

ANÁLISE PANORÂMICA SOBRE A PRESENÇA DA CEGUEIRA DELIBERADA NAS ATIVIDADES ROTINEIRAS DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS

FELIPE BORGES DE SANTANA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)

ROMMEL DE SANTANA FREIRE

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (UFPB)

MANUELA RAMOS DA SILVA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)

Agradecimento à órgão de fomento:

Agradeço ao SEMEAD pela oportunidade de submeter meu trabalho. Agradeço à CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) pela concessão da bolsa. Agradeço à Universidade Federal do Sergipe e o Programa de Pós-Graduação em Administração por me acolher como aluno de pós-graduação.

ANÁLISE PANORÂMICA SOBRE A PRESENÇA DA CEGUEIRA DELIBERADA NAS ATIVIDADES ROTINEIRAS DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS

1. INTRODUÇÃO

Os profissionais contábeis são postos em embates éticos sobre a execução da sua atividade e, paralelo a este, está a teoria da cegueira deliberada, a qual, o agente, deliberadamente, não presume ilicitude cometida, visando a uma eventual vantagem (ZACARQUIM, SIQUEIRA e REZENDE, 2019).

O profissional contábil, a partir de suas técnicas, é habilitado para minimizar as perdas sofridas por atos ilícitos e não propagar esses atos antiéticos (GIACOMIN, BLEIL, MENDES, 2018). Mas o que Fajardo *et al.* (2014) evidenciaram foi um baixo percentual dos contabilistas que se dispõem a cumprir totalmente o Código de Ética de sua profissão, por discordarem em parte substancial de suas normas. Sob essa ótica é relevante problematizar a relação do profissional contábil com o referido código.

O estudo de Campos, Morais e Ramos (2019) analisou a percepção dos estudantes de Ciências Contábeis acerca dos dilemas éticos e o entendimento do que seria cegueira ética. Os autores mencionam que as normas da contabilidade não têm um alcance pleno de toda a atividade e possibilidade de um ato antiético, o qual possibilita que diferentes escolhas sejam realizadas por parte do gestor e do seu profissional contábil. Isso, no entanto, possibilita diferentes formas de gerenciar e/ou manipular as informações, visando a se beneficiar através de ilicitudes fiscais.

Já a teoria da cegueira deliberada foi criada para as hipóteses em que o agente, sabendo da tipicidade de sua conduta, coloca-se em situação de ignorância deliberada, na intenção de sair impune por tal ato. Frequentemente, o conhecimento do fato pode inibir sujeitos de agir da maneira que gostariam, ou seja, os sujeitos preferem não saber de fatos quando o conhecimento pode levá-los a adotar ações que eles prefeririam não ter realizado. A busca pela ignorância pode parecer menos grave do que a desonestidade, razão pela qual, de certa maneira, a cegueira deliberada é a homenagem que o vício presta à virtude (FERRAZ, 2018).

Objetiva-se, portanto, relacionar a teoria da cegueira deliberada com atividades contábeis, evidenciando dados teóricos e bibliográficos os quais corroboram nessa relação. Sob o ponto de vista de Antunes *et al.* (2012), os profissionais da contabilidade são postos em análise sobre o papel de sua profissão e os fatores pessoais e contextuais que influenciam nas decisões antiéticas. Dessa maneira, questiona-se nesse ensaio: como observar a relação entre a cegueira deliberada e a execução dos serviços de profissionais contábeis?

A referida pesquisa tem apenas o estudo de Campos, Morais e Ramos (2019) como aporte teórico para auxiliar na contextualização desse ensaio teórico, que buscou trazer contribuições de outros estudos para formar a relação entre a cegueira deliberada e a execução dos serviços de profissionais contábeis. Com a finalidade de melhor apresentar os conteúdos, o presente ensaio teórico foi dividido, sequencialmente, em: a teoria da cegueira deliberada e seus requisitos; os principais dilemas éticos para o profissional contábil; e o contador deliberadamente cego.

2. TEORIA DA CEGUEIRA DELIBERADA E SEUS REQUISITOS

A teoria cegueira deliberada começou a se estabelecer no direito anglo-saxão a partir de uma série de pronunciamentos judiciais que não se destacam propriamente por sua clareza, nem pela capacidade de estabelecer, com exatidão, a posição do instituto (HERNANDES, 2018). Historicamente, o primeiro caso a incidir a teoria da cegueira deliberada surgiu em 1861, na Inglaterra, no caso *Regina vs. Sleep*, no qual se revisava a condenação de Sleep, sujeito acusado de gestão ruinosa, infração que requer o conhecimento por parte do autor de que se trata de bens de titularidade estatal. Sleep foi condenado em primeiro grau, recorreu, alegando não ter consciência de que se tratava de bem estatal, e o tribunal decidiu revogar sua condenação, pois o júri não considerou que o réu sabia que os bens eram de titularidade estatal ou ainda que ele, intencionalmente, não quis obter este conhecimento (ZACARQUIM, SIQUEIRA E REZENDE, 2019).

Igualmente chamada de *Willful Blindness, Deliberate Ignorance, Conscious Avoidance Doctrine* ou Ignorância Deliberada, dentre outras denominações, a teoria da cegueira deliberada aplica-se quando uma pessoa tem ciência da elevada probabilidade de existência de uma circunstância ou fato elementar do delito e toma medidas ostensivamente voltadas a evitar comprovação ou existência do fato ou da circunstância e não acredita na inexistência deles, ou seja, o agente finge não perceber determinada situação de ilicitude para, a partir daí, alcançar a vantagem pretendida (HERNANDEZ, 2018).

No Brasil, essa teoria iniciou sua aplicação no Direito Penal Brasileiro, com maior aplicação no crime de lavagem de capitais, mas também é adotada em outras modalidades de crimes, tais como estelionato, peculato, sonegação fiscal, tráfico de drogas e corrupção eleitoral (CORREIA, PÁDUA, 2018).

A teoria busca avaliar a conduta de um agente que se omite deliberadamente, a fim de não dar vistas a ilicitude de alguma conduta jurídica, obtendo, assim, vantagens a ele peculiares (RODRIGUEZ, 2018). Esse princípio também é conhecido como teoria do Avestruz, o qual enterra sua cabeça na areia, com a finalidade de não ver nem escutar más notícias, acreditando na possibilidade de assim obter alguma vantagem. É exatamente o que ocorre quando alguém finge não saber que está praticando um ato ilícito, “enterra” a cabeça para não tomar conhecimento da natureza ou da extensão de tal ato (CORREIA, PÁDUA, 2018; ZACARQUIM, SIQUEIRA, REZENDE 2019).

Outra característica importante à essa teoria é que o agente precisa ter a devida noção ou conhecimento da alta probabilidade de que bens, valores ou direitos sejam oriundos de crimes, mantendo-se, ainda assim, inerte e com indiferença/ignorância acerca da irregularidade (ZACARQUIM SIQUEIRA, REZENDE 2019). Ricardo (2018) compreende que o tribunal pode identificar com propriedade a cegueira deliberada somente quando possa ser dito que o acusado realmente sabia. O sujeito suspeita do fato; visualiza a probabilidade; mas abstém-se da confirmação final, porque buscava, na ocasião, negar o conhecimento.

Mesmo com constante relação à área jurídica, a teoria da cegueira deliberada insere-se, mais adequadamente, na Psicologia ou na Filosofia. Infere-se que cegueira deliberada é um termo psicológico-filosófico, apenas com reflexos no campo do Direito, na busca pelas consequências jurídicas adequadas no plano do dever ser, tal como se dá com o conhecimento, a indiferença, o descuido, a vontade, o erro, (cenário psicológico-filosófico) dolo, culpa, erro de tipo, (cenário jurídico) etc. (GONÇALVES 2019).

Alguns autores estabeleceram requisitos necessários para que os casos se enquadrem nas premissas dessa teoria, os quais são apresentados no Quadro 1:

Quadro 1: Requisitos da cegueira deliberada

REQUISITOS	PRIMEIRO	SEGUNDO	TERCEIRO	QUARTO	QUINTO
(CORREIA, PÁDUA, 2018)	A suspeita justificada do agente sobre a conduta, não obtendo a consciência voluntariamente, criando barreiras ao conhecimento.	A disponibilidade da informação que permite ao agente ter conhecimento do ilícito, e que as informações estejam ao seu alcance.	A manutenção do estado de ignorância, “fechando os olhos”, para proteger-se da descoberta do delito e possível condenação.		
(RODRIGUES, 2018)	É essencial que o agente crie consciente a intenção de deixar de tomar contato com atividades ilícitas, caso ela ocorra.	O agente deve representar que a criação das barreiras de conhecimento facilitará a prática de fatos típicos sem sua ciência.	Gerar na mente do autor a dúvida razoável sobre a ilicitude do objeto sobre o qual se realizará suas atividades.		
(ZACARQUIM SIQUEIRA, REZENDE, 2019)	A ciência do agente quanto à probabilidade de que bens, direitos ou valores provenham de crimes.	O atuar de forma indiferente a esse conhecimento.	A escolha deliberada do agente em permanecer ignorante a respeito de todos os fatos.		
(HERNANDES 2018)	A consciência do agente sobre o risco que seu comportamento pode acarretar para a realização de um ato ilícito.	A decisão do sujeito de permanecer na ignorância, mesmo que disponha, direta ou indiretamente, da informação;	O componente motivacional, visando se beneficiar da ignorância evitando os riscos inerentes a responsabilidade.		
(FERRAZ, 2018)	Consciente da alta probabilidade da existência do fato,	Não incide na exceção em que efetivamente não acredita na existência do fato	Conscientemente mantém-se ignorante sobre o fato que caracteriza o elemento material do delito	Com o propósito de evitar eventual responsabilidade penal futura	Em uma situação que não constitua mera recklessness
(AIDO, 2018)	É necessário que haja ausência de representação suficiente para que se afirme o dolo do tipo.	É necessário que tal informação esteja disponível e em condições de ser obtida, sem dificuldades demasiadas onerosas.	É necessário que haja o dever de obter a informação ignorada, visto que vigore o princípio da culpabilidade.	É necessário que se verifique a decisão de não conhecer.	É necessário que haja uma motivação ilícita ou egoísta no sujeito de forma dolosa.
(RICARDO, 2018)	O sujeito ativo deve ter criado deliberada e conscientemente, barreiras ao conhecimento da atividade ilícita,	O agente deve ter previsibilidade de que tais barreiras facilitarão a ocorrência de delitos sem sua ciência.	Devem existir elementos que despertem dúvida razoável sobre a ilicitude do objeto de suas atividades.		

