



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 8, número 1

Feira de Santana, janeiro/abril 2016, p.68 – 85

ISSN: 2177-8426

O incentivo a corrupção: Uma análise econômica sob a perspectiva da ciência contábil como instrumento de combate

Thiago Garcia

RESUMO

Este artigo faz uma análise do comportamento social diante da maximização utilitarista das decisões em face da busca pela eficiência econômica, baseado nos estudos da relação entre Legislação e Economia em razão da necessidade de refrear ações corruptas por aumentar o custo economicamente implícito dos benefícios da corrupção decorrentes. Através de uma análise econômica da corrupção busca-se entender o que serve de incentivo para ações corruptas, uma vez caracterizada a corrupção como um ato econômico em que se procura obter mais gastando menos. Analisando contabilmente tais atos perceber-se-á a necessidade de ampliar e melhorar os mecanismos de fiscalização, controle e punição, diminuindo a eficiência econômica garantida por falhas nesses mecanismos, que incentivam a sonegação, desvios de verbas públicas, diminuem a força da lei e incentivam essa prática ainda mais acentuada diante das manobras fiscais.

Palavras-chave: Eficiência econômica, corrupção, contabilidade.

ABSTRACT

This article analyzes the social behavior before the utilitarian maximization of the decisions in the face of the pursuit of economic efficiency, based on studies of the relation between law and economics due to the need to restrain corrupt actions to increase the economically implicit cost of the benefits of corruption arising. Through an economic analysis of corruption we seek to understand what incentives corrupt actions, once we characterize corruption as an economic act which seeks to get more with less. Analyzing by accounting such acts we will perceive the need to expand and improve mechanisms of oversight, control and punishment, reducing the economic efficiency guaranteed by failures in these mechanisms, which encourage tax evasion, diversion of public funds, decrease the force of the law and encourage the practice of corruption even more sharply in the face of fiscal maneuvers.

Keywords: Economic efficiency; corruption, accounting.

1. INTRODUÇÃO

Revolta por escândalos de corrupção que atingiram até a mais alta cúpula do poder brasileiro, dizia a célebre frase atribuída ao presidente emérito da FIESP, Mario Amato: “Somos todos corruptos”¹. A primeira vista, pode parecer generalista tal afirmação. Mas já é sabido que a corrupção está intrinsecamente relacionada à natureza humana. Por isso, minimamente, podemos afirmar que “somos todos corruptíveis”. Por esse motivo, é necessário que haja mecanismos de controle para refrear os indivíduos dessa prática terrível.

A corrupção existe e acompanha a humanidade desde o seu princípio. Data de 74 a.C., por exemplo, o relato do suborno pago pelo cidadão romano Statius Albinus Oppianicus ao conselho de sentença, resultando, por fim, em sua absolvição da acusação de assassinato². Mas a tentativa de coibir a corrupção é, por deveras, tão antiga quanto. O Decreto egípcio de Horemheb, de 1.300 a.C., já previa a pena de morte aos juízes corruptos³. A lei das XII Tábuas, de 450 a.C., foi uma das primeiras codificações legais a tratar das implicações penais da corrupção⁴.

A corrupção pode ser definida como a improbidade ou deterioração no processo de tomada de decisão, em meio público ou privado, em que o agente tomador da decisão consente ou demanda um desvio do critério que deveria guiá-lo nessa ação em troca de uma recompensa, uma promessa ou alguma expectativa relacionada⁵. Assim, em busca de benefícios puramente pessoais, muitas pessoas em atos comuns do dia-a-dia agem de modo corrupto. Torna-se difícil, pois, combater algo que parece ser intrínseco ao ser humano.

Se o homem age de modo corrupto em coisas simples do dia-a-dia, o que o impede de corromper-se quando há muito a ganhar? Conforme disse Acton, o homem com o poder em suas mãos tende a se corromper e quando possui o poder absoluto tende a corromper-se absolutamente⁶. Desse modo, em uma posição em que é possível beneficiar-se de um ato ilícito, pressupõe-se que qualquer um tenderá a agir de tal modo. Por quê? O que incentiva o indivíduo a corromper-se? E como a ciência contábil pode servir de instrumento no combate a corrupção?

Entender o que incentiva o indivíduo a corromper-se é o caminho para solucionar o problema. De forma que as respostas a essas perguntas servirão como importante

¹ SILVA, E. de Lima; MARTIN N. C.. **O contador deve ser um herói?** Disponível em: < http://www.peritocontador.com.br/artigos/contador_heroi.pdf >. Acesso em: 11 out. 2015.

² ZANINI, Juliano César. **Corrupção administrativa e mecanismos de controle externo: Discussão doutrinária principiológica**. 2014. 202 fls. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) — Universidade do Vale do Itajaí, UNIVALI, Itajaí, SC, 2014. p. 22.

³ **Id. Ibid.** p. 20.

⁴ **Id. Ibid.** p. 21.

⁵ “Corruption is an *improbability or decay in the decision-making process* in which a decision maker (in a private corporation or in a public service) consents or demands to deviate from the criterion, which should rule his decision making, in exchange for a reward, the promise or expectation of it”. VAN DUYNE, P. **Will Caligula go transparent? Corruption in acts & attitudes**. *Forum on Crime and Society*, 2001, vol. 1, nr. 2, 73-98. Disponível em: < <http://petrusvandyne.nl/files/Corruptie%20VN.pdf> >. Acesso em: 10 out. 2015. p. 3.

⁶ “Power tends to corrupt and absolute power corrupts absolutely. Great men are almost always bad men, even when they exercise influence and not authority: still more when you superadd the tendency or the certainty of corruption by authority”. — Acton-Creighton correspondence, Cannes, April, 5, 1887. ACTON, Lord Dalberg-Acton, J.E.E. **Essays on freedom and Power**. Boston: The Beacon Press, 1949. p. 364.

fundamentação para o se propõe este trabalho, ao analisar de um ponto de vista econômico, contábil e jurídico, o que incentiva a corrupção e como combatê-la.

Após um breve histórico das leituras filosóficas clássicas para o surgimento da sociedade subordinada a um poder Estatal, analisar-se-á, no primeiro capítulo proposto, uma perspectiva econômica da corrupção. Ao que seguirá uma análise contábil da corrupção, relacionando os conceitos econômicos apresentados com a realidade perceptível pela Ciência Contábil. Em seguida, apresentam-se três elementos vitais no combate a corrupção e instrumentos legais criados em auxílio: a transparência, o controle social e a efetiva responsabilização.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Análise econômica da corrupção

A relação social que desenvolvemos — esse amontoado de pessoas, sujeitando-se a uma convivência minimamente harmoniosa, a partir de regras pré-estabelecidas e sob fiscalização e supervisão de um poder maior —, conforme Rousseau, teve início a partir do momento em que um sujeito ao cercar um lote de terra se pôs a dizer: “Isto é meu”, encontrando pessoas suficientemente dispostas a lhe dar crédito⁷. Ou seja, para Rousseau, a sociedade surge a partir da necessidade humana de proteger aquilo que *imagina* ser seu.

