagliano & Pamplona Filho (2018) que se fosse feito um estudo

da história do direito para a humanidade, os institutos básicos seriam: o crime, o contrato, a propriedade e a responsabilidade civil.

Diante disso, o Código Civil de 2002 (CC/02) estabelece, no art. 927 que:

Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem. (BRASIL, 2019, p. 01).

Destarte o exposto acima, no que tange ao sujeito da responsabilidade, a mesma poderá ser classificada em: objetiva ou subjetiva. Para a consecução desta atividade, leva-se em conta apenas a primeira. Desta forma, a Responsabilidade objetiva, também chamada de responsabilidade pelo risco é um instituto jurídico, que originalmente pertence ao Direito Civil, que estabelece a necessidade apenas do nexo causal para casos de possíveis reparações descartando, assim, a existência a culpa como fator obrigatório.

O contabilista pode ser responsável pela não observação da aplicação de normas técnicas, pelas eventuais fraudes em documentos e, até mesmo, quando não comunicar as autoridades competentes eventuais lesões. Em regra, a responsabilidade dar-se pela ação caracterizada como negligente ou imprudente. De forma a especificar uma dessas ações, o art. 1.117 Código Civil de 2002, dispõe que:

Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos. (BRASIL, 2019, p. 01).

Cumprir lembrar que, conforme exposto, o contabilista poderá exercer sua prática profissional no ambiente interno ou externo de uma organização. Todavia, ainda que inserido no ambiente empresarial, este não pode se esquivar das responsabilidades derivadas de sua competência alegando eventuais delegações a terceiros sob pena de configurar responsabilidade por negligência.

Com o objetivo de evitar que o profissional se exima de tais responsabilidades, o art. 1.178 do mesmo Código Civil, dispõe que:

Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito. Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor. (BRASIL, 2019, p. 01).

No âmbito administrativo, o CEPC/2019, em seu art. 19, estabelece que a transgressão de preceito desta Norma constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades: (a) advertência reservada; (b) censura reservada; ou (c) censura pública. Assim, o Código, diante da observação da proporcionalidade punitiva, estabelece uma gradação de sanção que deverá observar a eventual prática ilícita do profissional.

Ademais, para aplicação das sanções, o Conselho deve observar alguns critérios, uma vez que, o art. 20, estabelece um rol de atenuantes a serem considerados que são: a) ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional; (b) ausência de punição ética anterior; (c) prestação de serviços relevantes à Contabilidade; e (d) aplicação de salvaguardas.

O objetivo do legislador foi estabelecer que outros critérios sejam considerados quando da aplicação da sanção. Diante disso, também são considerados agravantes para aplicação da sanção as seguintes condutas: (a) ação ou omissão que macule publicamente a imagem do contador; (b) punição ética anterior transitada em julgado; e (c) gravidade da infração.

Com o objetivo de dar aplicabilidade fática as normas de conduta acima, a Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, estabelece que no âmbito administrativo cabe ao CFC fiscalizar a atuação profissional do contabilista. Assim, o art. 10º dispõe que:

São atribuições dos Conselhos Regionais: b) examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito; c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;

Todavia, para além do cometimento de faltas administrativas, se a prática for considerado um tipo penal, como é o caso da lavagem de dinheiro, o contador

responderá na esfera penal. A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, estabelece o rol de crimes que podem ser cometidos por profissionais contra a ordem tributária. Trata-se de tipos específicos e que dependem necessariamente de conhecimento técnico específico para sua configuração. Dentre os profissionais que podem cometer tal tipo, o contabilista pode incorrer em tais práticas.

Assim, o art. 1º, dispõe que:

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 2019, p. 01).

Como já exposto, a lavagem de dinheiro é um tipo penal que necessita de práticas criminais conexas para sua configuração. Dentre essas, como já demonstrado, a falsificação é uma das mais recorrentes, uma vez que, é preciso mascarar a entrada e saída de recursos para que os bens que, seriam considerados ilícitos, tornem-se lícitos e integrem um determinado patrimônio.

Diante disso, é comum que as práticas fiscais ligadas a contabilidade sejam desvirtuadas para cumprir tais fins obscuros. Dentre as mais comuns, o art. 2 da supracitada lei estabelece o seguinte rol:

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

à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 2019, p. 01).

O rol de atos listados acima pode ser praticado por contabilista inseridos nos ambientes internos e externos a um determinado ambiente organizacional. Tal como, o profissional não pode alegar falta de conhecimento para eximir-se da sua responsabilidade, posto que, o já mencionado CEPC/2019 estabelece que é falta administrativa assinar documentos ou peças contábeis alheias a sua orientação, supervisão ou fiscalização.

5 METODOLOGIA

Quanto à sua caracterização, consiste em uma pesquisa exploratória. A pesquisa exploratória, segundo Prodanov & Freitas (2013) tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando sua definição e seu delineamento. O método exploratório permite ao pesquisador ir além no processo investigatório sobre determinado fato ou fenômeno (GIL, 2018).