Fonte: Elaboração própria (2020)

Baseando-se nas informações contidas no Quadro 1, observa-se que os autores relatam sobre os requisitos, ou até os expandem, especificando os critérios. Destacando-se três requisitos-base, os quais dão maior robustez e imagem à teoria da cegueira deliberada que permeiam pelos tópicos do conhecimento, ignorância e ilegalidade. Conforme evidenciado no Quadro 1, os principais requisitos para configurar cegueira deliberada são: o **conhecimento** da ilicitude do ato; o sujeito agir em conformidade contrária aos conhecimentos estabelecidos; estar **conscientemente** conivente as ilicitudes; e por fim, o ato de **ignorar** as ilegalidades e continuar a executar a referida atividade.

O conhecimento sobre a ilicitude é questionado a partir de muitos autores, devido a sua necessidade deste para categorizar e o nível de conhecimento que o agente tem acerca dessa atividade. Para Ferraz (2018) a teoria da Cegueira é dividida em situações de conhecimento: a ignorância absoluta deliberada, em que o agente não tem o mínimo de conhecimento necessário para configurar o elemento cognitivo do dolo; e a ignorância relativa deliberada, em que o agente sabe o suficiente para configurar o elemento cognitivo dolo. Já Hernandez (2018) em seus estudos observou que a cegueira deliberada pode ser em sentido estrito; quando o agente se coloca em situação de cegueira em momento anterior à prática da conduta, encontrando-se desprovido de conhecimento; e de caráter de “ignorância deliberada”, quando o agente não se coloca em situação de ignorância mas, suspeitando da existência de tal elemento, deixa de diligenciar no sentido de afastar sua dúvida ou corrigir seu desvio evitando, assim, conhecimento e eventualmente responsabilidade. Por fim, Goncalves (2019) perpassa a ideia de a cegueira deliberada pode ser parcial, se adotada após o contato com indícios e a formação de algum tipo de suspeita inicial, ou absoluta, se inviabilizadora da obtenção de qualquer grau de suspeita; e, ainda, passiva, se consistente na mera inércia e ausência de iniciativa de se buscar o conhecimento, ou ativa, caso inclua, também, a efetiva oposição de barreiras a que o conhecimento chegue ao sujeito.

3. OS PRINCIPAIS DILEMAS ÉTICOS PARA O PROFISSIONAL CONTABIL

A ética, para Giacomini, Bleil e Mendes (2018), é um fator a ser tratado como um conjunto de valores do profissional em concordância com seus objetivos, pois pode existir profissionais que defendem os conceitos da integridade, porém podem agir de forma incompatível em algumas situações. A importância da ética profissional é bastante evidenciada na vida em comunidade, porque cada profissional tem responsabilidades individuais e responsabilidades sociais que envolvem pessoas que delas se beneficiam (OLIVEIRA e NAVES, 2010).

O profissional contábil tem responsabilidades com todos os usuários internos e externos da empresa, sendo, portanto, o uso da ética primordial ao exercício da profissão. Entretanto, mesmo com aspirações para a ética contábil, e a busca por conscientização dos contadores, ainda persistem profissionais que atentam contra os princípios morais e éticos (OLIVEIRA e NAVES, 2010; GOMES *ET AL.*, 2018).

Os contadores são portadores de informações importantes e também sigilosas das empresas e; é nesta percepção que foi criado o Código de Ética do Contador englobando todos

os princípios éticos cabíveis para que os profissionais, onde se espera conhecimento e cumprimento da legislação (Giacomin, Bleil e Mendes, 2018). A ética contábil é embasada e direcionada a partir da NBC PG 01 de 2019, conforme o artigo 2º dessa norma, a conduta ética do contador deve seguir os padrões estabelecidos nos princípios éticos, nas Normas Brasileiras de Contabilidade e nas legislações vigentes.

O contador desempenha função relevante na análise e aperfeiçoamento da ética na profissão contábil, pois dilemas éticos sempre estão às voltas, por isso ele deve exercer fielmente seu papel embasado nos regulamentos que o norteia. Normas e leis presentes no código de ética do profissional contabilista, na legislação, e os órgãos fiscalizadores como a CVM, a SEC e o CFC objetivam diminuir a ocorrência de dilemas éticos e morais (OLIVEIRA e NAVES, 2010).

Contudo, os profissionais do segmento contábil, frequentemente, deparam-se com dilemas éticos, que para serem solucionados exigem a observância dos princípios que regem a categoria, como, por exemplo, quando descobrem uma irregularidade, querem denunciá-la, mas, ponderam em função do compromisso de confidencialidade (ALMEIDA e ALVES, 2015; AYRES *ET AL.*, 2018). Pois, conforme Ayres *et al.* (2018) em função do seu conhecimento e acesso a dados da entidade, os profissionais contábeis têm a oportunidade de descobrir o mal, antes que seus efeitos danosos comprometam a empresa ou causem prejuízos ao país/sociedade.

Todavia, o profissional contábil sofre com uma conexão ao perfil antiético e para este existem algumas pesquisas que justificam. Para Moraes, Silva e Carvalho (2010) a mídia, no Brasil, veicula notícias sobre condutas antiéticas do governo e de empresários, em especial da área contábil, que praticam fraudes, sonegações e manipulação de verbas públicas, ocasionando perdas à sociedade.

Lustosa *et al.* (2012) concluem na sua pesquisa que no Brasil, os casos divulgados na imprensa no que concerne à participação de contadores em processos de sonegação fiscal contribuem para consolidar, no imaginário popular, a percepção de que esses profissionais, na mídia, têm pouco apreço ao comportamento ético.

Magro, Silva e Zonatto (2017) argumentam que a profissão contábil tem sido exposta a escândalos éticos decorrentes das oportunidades que o profissional possui para acometer determinadas infrações, visto que lida com montantes de recursos e informações sigilosas a respeito das entidades. E, por fim, Giacomin, Bleil e Mendes (2018) presume com seus resultados que será necessária uma conscientização sobre a ética contábil a ser adotada pelo Brasil para que haja uma valorização do contador, visto que o momento atual do país está ligado à figura do profissional contábil fazendo parte das várias polêmicas envolvendo atos ilícitos e desvios das leis e regulamentos.

Para os profissionais contábeis existem vários dilemas, conforme Magro, Silva e Zonatto (2017) os profissionais são cotidianamente pressionados pelos gestores a gerenciarem resultados contábeis de forma a aperfeiçoar os relatórios de acordo com o desempenho almejado. Além de que essas pressões acabam impondo aos contadores uma tomada de decisões premeditadas que podem confrontar os padrões éticos da profissão (MAGRO, SILVA e ZONATTO, 2017). Mas alguns contadores ainda cogitam a situação econômico-financeira pessoal e, conforme Oliveira (2018), o não atendimento às solicitações, ainda que com prática ilícita, pode gerar insatisfação aos clientes e, conseqüentemente, perda deles, pois

eles poderão ir em busca de um profissional que atenda às irregularidades solicitadas. Todavia, Oliveira e Naves (2010) concluem que todos os contadores que são solicitados a assinar ou executar demonstrações contábeis com omissões ou fraudes não só devem abster-se, como também propor soluções alternativas que guardam os interesses da empresa e os seus próprios, desde que não contrariem os princípios éticos.

A fraude contábil é caracterizada pela falsificação ou alteração de registros e/ou documentos contábeis ou auxiliares, pela omissão de movimentações, registro de transações sem comprovação ou prática contábil indevida. Por exemplo, roubo, desfalque, estelionato, falsificação de documentos, apropriação indevida de bens, cálculos errados e etc. O ato fraudulento é um erro intencional, seja por ação ou por omissão, resultando em falsas situações das contas, lucros líquidos alterados, erros na classificação de receitas e despesas, omissão de entrada de dinheiro, e outros atos falsos com intenção criminosa (OLIVEIRA e NAVES, 2010; ECKERT *ET AL.*, 2014).

As fraudes nas demonstrações contábeis podem envolver a manipulação dos registros financeiros; a omissão intencional de eventos, transações, contas ou outras informações significativas a partir do qual as demonstrações financeiras são preparadas; ou a má aplicação dos princípios contábeis, políticas e procedimentos utilizados para as transações comerciais (SILVA E SOUSA, 2017). Paralelo a este, Condé, Almeida e Quintal (2015) entendem que as operações para praticar as fraudes contábeis são: receitas fictícias; fraude no atendimento do regime contábil da competência; ocultação de despesas e passivos; divulgações ou omissões fraudulentas; e avaliações fraudulentas de ativos.

Oliveira e Naves (2010) entendem a fraude como algo motivado por três fatores: pressão, oportunidade e racionalização. Tal afirmativa se dá a partir do triângulo da fraude, originalmente proposto por Donald R. Cressey, em 1953, para explicar a ocorrência do crime do colarinho branco (WUERGES E BORBA, 2014). Os vértices do triângulo da fraude são os motivos que levam um indivíduo a cometê-la, sendo que, através da pesquisa de Almeida e Alves (2015), foi possível detalhar o conceito de cada vértice: **a pressão**, na maioria dos casos de fraude, é determinada pela necessidade econômica existente, seja pessoal ou familiar; **a oportunidade** corresponde à capacidade de cometimento da fraude, agindo de forma fraudulenta com um risco muito baixo de ser descoberto; e **a racionalização** é quando o sujeito precisa encontrar uma justificativa pelas suas ações, para não ser visto como um fraudador.

Dessa forma, o uso do triângulo da fraude se faz presente nos dilemas éticos no momentos que contábil motivado por um ou alguns dos fatores antecedentes descritos no triângulo da fraude, executa a ação fraudulenta, escolhendo o método de manipulação das demonstrações contábeis que lhe permita alcançar a finalidade desejada (CONDÉ, ALMEIDA E QUINTAL, 2015). Os resultados dos estudos de Almeida e Alves (2015) concluíram que os profissionais de contabilidade de um momento movimentações contábeis para efetuar ajustes, que beneficiarão o resultado da empresa que prestam o serviço (Oportunidade), tentando justificar este procedimento pelo fato de ser uma prática comum no mercado (Racionalização), na tentativa de transformar algo antiético em algo aceitável.

Assim, estas fraudes contábeis podem partir de distintos lados, mas independente deste, é possível obter inúmeros prejuízos pois os usuários externos das informações contábeis não têm veracidade nos dados que foram manipulados. Nesse sentido, as fraudes acarretam falta

de confiança nas informações contábeis/financeiras, o que põe em pauta a educação ética para a contabilidade, voltada à melhora das práticas utilizadas **diante dos dilemas éticos** (ROCKNESS e ROCKNESS, 2010).

Os dilemas éticos dos profissionais contábeis são constantes e alguns estudos dialogaram sobre os principais dilemas encontrados visando situar as relações profissionais contábeis. Alguns autores estabeleceram principais dilemas éticos para o profissional contábil, os quais são apresentados no Quadro 2:

Quadro 2: Dilemas éticos da Profissão contábil

DILEMAS ÉTICOS DA PROFISSÃO CONTÁBIL	AUTORES
Empresários que solicitem aos profissionais contábeis o não pagamento integral dos impostos devidos a sua organização.	Lopes <i>et al.</i> (2006); Alves <i>et al.</i> (2007), Magro, Silva e Zonatto (2017).
preparar e assinar demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, desde que possam servir para auxiliar a recuperação de uma empresa com sérios problemas econômicos e financeiros.	Lopes <i>et al.</i> (2006); Alves <i>et al.</i> (2007) Oliveira <i>et al.</i> (2011); Magro, Silva e Zonatto (2017).
Empresas que solicitam que os gastos contabilizados sejam superiores aos realmente apurados, para que o lucro da empresa seja diminuído e o valor a ser tributado, também.	Lopes <i>et al.</i> (2006); Alves <i>et al.</i> (2007); Oliveira <i>et al.</i> (2011); Magro, Silva e Zonatto (2017).
Empresários que solicitem ao contador para assinar vários demonstrativos os quais não supervisionou.	Oliveira <i>et al.</i> (2011); Magro, Silva e Zonatto (2017).

Fonte: Elaboração própria (2020)

Nesse contexto, a avaliação dos dilemas éticos aos profissionais contábeis é relevante por ser uma profissão que frequentemente tem enfrentado conflitos de ordem ética (LOPES *ET AL.* 2006; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

4. O CONTADOR DELIBERADAMENTE CEGO

Adotar o código de ética como balizador da conduta, habilita os profissionais a agirem com bom senso e profissionalismo perante seus colegas, assegurando práticas baseadas na ética. (MAGRO, SILVA E ZONATTO 2017). Mas a contabilidade, como já foi dito caminha por frequentes dilemas éticos e com efeito de burlar o fisco, os empresários usam de má-fé para aumenta ou diminuir o valor das suas dividas e pressionam os contadores a manipular os dados para esconder problemas da empresa, que rompem os princípios éticos da profissão e ignoram as penalidades, com o objetivo pessoal e egoísta de tirar benefícios de tais fraudes contábeis (OLIVEIRA e NAVES, 2010; CONDÉ, ALMEIDA e QUINTAL, 2015; HERNANDES, 2018).

Ou seja, para a teoria da cegueira deliberada, tal ato se relaciona aos seus três requisitos principais que: o agente deverá ter ou ser obrigado a ter **conhecimento** sobre o ato, em consequência do conhecimento o agente terá **consciência** da sua devida irregularidade e por fim, deverá **ignorar** as predisposições do conhecimento e tomar uma atitude contrária a este (GONÇALVES, 2019).

O primeiro requisito é de o sujeito ter conhecimento sobre o ato e sua irregularidade. É importante que o agente tenha conhecimento da elevada possibilidade de ilegalidade na atividade contábil, e atue de modo indiferente a esse conhecimento (RODRIGUES, 2018). Os

resultados da pesquisa de Giacomim, Bleil e Mendes (2018) afirmam que a classe contábil detém pouco conhecimento sobre o código de ética e este é um dever do profissional. Fajardo *et al.* (2014) evidenciaram em sua pesquisa que um baixo percentual dos contabilistas se predispõe a cumprir totalmente seu Código de Ética Profissional, dando maior validade ao requisito do conhecimento e que este é importante para a profissão contábil. Assim, o agente contábil é obrigado a deter o conhecimento acerca de tais informações éticas, e para a cegueira deliberada, este agente atua por uma motivação egoísta e ilícita tentando fingir desconhecimento da ilicitude (HERNANDES, 2018).

O segundo requisito abordado na seção da cegueira deliberada aborda a consciência do agente. E para o cenário contábil, é recorrente que o contador seja solicitado a assinar as demonstrações contábeis com omissões que contrariam os princípios éticos (GIACOMIN, BLEIL E MENDES, 2018). Em casos dessa solicitação, a subseção 110.2 o código de ética da IFAC afirma que o contador não deve conscientemente estar associado a relatórios, documentos, comunicações ou outras informações nas quais ele acredita que as informações contêm uma declaração materialmente falsa ou enganosa, declarações ou informações fornecidas de maneira leviana ou que omitem ou ocultam informações.

E para a ocorrência da cegueira deliberada o que acontece é similar ao caso acima citado, onde o agente tem consciência de que está realizando um negócio antiético e esta é a sua vontade (DALMAGRO e MARTINS, 2011). O sujeito atua ignorando dados penalmente relevantes, fruto de uma decisão consciente, no intuito de alegar posteriormente, desconhecimento de qualquer ilicitude (CORREIA E PÁDUA, 2018). E conforme o estudo de Campos Morais e Ramos (2019) foi abordado o caso da Enron onde os contadores maquiavam as demonstrações escondendo despesas e perdas em suas controladas, e mesmo em julgamento, os gestores afirmavam que desconheciam das irregularidades e vigoravam que tudo estava nas **conformidades** da lei, mas quando o caso analisado sob a ótica da teoria da cegueira deliberada foi encontrada a relação no fato de que os resultados eram apresentados para majorar os lucros e os preços das ações da empresa, desconsiderando os princípios contábeis que devem ser usados para que a informação seja fidedigna e possa ser usada com confiança pelos usuários.

O terceiro requisito citado aborda o sujeito que decide não ir atrás de informações relevantes sobre o fato em questão e, assim, o ignora (GONÇALVES, 2019). Essa ignorância é admissível quando for relativamente deliberada, ou seja, caracterizada por ser uma ignorância provocada quando se tem o conhecimento da possibilidade de existência do elemento do tipo objetivo em grau suficiente (FERRAZ, 2018). E em casos do contador corroborar com tal ilicitude é configurada a cegueira deliberada pois o mesmo decidiu ocupar essa posição e adotou técnicas voltadas, especificamente, à blindagem da informação, seja não indo à busca desta, quando tal empreendimento lhe era plenamente factível, seja obstando a chegada desta a si; auxiliando na devida ocorrência de crimes fiscais, e onde o contador consciente deliberadamente ignora a existência de impunidades éticas executadas (GONÇALVES, 2019).

O estudo de Campos, Morais e Ramos (2019) diz que a relação entre a cegueira deliberada e a contabilidade se dá a partir das escolhas contábeis, pois a cegueira surge quando o profissional faz escolhas com base em interesses próprios, cego pela ganância e sem valores morais, e deliberadamente ignora as penalidades e inferências junto ao código de

ética. As normais contábeis deixam lacunas onde muitos profissionais se aventuram juntamente com gestores de empresas na tentativa de elevar seus ganhos.

O agente que tenha conhecimento da elevada probabilidade criminal nos atos ou que tenha condições de aprofundar seu conhecimento acerca da natureza de sua atividade, mas deliberadamente escolha permanecer ignorante a respeito de todos os fatos envolvidos (RODRIGUES, 2018). De acordo com Magro, Silva e Zonatto (2017) os recentes escândalos financeiros criaram uma nova baixa para a profissão contábil. E os profissionais de contabilidade brasileiros sofrem influência de aspectos individuais e situacionais para a realização de denúncia; pois existem indícios da existência de caráter dual tanto na intensidade moral como no comportamento ético, levando a um distanciamento entre o que é discursado e o que é efetivamente feito. Nesse sentido, na área contábil, a falta de regras morais traz consequências negativas, tanto para o profissional, quanto para o cliente e a sociedade, pois qualquer informação inidônea pode acarretar sérios problemas econômicos e sociais (MAGRO, SILVA e ZONATTO, 2017).

A fraude contábil pode acontecer para o triângulo de Cressey, em casos de **pressões** dos gestores das empresas que o forçam a atuar de forma ilícita, sendo que o contador percebe a oportunidade de aplicar a fraude com a sua habilidade profissional, e **racionalmente**, o contador executa a ilicitude e procura justificar a ação fraudulenta, que, para ele, seria aceitável (CONDÉ, ALMEIDA e QUINTAL, 2015).

Alguns casos frequentes o contador pode se envolver de forma deliberadamente cego, apoiado aos dilemas postos no quadro 2, é claramente visível que os profissionais contábeis são postos em dilemas éticos tanto por parte dos empresários quanto por livre e espontânea intenção. O código de ética da profissão faz menção das limitações éticas ao profissional contábil que tente cometer fraudes e nesses é cabível afirmar que o contador que executa um dos principais dilemas éticos dispostos no quadro 2 age em cegueira deliberada, pois

Apenas se pode negar a presença do conhecimento se houver algum indicador que expresse o sentido do desconhecimento, ou seja, o profissional não pode atestar desconhecer de tais ilicitudes, pois todas estão relacionadas ao código de ética e os princípios da contabilidade (FERRAZ, 2018). Para Aido (2018) quem não quer obter certo conhecimento não pode errar em relação a este. O sujeito que não tem a mínima intenção de saber, também não emite nenhum juízo falso sobre a realidade, precisamente porque o que procura é não ter que emitir juízo algum.

Muitas consequências são geradas para profissionais contábeis que agem em conformidade aos dilemas éticos relacionados à cegueira deliberada. Entre esses dilemas, aos casos de fraude o Código de Ética cita: Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista: II. assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe; III. auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita; VIII. concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção.

E diante da falta de disposição legal específica para a cegueira deliberada é possível à aplicação da previsão genérica desta modalidade de ilicitude prevista no art. 18º, inciso I, do Código Penal que considera crimes dolosos quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo (RODRIGUES, 2018).

Ao profissional contábil que assim agir de forma fraudulenta e ilícita também é cabível usar do Código Penal que registra no seu artigo 171º como crime aquele que tente obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro. E também aos casos de fraudes executados por pressão dos empresários o artigo 1.177º do código civil diz que os contadores são solidariamente responsáveis pelas ilicitudes encontradas nos livros ou fichas do empresário que tenha sido procedido de má-fé, e que foram escriturados pelos contadores.