É basicamente esse o pensamento jusnaturalista e contratualista defendido pela corrente filosófica encabeçada por Thomas Hobbes em *O Leviatã*, John Locke em *Dois Tratados sobre o Governo* e Jean-Jaques Rousseau em *O Contrato Social*. Para esses autores, o homem era absolutamente livre em seu estado de natureza. Porém, fora necessário uma imposição limítrofe dessa liberdade. Sendo essa imposta e necessária em virtude da racionalização efetivamente econômica da proteção da propriedade privada⁸.

Segundo Hobbes, a necessidade humana de acumular bens gerava instabilidade e conflitos. Sendo, portanto, demasiadamente oneroso o custo da exclusão de terceiros daquilo que se entendia como privado. Para superar essa condição, os homens, então, abriram mão de parte de seu poder, instituindo um poder maior e absoluto, o poder do Estado, que era, por derradeiro, proprietário absoluto; assim, apenas por sua concessão e proteção, era garantido o direito de propriedade aos particulares. A essa convenção social em que o homem deixa o seu estado natural de liberdade absoluta a partir de sua própria força para um estado social em que dispõe de parte dessa liberdade para o Estado, Rousseau chama de Contrato Social. Locke se opõe a esse pensamento, porque para aqueles a propriedade é posterior a formação do Estado e para este a propriedade já existira em seu estado de natureza, não sendo o Estado o seu criador, mas criado para protegê-la⁹. Ou seja, o Estado é criado para tutelar à propriedade já existente, uma vez que este autor defende

⁷ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Martin Claret, 2005. p. 27.

⁸ CABRAL, Rodolfo de Carvalho. **Direito à terra e trabalho: o Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra e a crítica da estrutura fundiária brasileira**. 207 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós Graduação em Direito – Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 42-41.

⁹ **Id. Ibid.**

que a propriedade, primeiramente, constituiu-se de algo intrínseco ao ser humano, a sua própria força de trabalho¹⁰.

Em suma, o que se pretende apontar é que a formação da sociedade civil teve como fundamento a necessidade de se ter eficiência econômica na proteção dos bens privados¹¹. Em algum momento na história, fora imprescindível que houvesse um equilíbrio entre o desejo humano de ter algo e o custo oneroso de proteger — excluir terceiros do usufruto — ao custo da força. Em algum momento, as pessoas firmaram um pacto social, com regras definidas sobre direitos e obrigações, designando um poder maior, o poder do Estado, para garantir o cumprimento desse pacto por meio da força respaldada pela outorga coletiva. Isso possibilitou o desenvolvimento da sociedade, uma vez que o Estado passou a ter o ônus de proteger os bens privados e as pessoas o de respeitar os limites impostos pelo Estado¹².

O decurso do tempo não mudou o sistema patrimonialista em que se monta a nossa sociedade. Pelo contrário, o aperfeiçoamento das regras desse sistema desencadeou o que hoje conhecemos por sistema capitalista mundial, instando-nos sempre a buscar o lucro, a vantagem. Para alguns, este é o combustível incentivador da corrupção: a busca ambiciosa pelo capital. A Professora Maria da Graça dos Santos Dias, ao questionar os fundamentos capitalistas do mercado mundial menciona que “a ética sucumbe ao lucro”¹³. Mas, não se engaja por um discurso socialista, como se este último sistema não sofresse do mesmo mal. Apenas questiona-se o incentivo e a resposta da sociedade através do Estado aos casos concretos de corrupção. Os humanos reagem a estímulos. De forma que entender o que incentiva o homem a se corromper é o caminho para solucionar o problema¹⁴.

As pessoas tendem a fazer aquilo que lhes parece mais benéfico. Isso é um princípio da economia, a que chamamos de eficiência econômica; quando, por exemplo, procura-se atalhos para encurtar o caminho ou diminuir os passos. Isso é natural. Diante das muitas escolhas que as pessoas precisam fazer diariamente, utilizam um raciocínio lógico, atribuindo um valor econômico a cada uma das opções a disposição. Evidentemente, a racionalidade incentiva a escolher a opção menos onerosa¹⁵.

Steven D. Levitt e Stephen J. Dubner caracterizam a corrupção como “um ato econômico: obter mais gastando menos”. Por isso não são apenas os políticos ou grandes empresários – pessoas que detêm informações privilegiadas –, que trapaceiam. É também aquela garçonne que não informa a gorjeta coletiva, o gerente que não informa corretamente as horas extras dos seus subordinados para dar aparência superior ao seu

¹⁰ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre governo**. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p. 24.

¹¹ CABRAL, Rodolfo de Carvalho. **Direito à terra e trabalho: o Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra e a crítica da estrutura fundiária brasileira**. 207 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós Graduação em Direito – Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 50, 51.

¹² GARCIA, Thiago; DANTAS, T. K. S. . **Justificativa econômica do direito à propriedade intelectual sob a ótica econômica de Cotter & Ulen**. In: 6th ISTI (International Symposium on Technological Innovation), 2015, Aracaju, SE. 6th ISTI (International Symposium on Technological Innovation), 2015. v. 3. p. 355.

¹³ SANTOS DIAS, Maria da Graça dos. **Direito e pós-modernidade**. Disponível em: < <http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/424/366> >. Acesso em: 11 out. 2015. p.105.

¹⁴ ZANINI, Juliano César. **Corrupção administrativa e mecanismos de controle externo: Discussão doutrinária principiológica**. 2014. 202 fls. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) — Universidade do Vale do Itajaí, UNIVALI, Itajaí, SC, 2014. p. 35.

¹⁵ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. 5 ed. Tradução Luis M. Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 23-74.

desempenho, e o aluno que cola do colega vizinho para usurpar um rendimento que efetivamente não lhe é merecido¹⁶.

Assim, a frase: “somos todos corruptos” pode até ser exagero. Mas a afirmativa “somos todos corruptíveis” é uma constatação, pois corromper-se ou não é uma questão de escolha. Preocupados com isso, os autores Robert Cooter e Thomas Ulen, trabalham pelo desenvolvimento de uma teoria juseconômica “não pautada exclusivamente nos ideais econômicos de eficiência a qualquer custo”¹⁷.

Para Cooter & Ulen “as leis não são apenas argumentos arcanos, técnicos; elas são instrumentos para atingir objetivos sociais importantes”¹⁸. Como se vê, as decisões que tomamos são dotadas de valor econômico. Uma escolha racional tende a maximizar a utilidade das nossas decisões. Toda escolha racional envolve prévia análise dos custos e benefícios. A maximização da eficiência econômica se dá à medida que os benefícios superam os custos¹⁹. Essa análise econômica é imprescindível para que as empresas tomem decisões que eficazmente colaborem para a maximização dos seus lucros.

Um exemplo de como o mercado corporativo se utiliza da teoria econômica para maximizar o lucro é bem demonstrado pelo Professor de Filosofia Política da Universidade de Harvard, Michal J. Sandel. Ele relata que na década de 1970, o Ford Pinto era um dos carros mais vendidos dos EUA. Mas, ele tinha um grave problema de segurança. O tanque de combustível do automóvel estava sujeito a explodir em caso de colisão traseira. Mais de quinhentas pessoas morreram e outras tantas ficaram feridas em decorrência disso. Quando a empresa foi processada, veio a público que os engenheiros que projetaram o carro sabiam do defeito. Eles haviam feito uma análise econômica dos custos e benefícios de se fazer um *recall* em todos os automóveis já vendidos, tornando os carros mais seguros (equivalente a US\$ 137 milhões). Mas, também fizeram os cálculos relativos à quantidade de indenizações que, por ventura, deveriam pagar as vítimas ou familiares das vítimas que ingressassem com uma ação judicial (equivalente a US\$ 49,5 milhões). A Ford “chegou à conclusão de que o custo de consertar o tanque não compensaria o benefício de um carro mais seguro”²⁰.

Percebemos que a análise econômica feita pela companhia foi o fator decisivo na decisão tomada. Por que esse exemplo é relevante? Cooter & Ulen afirmam que “uma lei é uma obrigação apoiada por uma sanção estatal”²¹. Ora, se não havia uma sanção legal suficientemente capaz de incentivar a companhia a tomar uma atitude mais “social”, de fato, de um ponto de vista puramente econômico, ela agiu corretamente. A companhia avaliou a situação e escolheu o que lhe era mais benéfico.

Uma das teorias econômicas mais conhecidas e disseminadas é a teoria da demanda que consiste na satisfação do consumidor com o mínimo comprometimento de suas posses.

¹⁶ LEVITT, Steven D.; DUBNER, Stephen J. **Freakonomics**: o lado oculto e inesperado de tudo que nos afeta. 7 ed. Trad. Regina Lyra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 23 e 28.

¹⁷ GARCIA, Thiago; DANTAS, T. K. S. . **Justificativa econômica do direito à propriedade intelectual sob a ótica econômica de Cooter & Ulen**. In: 6th ISTI (International Symposium on Technological Innovation), 2015, Aracajú, SE. 6th ISTI (International Symposium on Technological Innovation), 2015. v. 3. p. 354.

¹⁸ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. 5 ed. Tradução Luis M. Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 26.

¹⁹ **Id. Ibid.** 35-74.

²⁰ SANDEL, Michael J. **Justiça – o que é fazer a coisa certa**. 6ª Edição, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. p. 57, 58.

²¹ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. 5 ed. Tradução Luis M. Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 25.

A lei da demanda, basicamente, consiste na relação inversamente proporcional entre preço e demanda. Sendo o preço, o qualificador necessário para designar a disposição do consumidor em adquirir o produto. Ou seja, à medida que o preço de um determinado produto diminui, a busca por esse produto aumenta e vice-versa. De forma que a precificação do produto está inteiramente relacionada com quanto o consumidor se dispõe a pagar²².

Os economistas relacionam os efeitos das sanções legais no comportamento das pessoas quando prevêm que as pessoas reagem às sanções impostas pelas leis da mesma forma que os consumidores reagem aos preços dos produtos. Os consumidores consomem menos dos produtos mais caros e mais dos mais baratos. Assim, as pessoas tendem a cometer menos atos ilícitos cujas penas sejam mais duras, por simplesmente não estarem dispostas a pagar o preço²³.

Como apresentado, o ser humano reage a estímulos. Certamente, a garantia de baixo risco e alta lucratividade, é um grande incentivo para o ingresso em qualquer negócio, seja esse lícito ou não. Ou seja, a quantidade de negócios ilícitos, é diretamente proporcional a disposição do criminoso em pagar o preço. Isso significa que, agindo racionalmente, a pessoa que se envereda em uma negociação corrupta, chegou à conclusão, após uma análise econômica da situação, que os benefícios de sua atitude criminosa compensam o eventual risco de ser pego e condenado²⁴.

2.2 O incentivo a corrupção: uma análise contábil

No setor privado, a corrupção se dá, em especial, por meio da sonegação fiscal. Segundo estudos realizados pela SINPROFAZ sobre a média dos indicadores de sonegação dos tributos de maior relevância para a arrecadação, pôde-se estimar, apenas no ano de 2013, um indicador de sonegação de 28,2% da arrecadação, o que representaria para os cofres públicos cerca de R\$ 501,9 bilhões, que equivale a 10,4% do PIB do ano de 2013²⁵. Dentre os motivos para esse índice de sonegação podem ser citados as altas cargas tributárias e a falta de fiscalização efetiva dos órgãos correspondentes, o que diminui a probabilidade de detectar e punir tais atos ilícitos²⁶.

No setor público, a corrupção se dá, em grande parte, por meio do superfaturamento em licitações e contratos²⁷. O que torna essa realidade ainda mais preocupante é a enorme quantidade de recursos públicos desviados. Um exemplo disso é demonstrado no balanço trimestral da Petrobrás referente ao quarto trimestre de 2014, onde se reconheceu um desvio de verbas avaliado em 6.194 milhões de reais²⁸.

²² **Id. Ibid.** p. 41-49.

²³ **Id. Ibid.** p. 25.

²⁴ **Id. Ibid.** p. 475

²⁵ SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil** – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2013. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exerc%C3%ADcio-de-2013> > Acesso em: 10 out. 2015. p. 24.

²⁶ **Id. Ibid.** p. 11.

²⁷ TREVISAN, Antoninho Marmo. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil** – Cartilha da Amarribo. Ribeirão Bonito, SP: Ateliê Editora, 2004.

²⁸ PETROBRÁS. **Resultado do quarto trimestre de 2014**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/resultados-financeiros#topo> > Acesso em: 10 out. 2015.

Os maiores prejudicados com a corrupção são os cidadãos que contribuem honestamente com seus impostos e esperando o seu retorno em melhorias dos serviços públicos necessários, como a educação, a saúde, a segurança e benefícios sociais²⁹. Porém, a população brasileira tem recebido o contrário do que espera, porque diante da crise internacional e nacional, em especial causada por atos de corrupção, a moeda brasileira se desvalorizou, a inflação subiu consideravelmente, o desemprego aumentou e muitos programas públicos importantes foram cortados ou reduzidos³⁰. Sendo assim, que ferramentas administrativas podem ser utilizadas para combater a corrupção existente nos setores público e privado no Brasil?

Um instrumento que pode ser bastante útil é a Ciência Contábil. Essa pode ser definida como a ciência social aplicada cujo objetivo é captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja pessoa física, empresa privada ou pessoa de direito público³¹. Infelizmente, o termo contabilidade pode ensejar o entendimento errôneo de que a Ciência Contábil se restringe a escrituração dos fenômenos patrimoniais e a elaboração de relatórios para o atendimento das obrigações fiscais e legais. É bem verdade que, em muitos casos, a atividade profissional dos contadores têm se resumido a isso³². Contudo, esse processo, apenas, não logra êxito no combate à corrupção, uma vez que o contador fica limitado a mensurar aquilo que lhe é remetido.

A contabilidade é bem mais abrangente. Na qualidade de ciência, a contabilidade possui diversos ramos ou ênfases. Podemos citar: a Contabilidade Financeira³³, a Contabilidade Gerencial³⁴, a Controladoria³⁵ e a Auditoria³⁶. A utilização interna (por meio dos gestores das organizações) e externa (por meio dos órgãos reguladores e fiscalizadores)

²⁹ THOMAS, Vinod, et al. **A qualidade do crescimento**. Tradução Élcio Fernandes. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

³⁰ CNI. **Crise econômica muda relação de brasileiros com o mercado de trabalho**. Disponível em < http://publica.portaldaindustria.com.br/page,1108,1.html?i=191&meta_type=cni_estatistica&id_content=71315&schema=cni_estatistica_2 > Acesso em: 12 out. 2015.

³¹ EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 1.

³² **Id. Ibid.** p. 11.

³³ A Contabilidade Financeira tem como objetivo permitir aos usuários avaliar a situação econômica e financeira da organização por meio da análise patrimonial da mesma com o fim de demonstrar o retorno do investimento dos sócios e acionistas. É voltada principalmente para usuários externos, como os órgãos fiscalizadores e os investidores. Para isso, desenvolveu-se um conjunto de relatórios estruturados e as práticas contábeis são padronizadas para cooperar no processo de entendimento dos fenômenos patrimoniais. PAVODESE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil S. A., 2012. p. 14, 15.

³⁴ A Contabilidade Gerencial tem por foco atender aos aspectos gerenciais das entidades em que sua informação contábil é necessária. Sua abrangência envolve a organização como um todo, desde as suas necessidades estratégicas e de planejamento até as necessidades de controle e execução. Assim, coopera com todos os usuários internos da organização por prestar informações econômicas para o processo de tomada de decisão, avaliação dos resultados e desempenho dos gestores ao exercerem suas atividades. **Id. Ibid.** p. 17.

³⁵ A controladoria é o ramo da contabilidade responsável por projetar, elaborar, implementar e manter o sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas. OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Futura, 1998. p. 19.

³⁶ A auditoria é o ramo contábil aplicado ao exame sistemático dos registros, demonstrações e de quaisquer informações ou elementos de análise contábil, com o fim de apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza da entidade, pública ou privada, quer já tenha acontecido ou por acontecer. SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

dessas ferramentas contábeis pode permitir um combate efetivo à corrupção e a manutenção e o crescimento patrimonial das entidades públicas e privadas.

O grande problema se dá quando os gestores e os contadores utilizam de má-fé em suas atividades. Muitas vezes, as ações ilícitas são desconhecidas pelos contadores. Um exemplo disso é quando uma empresa vende mercadorias sem notas fiscais ou quando há fraudes em licitações ou contratos. Mas, em certos casos, os contadores se tornam cúmplices por colaborar e acobertar seus clientes até mesmo no uso de manobras fiscais ou da conhecida “contabilidade criativa”³⁷. Para tanto, é necessário que exista controle e uma fiscalização efetiva.

Apesar dos enormes avanços das ferramentas que auxiliam e aperfeiçoam os processos, a contabilidade ainda é passível de entraves técnicos que não apenas permitem como omitem a corrupção, pois os registros contábeis, como são, ainda são flexíveis e propensos a fraude. Legalmente, os procedimentos contábeis permitem o embelezamento de balanços ou a contabilidade criativa que aumentam as receitas e diminuem as despesas. E mesmo apesar da contraposição a ética contábil, é usada em certos casos de maneira desinibida e costumeira.

A contabilidade criativa é contemporânea a aplicação contábil, sendo essa, a centralidade da recente discussão acerca da irresponsabilidade fiscal do Governo Federal, contabilmente manobrada para dar aparência de sanidade financeira³⁸. É cada vez mais necessária a utilização de métodos capazes de expor os mecanismos contábeis que contadores utilizam aliados a seus saberes e informações legais para distorcer saldos e movimentações, não necessariamente deixando de seguir os princípios e normas contábeis, ou dificultando ao máximo a sua constatação.

O consultor legislativo do Senado, Marcos Mendes, defende que essa é possível diante da manipulação do termo de “resultado primário” e “dívida líquida do setor público”. Assim, diante dos critérios adotados, a organização que aplica na sua contabilidade o embelezamento de balanço, terá vantagens sobre as que não o fazem³⁹.

Com essas práticas os administradores não apenas omitem a real situação, como também postergam despesas que deveriam ser conhecidas no presente para serem apenas no futuro. Tais procedimentos, evidentemente, acarretarão prejuízos para as próximas gestões e para a comunidade de investidores e credores da organização, que cedo ou tarde, terão de arcar com as consequências, além de enfrentar toda a questão antiética dessas práticas perante a sociedade e o quadro de investidores⁴⁰.

Quando alguns administradores omitem movimentações financeiras das suas entidades, arriscam, portanto, não apenas suas reputações ou negócios, mas até mesmo suas liberdades. Os contadores, por sua vez, apenas registram as movimentações que são do seu conhecimento, e nada tendo a fazer, ficam a margem da real situação financeira das

³⁷ SILVA, E. de Lima; MARTIN N. C.. **O contador deve ser um herói?** Disponível em: < http://www.peritocontador.com.br/artigos/contador_heroi.pdf >. Acesso em: 11 out. 2015.

³⁸ SENADO FEDERAL. **Contabilidade criativa: debate conclui que governo esconde realidade econômica.** Disponível em: < <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2014/05/05/contabilidade-criativa-debate-conclui-que-governo-esconde-realidade-economica> >. Acesso em: 19 Out. 2015.

³⁹ KRAEMER, M. E. P.. **Contabilidade criativa maquiando as demonstrações contábeis.** Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/60/60> >. Acesso em: 11 Out. 2015.

⁴⁰ MENDES, Marcos. **O que é “contabilidade criativa”?**. Disponível em: < <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/CEN/article/viewFile/5745/3760> >. Acesso em: 10 Out. 2015.

organizações, além de sujeitarem-se, caso haja, a figuração de assistência da atuação fiscalizadora do Estado, em aplicação da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965.

Não restam dúvidas, quanto aos avanços significativos das leis, normas e mecanismos tecnológicos que auxiliam a contabilidade a transmitir de maneira mais eficiente e transparente a real situação das entidades públicas e privadas. Assim, a ciência contábil se desenvolveu como resposta a essas mudanças. E tudo indica que essa evolução contábil, assim continuará a servir, à medida que houver mudanças legais e tecnológicas significativas. No entanto, para que haja a máxima aproximação da realidade das organizações, facilitando a gestão e impedindo ou reduzindo as possibilidades de fraudes disfarçadas de práticas contábeis lícitas, a tecnologia, as leis e as normas contábeis, ainda precisam avançar muito⁴¹.