Em relação aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica consiste na análise de produções científicas existentes, utilizando-a como resultados aos problemas de pesquisa posteriores (GIL, 2018). Segundo Prodanov & Freitas (2013,), a pesquisa bibliográfica tem como principal “objetivo colocar o pesquisador em contato direto com todo o material já escrito sobre o assunto da pesquisa”. A abordagem utilizada no presente artigo é de caráter qualitativo. Segundo Prodanov & Freitas (2013), a pesquisa qualitativa considera tudo pode ser racionalizado de forma crítica, o que significa traduzir em sistematizar opiniões de forma crítica.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os crimes contra a ordem tributária devem ser considerados de alto grau ofensivo ao desenvolvimento das relações econômicas e ao bem-estar social, uma vez que, prejudicam diretamente a arrecadação e, por consequência, prejudicam as ações estatais que viabilizam a concretização das políticas públicas.

Dentre as práticas, a lavagem de dinheiro coloca-se como uma das mais danosas para a ordem pública. As consequências de tais crimes vão desde um comprometimento da economia como ao prejuízo a eventuais terceiros que dependam necessariamente do exame reais dos fatos para a celebração de um negócio jurídico.

Inúmeros são os sujeitos que podem estar envolvidos para o desencadeamento da prática de lavagem de dinheiro. Todavia, diante das especificidades desse tipo penal e do conhecimento técnico designado ao contabilista, essa categoria coloca-se como uma das mais expostas e requisitadas para articulação do ato criminal.

Ademais, cumpre ressaltar que ao auxiliar na prática criminosa da lavagem de dinheiro, para além dos danos sociais expostos acima, o contador prejudica toda sua categoria profissional. Logo, pensar em formas práticas que coibir a participação do profissional e tutelar a função social da profissão e sua imagem perante a sociedade.

Por fim, apesar das inúmeras normas que dispõe sobre a prática profissional do contador, o Conselho ainda não editou de forma concisa as regras diante de uma possível participação nessa prática criminal. Assim, aplica-se as normas de conduta geral. Atrelado a isso, a falta de fiscalização efetiva por parte das autoridades competentes, podem fazer com que o profissional, diante de uma falsa percepção de impunibilidade, haja um exercício irregular.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, R. M. S. Crime de Lavagem de Dinheiro e o Problema da Prova do Delito Prévio. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba PR - Brasil. Ano III, nº 8, p. 210-235, jul/dez. 2012.

ALEXANDRE, R. Direito tributário. 12. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

BERTONCINI, M. **Ato de improbidade administrativa**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

BOSCHILIA, L.; OLIVO, A. M.; **Contabilidade geral e gerencial: conceitos introdutórios para os cursos superiores de tecnologia**. Florianópolis: IF-SC, 2012.

BRASIL, Senado Federal. **Código Civil de 2002**. Brasília: Senado Federal, 2019.

_____. **Código de ética profissional do contabilista – CEPC**. Brasília: Senado Federal, 2019.

BRASIL, Senado Federal. **Código Penal de 1940**. Brasília: Senado Federal, 2019.

_____. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 2019.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Brasília: Senado Federal, 2019.

_____. Decreto Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 20 de mai. de 2019.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, de 27 de maio de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9295compilado.htm. Acesso em: 20 de mai. de 2019.

_____. Decreto Lei 9.613, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, de 3 de março de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9613compilado.htm. Acesso em: 20 de mai. de 2019.

_____. Decreto lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012. Altera a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, 09 de julho de 2012.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2. Acesso em: 20 de mai. de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) - NBC PG 200, de 24 de janeiro de 2014. (2014a). Dispõe sobre a NBC PG 100 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos). **Diário Oficial da União**, Brasília, de 24 de janeiro de 2014. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/>. Acesso em: 15 de mai. de 2019.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) - NBC PG 200, de 24 de janeiro de 2014. (2014b). Dispõe sobre a NBC PG 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos). **Diário Oficial da União**, Brasília, de 24 de janeiro de 2014. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/>. Acesso em: 15 de mai. de 2019.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) - NBC PG 300, de 24 de janeiro de 2014. (2014c). Dispõe sobre a NBC PG 300 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores internos). **Diário Oficial da União**, Brasília, de 24 de janeiro de 2014. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/>. Acesso em: 15 de mai. de 2019.

DANELON, T. V. **Corrupção**: o papel da sociedade neste combate. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/corruptao-o-papel-da-sociedade-nesse-combate>. Acesso em: 15 de mar. de 2019.

GARCIA, M; ALMEIDA, G. B. **A sonegação fiscal como crime antecedente à lavagem de dinheiro**. Escola de Direito. Disponível em: <http://www2.pucpr.br/reol/eventos/cicpg/trabalho.php?dd0=13471&dd90=a7423c9868>. Acessado em 15 de março de 2017.

GAGLIANO, P. S.; PAMPLONA FILHO, R. **Manual de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FILIPPETTO, R. **Lavagem de dinheiro**: crime econômico da pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FRANCO, H. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HOUAISS, A; VILLAR, M. S. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. São Paulo: Moderna, 2018.

LIMA, R. B. **Legislação criminal especial comentada**. Salvador: Juspodium, 2017.

MASIERO, G. **Administração de Empresas**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDRONI, M. B. **Crime de Lavagem de Dinheiro**. São Paulo: Atlas, 2018.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SABBAG. E. Manual de Direito Tributário, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.