

RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL DO CONTABILISTA, NO CAMPO ÉTICO, DISCIPLINAR, CIVIL E PENAL, INCLUSIVE NOS CRIMES DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

Responsabilidade: Qualidade ou condição de responsável. Capacidade de entendimento ético-jurídico e determinação volitiva, adequada, que constitui pressuposto penal necessário da punibilidade "(Dicionário Aurélio).

Este breve estudo, visa abordar aspectos da responsabilidade do contabilista quando do exercício de suas atividades, com o objetivo de incitar a pesquisa, debate e promover a conscientização da sua importância.

Responsabilidade, para nós da contabilidade significa a obrigação de cumprir um dever ou o direito de outrem de exigir a reparação de um dano causado, pelo ser responsável. A sua materialização é a cobrança, que poucos admitem ser chamados à responsabilidade.

1. DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL

A profissão contábil foi regulamentada pelo Decreto-lei n. 9.295 de 27/05/46, onde criou o Conselho Federal de contabilidade e os Conselhos Regionais, dando-lhes atribuições. O gênero Contabilista, designa a grande classe contábil, formada pelas categorias dos Contadores (bacharéis em Ciências Contábeis -) e os Técnicos em Contabilidade (formados em cursos técnicos), que exercem suas prerrogativas profissionais asseguradas pelo citado Decreto-lei e Resolução CFC n. 560/83.

Para o exercício da atividade contábil, deve o Contabilista ou a organização contábil estar devidamente habilitado junto ao CRC de sua jurisdição, nascendo o direito de exercer livremente a profissão, decorrendo então, a responsabilidade profissional. Habilitado, quer dizer, COM REGISTRO.

Portanto, a primeira responsabilidade é o registro no CRC.

O contabilista flagrado em exercício ilegal da profissão ou atividade, além das penalidades do DL 9295/46 poderá ser enquadrado no art. 47 da Lei de Contravenções Penais, que diz:

"Art. 47 – Exercer profissão ou atividades econômicas ou anunciar que a exerce, sem preencher as condições a que por lei está subordinado o seu exercício. Pena – prisão simples, de 15 dias a 3 meses, ou multa."

O DL 9295/46 define em seu art. 27, as penalidades aplicáveis aos profissionais da contabilidade, por infração do exercício legal da profissão, e não a atividade ilegal.

O Art. 10 do DL 1040/69, determina a adoção de um código capaz de assegurar a uniformidade de tratamento aos problemas oriundos do exercício

profissional, ascendo daí "o Código de Ética Profissional do / Contabilista", atualmente regido pela Resolução CFC n. 803 de 10/10/96 (que substituiu o código da Resolução CFC 290/70).

O novo código no inciso I, do seu art. 2º diz:

"Art. 2º, I – exercer com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardado os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissional."

O efeito prático da cobrança de Responsabilidade Profissional, em quase todos os sentidos passa pela Responsabilidade técnica, ou seja, a vinculação do profissional ao Cliente ou Empregador, pelos serviços por ele elaborados, ou efetuados sob seu comando, direta ou indiretamente.

Ao firmar contrato de prestação de serviços, escrito com algum usuário dos conhecimentos técnicos, o profissional contábil passa a se responsabilizar tecnicamente pela contabilidade desse contratante, por isso, essa responsabilidade deve Ter começo e fim.

A delimitação do período deve estar bem definido, iniciando preferencialmente por contrato escrito e finalizando pelo respectivo distrato, com a conseqüente entrega de documentos, relatório da situação fiscal e contábil do cliente que deixa de ser atendido.

2. RESPONSABILIDADE CIVIL

Enumeramos a seguir, os excertos legais que tratam da responsabilidade civil aplicável ao profissional da contabilidade.

a) Código Civil – Lei 10406 DE 11/01/2002

"Art. 186 – Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito."

É a responsabilização resultante da prática de uma infração a um dever, legal ou contratual, e do qual resulta dano a terceiro. Com isso fica seu causador na obrigação de reparar o prejuízo causado.

Essa referência aplica-se perfeitamente nos casos de trabalhos elaborados com erros técnicos, os quais resultem em prejuízo para o cliente.

"Art. 389 – Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado."

A ação dolosa, intencional ou culposa, figurando-se os casos de imprudência, imperícia ou negligência, cujo resultado deriva em prejuízo a terceiros, enseja responsabilidade pelo ressarcimento do agente.

Os serviços não elaborados, elaborados fora dos prazos contratuais, ou não cumprimento de obrigações burocrático-fiscais, estarão bem recepcionadas nessa previsão legal.

b) Código de Processo Civil – Lei 5869 de 11/01/73

"Art. 147 – O perito que, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas, responderá pelos prejuízos que causar à parte, ficará inabilitado, por 2 (dois) anos, a funcionar em outras perícias e incorrerá na sanção que a lei penal estabelecer."

Este artigo, impõe ao perito, a responsabilidade de reparação de dano, que derivar de informações não verdadeiras.