Quando alguns entes aparentemente mostram-se imunes à aplicação das leis, de certa forma protegidos pelo tamanho continental do país e pela quantidade limitada de agentes fiscalizadores, atestamos que a fiscalização existente não tem se mostrado eficiente. O alto índice de sonegação fiscal no Brasil é prova da falta de fiscalização ou sua ineficácia, sendo um incentivo para o aumento de atos ilegais, porque se há impunidade, se o risco de penalidade é baixo ou se as sanções decorrentes das mesmas são de baixo valor em relação ao rendimento gerado pela atividade ilícita, a disposição de assumir tais riscos aumenta. Assim, precisam-se melhorar os mecanismos de fiscalização e, conseqüentemente, de punição aos corruptos⁴².

A melhoria da fiscalização e a aplicação de sanções mais elevadas diminuirão a quantidade de atos ilícitos e fará com que as punições deixem de atingir a apenas uma minoria que é descoberta, mas a todos os infratores. Isto tornará as oportunidades de mercado mais igualitárias, porque os contribuintes que trabalham e pagam seus impostos honestamente terão preços semelhantes aos que antes sonegariam diante das facilidades existentes. Isto tornará leal a concorrência comercial⁴³.

2.3 Instrumentos auxiliares da contabilidade no combate a corrupção

Rui Barbosa, em conferência editada na Bahia em 1920, disse com a beleza pertencente apenas ao intelecto dos raros gênios da literatura brasileira, cuja citação indireta seria incapaz de tal sentido expressar:

Sem vista mal se vive. Vida sem vista é vida no escuro, vida na soledade, vida no medo, morte em vida: o receio de tudo; dependência de todos; rumo à mercê do acaso; a cada passo acidentes, perigos, despenhadeiros. Tal a condição do país, onde a **publicidade** se avariou, e, em vez de ser os olhos, por onde se lhe exerce a visão, ou o cristal, que lhe clareia, é a obscuridade, onde se perde, a ruim lente, que lhe turva, ou a droga maligna, que lhe perverte, obstando-lhe a notícia da realidade, ou não lhe deixando senão adulterada, invertida, enganosa⁴⁴. Grifo nosso.

⁴¹ HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 38.

⁴² MELO, Clóvis Alberto Vieira de. **Alta corrupção como resposta a baixos níveis de accountability**. Disponível em: < <http://www.liber.ufpe.br/teses/arquivo/20050224151936.pdf> > Acesso em 12 out. 2015.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 1998.

⁴⁴ BARBOSA, Rui. **A imprensa e o dever da verdade**. São Paulo: Com-Arte; Editora da Universidade de São Paulo, 1990, (Clássicos do Jornalismo Brasileiro; 2). p. 21.

Para Rui Barbosa, apenas a transparência dos atos governamentais, mais tarde ensejada pelo princípio da publicidade dos atos da administração pública, seria capaz de refrear a corrupção nata do ser humano⁴⁵. Ainda mais, em países cujo “ideal dos governos está na irresponsabilidade”, como o nosso⁴⁶. Por isso, disse ele:

Só onde os povos se costumaram a tomar contas aos seus administradores, e estes a dar-lhas, é que os homens públicos apreciam as vantagens dos regimens [sic] de responsabilidade⁴⁷.

Evidentemente, a exigência de prestar contas de suas atividades, quer o indivíduo seja um administrador de empresas, quer um gestor público, carece de graça e satisfação. Mas é condição inafastável da administração pública, conforme disposição do artigo 37 da CRFB de 1988⁴⁸.

Parece óbvia essa necessidade. Em 1862, nos EUA, a comissão de investigação das irregularidades do ministério da Guerra, elaborou um relatório final apresentado a descoberta de fraudes gigantescas no governo. O relatório conclui que a comissão fora “acabrunhada de assombro e tristeza com as revelações apuradas”, mas declara por fim que “a um povo livre não se deve ocultar coisa alguma do que tão intimamente o interessa”⁴⁹. Nada deve ser mais de íntimo interesse da nação que a forma como são gastos os recursos públicos. E, uma vez sendo do interesse do Estado o perfeito cumprimento obrigacional da iniciativa privada, constitui-se, deveras, interesse da nação.

Nesse cenário, é imperioso constatar a função da instituição vital a fim de se dar transparência e publicidade às atividades empresariais e estatais: a imprensa.

A imprensa é a vista da Nação. Por ela é que a Nação acompanha o que lhe passa ao perto e ao longe, enxerga o que lhe malfazem, devassa o que lhe ocultam e tramam, colhe o que lhe sonegam, ou roubam, percebe onde lhe alveja, ou nodoam, mede o que lhe cerceiam, ou destroem, vela pelo que lhe interessa, e se acautela do que a ameaça.

[...]

Um país de imprensa degenerada ou degenerescente é, portanto, um país cego e um país miasmado, um país de idéias falsas e sentimentos pervertidos, um país, que, explorado na sua consciência, não poderá lutar com os vícios, que lhe exploram as instituições⁵⁰.

⁴⁵ “Para não mentir ao Império, levantei-me contra a política, [...]. Para não mentir à República, organizei-lhe o régimen [sic] nessa Constituição, onde ela teria as garantias de sua realidade, se a quisessem observar. Para não mentir à Constituição, lutei, [...], contra os que a ignoraram, a corromperam, a estragaram, a destruíram. Para não mentir aos [sic] país, tenho adotado por norma da minha linguagem essa independência e intransigência, que me converteram no alvo dos ódios da máquina republicana. Para não mentir aos meus próprios votos de não mentir, magão, desgosto, e, muitas vezes, me inimizo com as próprias causas, por cujos mais elevados interesses me abnego, e sacrifico”. — Rui Barbosa, 1920. **Id. Ibid.** p. 51.

⁴⁶ **Id. Ibid.** p. 24.

⁴⁷ **Id. Ibid.**

⁴⁸ BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. D.O.U. de 05/10/1988, p. 1 (Anexo). Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁹ BARBOSA, Rui. **A imprensa e o dever da verdade**. São Paulo: Com-Arte; Editora da Universidade de São Paulo, 1990, (Clássicos do Jornalismo Brasileiro; 2). p. 16.

⁵⁰ **Id. Ibid.** p. 20-22.

Ainda citando o exemplo dos Estados Unidos da América, Rui Barbosa menciona que aquela nação conheceu a corrupção desde os seus primórdios, na “idade dos patriarcas”. Os depoimentos documentados apontam para uma corrupção em tão grande proporção que “subvertia o senso moral do povo”⁵¹. Porém, hoje, os EUA figuram entre os 20 países menos corruptos e mais transparentes do mundo. O que tem sido feito desde a época de Rui Barbosa “é investir sem piedade contra esses desaforos, e entregá-los a uma publicidade inexorável”⁵².

A CRFB de 1988 destaca em seu artigo 1º que todo o poder emana de um povo representado. Como representantes, os administradores dos recursos públicos tem uma responsabilidade objetiva por seu desempenho. A isso pertence a terminologia ainda difícil de conceituar: o *accountability*⁵³. Porém, em linhas superficialmente gerais, é a responsabilidade, de quem é feito delegado, de prestar contas periodicamente ao delegante⁵⁴.

Por esse motivo, em Novembro de 2004, foi lançada uma plataforma virtual, que posteriormente seria implantada em todos os níveis da administração pública: o portal da transparência, cujo objetivo gira em torno de garantir à população a publicidade dos atos praticados pelos gestores públicos⁵⁵.

Porém, é bem verdade que existe uma diferenciação entre transparência e publicidade. A transparência possui uma dimensão muito superior. Algo pode ser público e não ser transparente. Por isso a importância de serem os dados, não apenas informados, mas inteligíveis, compreensíveis. Sendo, portanto, a linguagem uma das maiores dificuldades para a correta aplicabilidade do princípio da publicidade. A grande questão não é *o quê* informar, mas *como* informar. Para que as pessoas possam atingir o objetivo desse mecanismo, o controle, é necessário que elas primeiramente entendam⁵⁶.

Neste ponto, mostra-se imperiosa a necessidade de garantir uma imprensa livre e responsável, não monopolizada por interesses oligarcas ou particulares: uma imprensa imparcial, cujo objetivo seja transmitir a verdade dos fatos⁵⁷. A incumbência de dar publicidade aos fatos é da organização. Mas, a incumbência de dar transparência as informações publicadas cabe aqueles que efetivamente as interpretam e divulgam. “*Patria cara, carior-Libertas, Veritas caríssima*”⁵⁸.

⁵¹ Id. Ibid. p. 40.

⁵² Id. Ibid. p. 41.

⁵³ CORBARI, Ely Célia. **Accountability e Controle Social: Desafio à Construção da Cidadania**. Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil, Curitiba, n.2, Jan-Jun 2004. Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/senado/educacao/artigos/accountability-e-controle-social-desafio-a-construcao-da-cidadania-ely-celia-corbari> > Acesso em: 19/10/2015. p. 106.

⁵⁴ NAKAGAVA, Masayuki, **Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**, São Paulo, Atlas, 1993. p. 17

⁵⁵ MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção**. Disponível em: < http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/214.pdf >. Acesso em: 19 out. 2015.

⁵⁶ CORBARI, Ely Célia. **Accountability e Controle Social: Desafio à Construção da Cidadania**. Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil, Curitiba, n.2, Jan-Jun 2004. Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/senado/educacao/artigos/accountability-e-controle-social-desafio-a-construcao-da-cidadania-ely-celia-corbari> > Acesso em: 19/10/2015. p. 102-103.

⁵⁷ Id. Ibid. p. 103.

⁵⁸ BARBOSA, Rui. **A imprensa e o dever da verdade**. São Paulo: Com-Arte; Editora da Universidade de São Paulo, 1990, (Clássicos do Jornalismo Brasileiro; 2). p. 37.

Corbari ainda afirma serem vitais para o enfrentamento da corrupção, além da transparência, um forte controle por parte da sociedade e a responsabilização dos atos criminosos dos gestores⁵⁹.

No ano de 1998, em meio à crise internacional, o Brasil estava enfrentando diversos problemas por causa da alta inflação e da alta dívida internacional acumulada. Embora o plano real tenha sido eficaz em controlar a hiperinflação, as elevadas taxas de impostos e a privatização de muitas instituições públicas não se mostraram suficientes para conter os gastos públicos e melhorar a economia do país que estava grandemente prejudicada pela enorme quantidade de recursos desperdiçados pelos municípios e estados do país. Havia necessidade de um mecanismo legal que contribuísse para o equilíbrio fiscal no país e que tornasse efetivo o uso dos princípios da transparência e da responsabilidade fiscal⁶⁰. Neste contexto, em setembro de 1998, começou-se a construir a proposta da Lei da Responsabilidade Fiscal, que só viria a ser aprovada em 2000.

A Lei Complementar n.º 101, de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, foi estabelecida para normatizar as finanças públicas de modo a atingir a gestão responsável dos recursos públicos, com ação planejada e transparente, por prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar as contas públicas mediante o cumprimento de metas fiscais entre receitas e despesas e a obediência de limites e condições, a fim de garantir o cumprimento das obrigações governamentais e o pagamento das dívidas existentes⁶¹.

Em termos simples, esta lei foi criada para garantir que os gestores públicos não gastem mais do que arrecadam para não aumentar a dívida pública e que utilizem de modo responsável os recursos à disposição dos órgãos e instituições públicas⁶². Para isso, a lei estipula o uso de diversas ferramentas para garantir o planejamento, o controle, a transparência e a execução dos recursos públicos. Dentre estas ferramentas estão: o Plano Plurianual (PPA)⁶³, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)⁶⁴, a Lei Orçamentária Anual (LOA)⁶⁵, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)⁶⁶ e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF)⁶⁷. O PPA, a LDO e a LOA são destinados ao planejamento orçamentário e ao

⁵⁹ CORBARI, Ely Célia. **Accountability e Controle Social: Desafio à Construção da Cidadania**. Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil, Curitiba, n.2, Jan-Jun 2004. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/senado/educacao/artigos/accountability-e-controle-social-desafio-a-construcao-da-cidadania-ely-celia-corbari>> Acesso em: 19/10/2015. p. 106.

⁶⁰ NUNES, S. P. P.; NUNES, R. C.. **O processo orçamentário na lei de responsabilidade fiscal: instrumento de planejamento**. Disponível em: <http://www.uberaba.mg.gov.br/porta/acervo/orcamento/boletins/O_Processo_orcamentario_na_LRF_instrumento_de_planejamento.pdf>. Acesso em: 19 out. 2015.

⁶¹ BRASIL. **LCP 101/2000**. Lei Complementar 101/2000. D.O. de 05/05/2000, p. 1. Brasília, DF, 4 mai. 2000.

⁶² DEBUS, E. R. N. I.. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>> Acesso em: 19 out. 2015. p. 11.

⁶³ O Plano Plurianual (PPA) tem por objetivo estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital, com abrangência de quatro anos.

⁶⁴ A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece os parâmetros para a alocação de recursos no orçamento anual, de modo a garantir o cumprimento das metas e objetivos fixados no PPA. É um elo entre o PPA e a LOA.

⁶⁵ A Lei Orçamentária Anual (LOA) tem por finalidade administrar o equilíbrio entre as receitas e despesas públicas, sendo orientada e compatível com a LDO.

⁶⁶ O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) tem o objetivo demonstrar a apuração e a execução das receitas e despesas dos entes bimestralmente.

⁶⁷ O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é feito quadrimestralmente ou semestralmente e tem o objetivo de demonstrar o cumprimento dos limites estabelecidos pela LRF quanto a: Despesas com pessoal, Dívida

estabelecimento das metas a serem cumpridas no próximo exercício ou nos exercícios seguintes. O RREO e o RGF têm o objetivo de apurar a execução orçamentária e o efetivo cumprimento das metas. Em suma, a LRF tornou vital a relação entre a Contabilidade, a Administração Pública e a Transparência.

Porém, de nada adiantaria tantas ferramentas se não houvesse quem fiscalizasse cumprimento das normas de gestão fiscal. A responsabilidade pela fiscalização das mesmas é atribuída ao Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas, e pelos sistemas de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público⁶⁸. Estes devem frequentemente fiscalizar e alertar os Poderes e Órgãos sobre o não cumprimento das metas e dos limites estabelecidos, bem como das irregularidades encontradas nos processos administrativos.

A insistência no descumprimento da LRF ou a não apresentação, em meios oficiais e dentro dos prazos estabelecidos, desses relatórios podem levar a sanções tanto institucionais como pessoais. As sanções institucionais podem envolver desde a interrupção de transferências voluntárias realizadas pelo Governo Federal ao impedimento de contratação de operações de crédito. As sanções pessoais recaem sobre o agente administrativo podendo levar a: cassação do mandato, multa de 30% dos vencimentos anuais, inelegibilidade e detenção que pode variar entre 6 meses e 4 anos⁶⁹.

Além disso, para facilitar e acelerar o processo de fiscalização das empresas e instituições privadas foi criado o SPED⁷⁰, por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que consiste em um conjunto de sistemas de informações destinados ao cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores. A partir do sistema de contabilidade, as empresas geram um arquivo digital em formato específico e o envia via internet para a Receita Federal, o qual também é disponibilizado para as Juntas Comerciais⁷¹.

O SPED permite a integração dos fiscos por meio da padronização e do compartilhamento dos dados contábeis e fiscais. Assim, tornou-se mais fácil constatar e punir irregularidades nos procedimentos empresariais e contábeis com o avanço no controle dos processos, o rápido acesso as informações e a fiscalização mais efetiva das operações pelo uso do cruzamento dos dados e da auditoria eletrônica. Isto contribui para um melhor ambiente de negócios para as empresas do país por coibir a sonegação fiscal e busca eliminar a concorrência desleal trazendo transparência e igualdade nas relações comerciais⁷².

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo utiliza o *método dedutivo*, uma vez que busca, a partir de sua fundamentação tida como premissa maior, atingir a relação com outras proposições partindo de um raciocínio lógico, mostrando ser, portanto, uma *pesquisa explicativa*, uma

Consolidada Líquida, Concessões de Garantias e Contratações de Operações de Créditos. Ao final dos exercícios, exigem-se demonstrativos que evidenciem as Disponibilidades de Caixa e os Restos a Pagar.

⁶⁸ **Id. Ibid.** p. 91.

⁶⁹ **Id. Ibid.** p. 100, 102.

⁷⁰ SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. Este iniciou com três projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Atualmente, inclui também o projeto EFD-Contribuições e ainda estão em desenvolvimento o e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços.

⁷¹ Receita Federal. **Conheça o SPED.** Disponível em < <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/default.htm> > Acesso em: 20 out. 2015.

⁷² **Id. Ibid.**

vez que busca ampliar generalizações e proporcionar a exposição de uma ideia por força de dedução lógica. Este trabalho tem por finalidade proporcionar, a partir de um conceito de corrupção, a motivação racionalmente utilitarista implícita na tomada de decisões e, a partir de uma análise econômica e contábil, demonstrar um novo tipo de enfoque para o tema abordado. Utiliza-se uma corrente do pensamento jus-econômico de análise, a partir de pressupostos e métodos econômicos. Optou-se por analisar a corrupção a partir do pensamento de eficiência econômica de *Cooter & Ulen* e *Sandel*, analisando a possibilidade de refrear ações corruptas por aumentar o custo de seu benefício. Quanto aos procedimentos, está é considerada uma *pesquisa bibliográfica*, uma vez que explica o problema a partir de referenciais teóricos publicados e desenvolve-se a partir da análise do material previamente elaborado em sítios institucionais, periódicos acadêmicos, livros e legislação. Assim, o aprofundamento teórico, dar-se-á a partir da bibliografia de diversos autores que fazem menção aos temas abordados. Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa, uma vez que, não se apegua a estatísticas como fundamento para análise, apesar de boa parte da bibliografia utilizada assim se apresentar. A abordagem deste ensaio não pretende dar subsídio a uma mensuração matemática. Antes, a *abordagem é qualitativa* por expressar o sentido social da ciência contábil no combate a corrupção. O trabalho desenvolvido visa o aprofundamento teórico sobre o tema, proporcionando assim, uma abordagem econômica e social para o problema.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa alerta que a corrupção é um mal que acompanha a humanidade desde o seu princípio e está intrinsecamente relacionada a uma condição íntima, individual; sendo, portanto, uma questão de escolha, uma vez que todos são corruptíveis.

Ao analisarmos o catalisador das atitudes corruptas individuais, regressamos aos conceitos filosóficos primordiais acerca da criação do Estado, ao que concluímos ser uma criação necessária para o desenvolvimento das sociedades, sendo criado para proteger os interesses individuais. Ou seja, a sociedade surgira baseada na premissa de conferir poder a um Estado maior para que fosse garantida a proteção do patrimônio. Perdera, assim, o indivíduo, parte de seu poder, para usufruir de relativa paz social, uma vez que um poder maior, conferido pelo povo, reservara o seu direito de acumular capital.

Esse sistema patrimonialista no qual nossa sociedade é galgada deu origem ao capitalismo; sistema incentivador da busca pela vantagem ou lucro. Logicamente, não é o capitalismo a causa de uma atitude tal antiga. Mas, a ideia capitalista é importante para o conceito econômico em que se baseia este ensaio. Destacamos que o ser humano reage a estímulos, o que é natural. Assim, apontamos que como quase tudo, o que incentiva o homem a corrupção é uma relação de eficiência econômica.

Visto que as pessoas em geral, estão engajadas em obter a vantagem ou lucro, escolhem fazer, portanto, o que lhes parece ser mais benéfico. Esta pesquisa partiu de uma análise econômica para apontar que as decisões que implicam em ações, mínimas ou não, são dotadas de valor econômico. Uma vez sendo a corrupção, também uma questão de escolha, temos que a corrupção é um ato econômico que consiste no princípio da eficiência econômica: obter mais gastando menos.

Assim, concluímos que corromper-se é uma questão de escolha que se dá baseando-se, o indivíduo, na maximização da utilidade: uma relação entre o custo e o benefício resultante de sua atitude corrupta. A análise econômica da corrupção atesta que as pessoas reagem às sanções legais como os consumidores reagem aos preços dos produtos. Ou seja, quando as pessoas se corrompem é porque não se sentem intimidadas pela sanção legal decorrente ou confiam na impunidade; estão dispostas a pagar o preço.

Observamos que a corrupção em grande parte se dá, no setor privado, por sonegação fiscal, motivada por altos tributos e baixa fiscalização. Já no setor público se dá por superfaturamento em licitações e contratos. A fiscalização estatal tem se mostrado insuficiente ou inadequada, agindo sua falta, portanto, como incentivadora para o aumento de atos ilegais. Ocorre o inverso da maximização econômica: se o risco de penalidade é baixo ou se as sanções delas decorrentes são de baixo valor em relação ao rendimento gerado pela atividade ilícita, a disposição de assumir tais riscos aumenta. Assim, apontamos a contabilidade como ferramenta de combate a corrupção. Mas, destacamos a imperiosa necessidade de controle e fiscalização em razão do surgimento da chamada contabilidade criativa e da omissão de informações, quer de maneira criminosa ou não.