Assim, a existência da cegueira deliberada acontece em casos do profissional contábil fingir desconhecer dos preceitos éticos a sua profissão e por solicitação do empresário ao qual presta serviços executa atividades ilícitas visando burlar os sistemas fiscais para ter benefícios onerosos e atestar desconhecimento de tal ilicitude, apenas executando o que seria o melhor para as empresas que trabalha (MAGRO, SILVA e ZONATTO, 2017; Ferraz, 2018). Nessa perspectiva, a teoria da cegueira deliberada funciona quando o agente ignora deliberadamente o conhecimento ao qual detém ou é obrigado a deter, e comete um crime de ordem fiscal (ZACARQUIM, SIQUEIRA e REZENDE, 2019).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo discutir a relação entre a cegueira deliberada e a execução dos serviços de profissionais contábeis. Por meio das seções foi possível compreender os conceitos da teoria da cegueira deliberada, os principais dilemas éticos presentes no labor do profissional contábil e, por fim, como estes dois capítulos estão relacionados em diversos casos onde os agentes contábeis estão conscientes ao ignorar a presença de ilicitude na elaboração das informações contábeis e, mesmo assim, a executam.

Conclui-se com os resultados desse estudo que a profissão contábil precisa estar sempre atenta aos dilemas éticos e buscar ao máximo seguir os princípios estabelecidos no código de ética da profissão. As situações contábeis relacionadas a cegueira deliberada demonstram a existência de alguns contadores que passam a ignorar todo o conhecimento trazido na sua formação profissional, e prejudicando a imagem da classe contábil para a sociedade.

Esse ensaio traz contribuições as profissões contábeis mostrando a relação teórica entre a cegueira deliberada e as atividades contábil, incentivando a novos estudos observarem essa relação. Muitos contadores são postos em situação de pressão dos empresários e com essa pesquisa foi possível perceber que tais atos se relacionam a ilegalidades executadas na cegueira deliberada com suas devidas penalidades.

Ressalta-se que nesse ensaio os posicionamentos tomados devem ser analisados considerando as limitações da pesquisa. A principal limitação no trabalho encontra-se na falta de arcabouço bibliográfico relacionando essa teoria com a ciência contábil, impendendo de ser feita uma maior análise desse contexto.

Tal assunto carece de novos embates e estudos, que possam imergir a pesquisas empíricas sobre a presença da cegueira deliberada para os profissionais contábeis, estudar objetivamente os crimes na reorganização societária a luz da cegueira deliberada do agente contábil, abordar a relação dos clientes (empresários) para essa teoria e com uma maior

profundidade compreender a razão de alguns profissionais contábeis agirem em conformidade a cegueira deliberada.

REFERÊNCIAS:

- AIDO, R. B. S.. **Cegueira Deliberada**. 2019. 90 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa.
- ALVES, F. J. dos S.; LISBOA, N. P.; WEFFORT, E. F. J.; POMPA, M. T. A. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista Contabilidade & Finanças–USP**, v. 18, p. 58-68, 2007.
- ALMEIDA, S. R. V.; ALVES, F. J. D. S. Testando o Triângulo de Cressey no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um Estudo Empírico Sobre Comportamento Ético de Profissionais de Contabilidade. **Revista de Administração da UFSM**, v. 8, n. 2, p. 282-297, 2015.
- ANTUNES, M. T. P.; MENDONÇA NETO, O. R.; YAYLA, H. E.; OKIMURA, R. T. Ethical Behavior Of Brazilians' Accountants: Practices Of Parrhesia. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 3, p. 377-404, 2012.
- AYRES, R. M.; SAUERBRONN, F. F.; FONSECA, A. C. P. D. DA; NASCIMENTO, J. C. H. B. DO. O profissional de contabilidade e o mecanismo de denúncia em um contexto de Lac e de Noclar: análise comparativa de estudos internacionais e nacionais. **Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - v. 10, n. 2, p. 68-90, 2018.**
- BAIALARDI, C. F.; ROSA, P. A. DA; PETRI, S. M. O contador como colaborador da conscientização tributária. **Revista ambiente contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, v. 7, n. 1, p. 18-34, 2015.**
- BRASIL. **Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002.
- BRASIL. **Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940.
- CRCPR. **Manual do Futuro Profissional da Contabilidade**. Curitiba/PR: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, fevereiro de 2016.
- CAMPOS, A. F. R. ; RAMOS, V. A. ; MORAES, E. F. . **Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis a Cerca dos Dilemas Éticos e a Cegueira Ética**. Apresentação de Trabalho/Outra, João Pessoa, 2019.
- CONDÉ, R. A. D.; ALMEIDA, C. O. F.; QUINTAL, R. S. Fraude Contábil: Análise Empírica à Luz dos Pressupostos Teóricos do Triângulo da Fraude e dos Escândalos Corporativos . **Gestão & Regionalidade**, v. 31, n. 93, p. 94-108, 2015.
- CORREIA, A. G.; PÁDUA, G. S. E. A (im) possibilidade de aplicação da teoria da cegueira deliberada no direito penal brasileiro. **Revista Vianna Sapiens**, v. 9, n. 1, p. 23, 10 ago. 2018.
- DALMAGRO, D. V.; MARTINS, S. **A reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário**. In: 11 Congresso Nacional de Iniciação Científica - CONIC SEMESP, 2011, Santos / SP
- ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; PEZZI, G. M. Fraudes contábeis: caracterização e análise das publicações em periódicos e eventos nacionais de Contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 1, p. 84-103, 2014.