Ainda, o perito que deixar de cumprir o encargo pericial, no prazo fixado, poderá sofrer a pena de multa prevista no art. 424, § único do CPC, a ser fixado pelo Juiz que o nomeou.

c) Mercado de Valores Mobiliários – Lei 6385 de 07/12/76

Os trabalhos de auditores e consultores, no âmbito do mercado de valores mobiliários, são também disciplinados e fiscalizados pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários, a quem cabe puni-los, nos termos do art. 11 da Lei.

O artigo 16 por sua vez, define a responsabilidade civil dos Auditores independentes, Consultores Contábeis, onde diz no seu § 2º:

"As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão civilmente pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo."

d) Código de Defesa do Consumidor – Lei 8078 de 11/09/90

Destaca-se:

"Art. 2º - Consumidor é toda a pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

Art. 3º - Fornecedor é toda a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividades de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

...

Art. 14 – O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação de serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos.

§ 4º - A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante verificação de culpa."

O prestador de serviços responde pelos vícios de qualidade, devendo o consumidor, **à sua escolha**, exigir a reexecução dos serviços, sem custo adicional ou a restituição imediata da quantia paga, acrescida de correção, sem prejuízo da responsabilidade por eventuais perdas e danos (art. 20).

O trabalho elaborado pelo contabilista tem garantia de cinco anos, por derivação óbvia do estabelecido na legislação tributária, que condiciona à prescrição quinquenária a maioria dos tributos e contribuições, principalmente, pelo que assegura o art. 27 do Código de Defesa do Consumidor, que em outras palavras registra: "**prescreve em 5 (cinco) anos o direito de exigir a reparação de danos causados por fato do produto ou serviço, contados do conhecimento do fato.**"

e) Lei básica do ICMS – Lei Complementar n. 87 de 13/09/96

"Art. 5º - Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo."

Aqui se incluem as falhas técnicas cometidas pelos profissionais, ou as omissões provocadas por artifícios ardis arquitetados pelo ou com a participação do contabilista, podendo assim, ser-lhe atribuído o dever de suprir a falta.

3. RESPONSABILIDADE PENAL

a) Crimes Penais não Tributários:

a .1) Falsificação de documento público

O Art. 297 do Código Penal (DL 2848/40) prevê pena de reclusão de 2 a 6 anos, mais multa, para quem falsificar ou alterar documento público, nele incluso os livros mercantis.

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

§ 1º. Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se à pena de sexta parte.

§ 2º. Para os efeitos penais, equipara-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.

§ 3º. Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.983, de 14.7.2000)

I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.983, de 14.7.2000)

II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.983, de 14.7.2000)

III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.983, de 14.7.2000)

§ 4º. Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no § 3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.983, de 14.7.2000)

a .2) Crime de Falsidade ideológica

Define também penas de reclusão de 1 a 5 anos, e multa, se o documento for público, e reclusão de 1 a 3 anos, além de multa, se o documento for particular.

Aí, se enquadra as Demonstrações Contábeis, por ventura elaboradas em desacordo com a escrituração contábil, ou com os documentos que a sustenta, ou até sem a existência da devida escrita contábil; e, também as Declarações de Percepções de Rendimentos que não guardarem identidade com os respectivos registros contábeis.

Falsificação de documento particular

Art. 298 - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

Ainda o Código Penal trouxe inovação em 28/08/2001, quando alterou o artigo 342 dizendo:

"Art. 342 – Fazer afirmações falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, contador, tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral (Lei n. 10268 de 28/08/2001).

Pena – reclusão, de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa.

§ 1º - As penas aumentam-se de um sexto a um terço, se o crime é praticado mediante suborno ou se cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal, ou em processo civil em que for parte entidade da administração pública direta ou indireta.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

§ 2º - O fato deixa de ser punível se, antes da sentença no processo em que ocorreu o ilícito, o agente se retrata ou declara a verdade.

§ 3º - O fato deixa de ser punível, se, antes da sentença, o agente se retrata ou declara a verdade."

a .3) Perante a lei de Falências:

No que se refere às disposições penais atribuídas aos empresários, pode ser estendida também aos contabilistas.

A lei 11.101 de 09/02/2005 prevê penas de 3 a 6 anos de reclusão e multa, para quem praticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, ato fraudulento de que resulte ou possa resultar

prejuízo aos credores, com o fim de obter ou assegurar vantagem indevida para si ou para outrem.

Esta pena pode ser aumentada de 1/6 a 1/3 se o agente (i) elaborar escrituração contábil ou balanço com os dados inexatos; (ii) omite, na escrituração contábil ou no balanço, lançamento que deles deveria constar, ou alterar escrituração ou balanço verdadeiros; (iii) destrói, apaga ou corrompe dados contábeis ou negociais armazenados em computador ou sistema informatizado; (iv) simula a composição do capital social; (v) destrói, oculta ou inutiliza total ou parcialmente, os documentos de escrituração contábil obrigatórios (Art. 168).