É imprescindível a melhora de mecanismos de fiscalização e, conseqüentemente, de punição aos corruptos. De imediato, isso tornará mais leal à concorrência comercial, uma vez que inibirá os agentes de ações corruptas e agraciará o empresariado honesto de equipolente competitividade. Ademais, uma punição efetivamente mais severa, não apenas legalmente garantida, mas efetivamente executada, restringirá aqueles que não estiverem dispostos a pagar o preço da corrupção.

Para tornar mais caro esse custo, instrumentos valiosos auxiliam a contabilidade. São eles: mecanismos de publicidade dos gastos públicos, atribuindo a uma imprensa livre e imparcial a responsabilidade de tornar transparentes os dados informados; a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece metas a serem cumpridas pelos gestores públicos, instando-os a agir de modo responsável e transparente, diante da possibilidade de punições severas, uma vez que a prestação de contas dos gestores é examinada pelo poder legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, pelos sistemas de Controle Interno de cada poder e pelo Ministério Público; e, a criação do SPED que integraliza os fiscos por meio do compartilhamento de informações contábeis e fiscais e busca constatar, coibir e punir os atos ilícitos por parte das empresas privadas, pelo cruzamento de dados e pela auditoria eletrônica, contribuindo para um melhor ambiente de negócios para as empresas do país e buscando eliminar a concorrência desleal.

5. REFERÊNCIAS

ACTON, Lord Dalberg-Acton, J.E.E. **Essays on freedom and Power**. Boston: The Beacon Press, 1949.

BARBOSA, Rui. **A imprensa e o dever da verdade**. São Paulo: Com-Arte; Editora da Universidade de São Paulo, 1990, (Clássicos do Jornalismo Brasileiro; 2).

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. D.O.U. de 05/10/1988, p. 1 (Anexo). Brasília, DF, 5 out. 1988.

_____. **LCP 101/2000.** Lei Complementar 101/2000. D.O. de 05/05/2000, p. 1. Brasília, DF, 4 mai. 2000.

CABRAL. Rodolfo de Carvalho. **Direito à terra e trabalho:** o Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra e a crítica da estrutura fundiária brasileira. 207 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós Graduação em Direito – Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

CNI. **Crise econômica muda relação de brasileiros com o mercado de trabalho.** Disponível em < http://publica.portaldaindustria.com.br/page,1108,1.html?i=191&meta_type=cni_estatistica&id_content=71315&schema=cni_estatistica_2 > Acesso em: 12 out. 2015.

CORBARI, Ely Célia. **Accountability e Controle Social:** Desafio à Construção da Cidadania. Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil, Curitiba, n.2, Jan-Jun 2004. Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/senado/educacao/artigos/accountability-e-controle-social-desafio-a-construcao-da-cidadania-ely-celia-corbari> > Acesso em: 19/10/2015.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia.** 5 ed. Tradução Luis M. Sander e Francisco Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010.

DEBUS, E. R. N. I.. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em < <http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf> > Acesso em: 19 out. 2015.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade introdutória.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GARCIA, T.; DANTAS, T. K. S. . **Justificativa econômica do direito à propriedade intelectual sob a ótica econômica de Cotter & Ulen.** In: 6th ISTI (International Symposium on Technological Innovation), 2015, Aracajú, SE. 6th ISTI (International Symposium on Technological Innovation), 2015. v. 3.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRED, M. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

KRAEMER, M. E. P.. **Contabilidade criativa maquiando as demonstrações contábeis.** Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/60/60> >. Acesso em: 11 Out. 2015.

LEVITT, Steven D.; DUBNER, Stephen J. **Freakonomics:** o lado oculto e inesperado de tudo que nos afeta. 7 ed. Trad. Regina Lyra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre governo.** São Paulo: Abril Cultural, 1983.

NAKAGAVA, Masayuki. **Introdução a Controladoria:** conceitos, sistemas, implementação, São Paulo, Atlas, 1993.

NUNES, S. P. P.; NUNES, R. C.. **O processo orçamentário na lei de responsabilidade fiscal:** instrumento de planejamento. Disponível em: < http://www.uberaba.mg.gov.br/portal/acervo/orcamento/boletins/O_Processo_orcamentario_na_LRF_instrumento_de_planejamento.pdf >. Acesso em: 19 out. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da moralidade no direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 1998.

MELO, Clóvis Alberto Vieira de. **Alta corrupção como resposta a baixos níveis de accountability.** Disponível em: < <http://www.liber.ufpe.br/teses/arquivo/20050224151936.pdf> > Acesso em 12 out. 2015.

MENDES, Marcos. **O que é “contabilidade criativa”?**. Disponível em: < <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/CEN/article/viewFile/5745/3760> >. Acesso em: 10 Out. 2015.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção.** Disponível em: < http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/214.pdf >. Acesso em: 19 out. 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: Conceitos e Aplicações.** São Paulo: Futura, 1998.

PAVODESE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial.** Curitiba: IESDE Brasil S. A., 2012.

PETROBRÁS. **Resultado do quarto trimestre de 2014.** Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/resultados-financeiros#topo> > Acesso em: 10 out. 2015.

ROUSSEAL, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens.** São Paulo: Martin Claret, 2005.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANDEL, Michael J. **Justiça – o que é fazer a coisa certa.** 6ª Edição, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SANTOS DIAS, Maria da Graça dos. **Direito e pós-modernidade.** Disponível em: < <http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/424/366> >. Acesso em: 11 out. 2015.

SENADO FEDERAL. **Contabilidade criativa: debate conclui que governo esconde realidade econômica.** Disponível em: < <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2014/05/05/contabilidade-criativa-debate-conclui-que-governo-esconde-realidade-economica> >. Acesso em: 19 Out. 2015.

SILVA, E. de Lima; MARTIN N. C.. **O contador deve ser um herói?** Disponível em: < http://www.peritocontador.com.br/artigos/contador_heroi.pdf >. Acesso em: 11 out. 2015.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2013.** Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exerc%C3%ADcio-de-2013> > Acesso em: 10 out. 2015.

THOMAS, Vinod, et al. **A qualidade do crescimento.** Tradução Élcio Fernandes. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

TREVISAN, Antoninho Marmo. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil – Cartilha da Amarribo.** Ribeirão Bonito, SP: Ateliê Editora, 2004.

VAN DUYNE, P. **Will Caligula go transparent? Corruption in acts & attitudes.** *Forum on Crime and Society*, 2001, vol. 1, nr. 2, 73-98. Disponível em: < <http://petrusvandyne.nl/files/Corruptie%20VN.pdf> >. Acesso em: 10 out. 2015.

ZANINI, Juliano César. **Corrupção administrativa e mecanismos de controle externo: Discussão doutrinária principiológica.** 2014. 202 fls. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) — Universidade do Vale do Itajaí, UNIVALI, Itajaí, SC, 2014.