ECKERT, A. ; MOTTA, J. L. ; MECCA, M. S. ; BIASIO, R. ; ALMEIDA, S. G. . A Reestruturação Societária como Estratégia de Planejamento Tributário em uma Empresa de Concreto e Brita. **Revista UNEMAT de Contabilidade** , v. 4, p. 85-111, 2015.

FAJARDO, B. A. G.; CARDOSO, R. L. Faça o que digo, não faça o que eu faço: como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 17, n. 1, p. 115-133, 2014.

FERRAZ, S.V. **O valor da cegueira deliberada no sistema de imputação brasileiro: a cegueira deliberada como indicador qualificado do significado do dolo**. 2018. 418 p. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Paraná.

GIACOMIN, J. ; BLEIL, C. ; MENDES, J. . O combate à corrupção no Brasil e a responsabilidade dos contadores: um estudo sobre a percepção da classe contábil do RS sobre a lei 12.846/2013 e a norma Noclar. **Revista de informação contábil (UFPE)** , v. 12, p. 16-33, 2018.

GOMES, H. O.; RAMOS, M. O.; SILVA, M. V. D.; SANTOS, L. M. V. D. A Contabilidade do Crime no Brasil: Avanços e Desafios. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 6, n. 2, p. 81-94, 2018.

GONÇALVES, L. P. **Imputação dolosa do crime omissivo impróprio ao empresário em cegueira deliberada**. 2019. 179 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais.

HERNANDES, C. R. **A impossibilidade de aplicação da teoria da cegueira deliberada ao crime de lavagem de capitais no direito penal brasileiro**. 2018. 178 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia.

LOPES, J. E. de G.; FILHO, J. F. R.; VASCONCELOS, M. T. de C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma análise avaliativa de atitudes de estudantes de ciências contábeis e dilemas éticos sob uma perspectiva de gênero, maturidade acadêmica e ambiente institucional. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, Rio de Janeiro, v.14, n.51, p. 209-222, abr./jun. 2006.

LUSTOSA, P. R. B. ; DANTAS, J. A. ; Fernandes, B. V. R. ; SILVA, J. D. G. . A Moral do Contador Brasileiro: Avaliação por meio de Escala Ética Multidimensional. **Contabilidade Vista & Revista** , v. 23, p. 15-45, 2012.

MORAES, M. C. C.; SILVA, A. M. C.; CARVALHO, F. A. A. O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 48, p. 22-30, 2010.

MARTINS, B.; CARRARO, W. H. **A atuação das empresas de serviços contábeis no processo de gestão de seus clientes**. 2016, 32f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2016.

MAGRO, C. B. D.; SILVA, T. B. J.; ZONATTO, V. C. S. Como Discentes de Ciências Contábeis Reagem à Dilemas Éticos da Profissão?. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 3, p. 53-81, 2017.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. D.; FIGUEIREDO, V. D. S.; ALVES, F. J. D. S. **Diferenças de gênero em relação a dilemas éticos: a percepção de futuros profissionais de contabilidade a partir de cenários**. In: II Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis, 2011. Anais... Rio de Janeiro, 2011.

- OLIVEIRA, L. H. **O CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR: a convergência entre o código de ética brasileiro e o internacional**, 2018. 30 f. Trabalho de conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018.
- OLIVEIRA, K. G.; NAVES, L. F. L. Fraudes Contábeis: uma abordagem ética, tipológica e suas implicações na **sociedade**. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 1, n. 37, p. 12-31, 2010.
- PILATI, R. H.; THEISS, V. Identificação de Situações de Elisão e Evasão Fiscal: Um Estudo com Contadores no Estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 46, p. 61-73, 2016.
- RODRIGUES; 2018. CEGUEIRA DELIBERADA: ALGUNS ASPECTOS OBJETIVOS. **Revista de Artigos Científicos dos Alunos da EMERJ** - V.10, p. 349-363; 2018.
- RICARDO, L. N. A. . Teoria da cegueira deliberada: reflexões sobre sua aplicação aos crimes de lavagem de capitais. **De jure (Belo Horizonte)** , v. 17, p. 233-259, 2018.
- ROCKNESS, H. O.; ROCKNESS, J. W. Navigating the complex maze of ethics CPE. **Accounting and the Public Interest**, n. 10, p. 88-104, 2010.
- SILVA, G. R.; SOUSA, R. G. A Influência do Canal de Denúncia Anônima na Detecção de Fraudes Contábeis em Organizações. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 30, p. 46-56, 2017.
- VEY, I. H.; BORNIA, A. C. Reorganização societária como forma de planejamento tributário: um estudo de caso. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 9, n. 1-2, p. 323-344, 2010.
- ZACARQUIM SIQUEIRA, J. R.; REZENDE, G. A. **Teoria da cegueira deliberada e sua aplicação no direito penal brasileiro**. 5º Simpósio de Sustentabilidade e Contemporaneidade nas Ciências Sociais, Cascavel, 2017.