Outra questão importante e que merece destaque

E a eventual existência de contabilidade paralela. Para este caso, determina a lei que a pena é aumentada de 1/3 até a metade se o devedor manteve ou movimentou recursos ou valores paralelamente a contabilidade exigida pela legislação.

O contabilista pode ser mais diretamente envolvido se praticar de forma efetiva. Assim, determina o diploma legal que, nas mesmas penas incidem os contadores, técnicos contábeis, auditores e outros profissionais que, de qualquer modo, concorrerem para as condutas criminosas descritas no at. 168, na medida de sua cumplicidade.

Por outro lado, sujeita-se a pena de reclusão, de 2 a 4 anos, e multa, quem violar, explorar ou divulgar, sem justa causa, sigilo empresarial ou dados confidenciais sobre operações ou serviços, contribuindo para a condução do devedor a estado de inviabilidade econômica ou financeira (art. 169).

A omissão de documentos contábeis obrigatórios também tem implicações de natureza penal. Neste sentido, deixar de elaborar, escriturar ou autenticar, antes ou depois da sentença que decretar benefício legal, documentos de escrituração contábil obrigatórios, implicará – de acordo com o art. 178 – e pena de tenção de 1 a 2 anos, e multa, se o fato não constitui crime mais grave. Tudo isso de competência ao juízo criminal da jurisdição onde tenha sido decretada a falência ou concedida a recuperação judicial. Estas penas são consideradas ação penal pública incondicionada (Artigo completo escrito pelo Dr. Wilson Alberto Zappa Hoog.).

b) Crimes de Natureza Tributária:

b .1) Lei 8.137 de 27/12/90

Esta lei define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, com alvo direto o contribuinte e, sem nenhuma dúvida, dirigida aos contabilistas pois a maioria das definições do tipo penal, tido como ilícito, incide sobre o descumprimento de obrigações derivadas de trabalho contábil e conexo.

O seu art. 1º diz:

“Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa; as autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V -

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

Em seguida, vem o art. 1º, tipificando também como crime desta natureza:

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou emitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributos;
- II -
- III -
- IV -
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida a Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

b. 2) Decreto Federal 2.730 de 10/08/1998

Incumbe aos Auditores Fiscais do tesouro Nacional, de procederem à comunicação ao Ministério Público Federal, quando no exercício de suas atribuições da fiscalização de tributos e contribuições federais, apurarem ilícitos de sonegação fiscal, falsificação de papéis públicos, crimes contra a ordem tributária, dentre outros.

Diz o decreto:

Art. 1º. O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizados na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal dos Ministérios da fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese:

- I - crime contra a ordem tributária tipificado nos artigos 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;
- II - crime de contrabando ou descaminho.

Art. 2º. Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se:

I - mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento;

II - aplicada, administrativamente, a pena de perdimento de bens, estiver configurado, em tese, crime de contrabando ou descaminho.

4. CONCLUSÃO

Como se vê a responsabilidade profissional do contabilista é bastante cobrada por ditames legais de toda ordem. Ocorre todas as vezes que o sonegador é autuado, indiciado ou preso, afirmar que os erros que lhe estão sendo imputados é por culpa de seu contador. Essa atitude costumeira, leva-nos a indagar sobre os reais limites da responsabilidade do contabilista.

Por outro lado, salvo quando exerce também função diretiva na pessoa jurídica, o contabilista, não realiza os fatos que interferem no patrimônio social, somente procede aos registros na escrituração contábil destes fatos.

Se uma informação lhe foi sonegada ou continha erro que o profissional não deu causa, não poderá vir a ser responsabilizado.

Isto nos leva a deduzir que, o contabilista, que esteja exercendo sua profissão com zelo, diligência e honestidade não poderá jamais lhe ser reputado autoria, co-autoria ou participação, em crimes por ventura praticados por seus clientes, nos termos aqui debatidos.

Quando, entretanto, o contabilista tenha se envolvido, de qualquer forma, nos atos ilícitos ou utilizado seu conhecimento para ajudar a iludir a fiscalização, com o intuito de dificultar a descoberta da fraude, poderá ser-lhe imputado, aí sim, até a autoria do crime.

Por outro lado, o contabilista não deve esquecer de que exerce uma atividade profissional e, por tanto, sujeito ao Código de Ética de sua profissão e, também que, deve guardar sigilo sobre o que souber em razão de suas funções, como diz o art. 2º, inciso II do Código de Ética, reforçado pelo art. 144 do Código Civil e 207 do Código de Processo Penal.

Em contrapartida, revendo o Código Penal, em seu art. 154 diz:

Art. 154 - Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:
Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.
Parágrafo único - Somente se procede mediante representação.

Há ainda um absurdo tramitando no Congresso Nacional, a mudança do DL 9295 de 1946, onde altera o art. 33:

Projeto:

