

## **A era digital, a nova responsabilidade civil dos profissionais de Ciências Contábeis e sua interface com o Direito Tributário**

**Fernando Maida\***

### **Introdução**

Desde os albores do século XVI, a profissão de contador é referenciada como uma das mais importantes e de expressão no âmbito da administração da vida pública e privada. Nos tempos de colônia, o Brasil esteve regido pelas Ordenações Manuelinas e Filipinas. Com isso, todos os atos ou negócios empreendidos em território nacional deviam obrigatoriamente estar sendo orientados por intermédio único e exclusivamente de um contador. Ademais, a responsabilidade do contador em todas as contas de origem pessoal como a advinda de ritos processuais era evidenciada em todos os textos legais. As Ordenações Filipinas expressam no Livro I Título XCI e que trata da função e responsabilidades do contador e penalidades por não empregar seus préstimos laborais, a saber:

#### **"Título XCI**

#### **Dos Contadores dos feitos e custas, assi da Corte, como do Reino**

Os Contadores das custas as contarão, assi as pessoas, como as do processo, que são o que os Scrivães e Tabeliães hão de haver da scriptura, e o salário dos Procuradores, e outros quaesquer Officiaes. As quaes não contará outra alguma pessoa na nossa Corte, nem da Relação do Porto, nem nas ciudades , villas e lugares, onde Contadores de custas houver. E sendo a conta per outrem feita, seja nenhuma e de nenhum outro effeito, e torne-se a fazer per o Contador, a que pertencer. E aquelle, que a der a fazer a outrem, pague ao Contador de pena o dobro do que houvera de haver da tal conta, além do seu saldo ordenado, que lhe della montar."

Com o avançar dos tempos, a normatização contábil se fez necessária e presente e foi materializada pelo órgão de classe, o que proporcionou um norteamento bem fundamentado das atividades que deveriam ser eticamente e profissionalmente conduzidas tanto em ambiente do direito privado como público. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC através da Resolução N° 580 de 28 de outubro de 1983 regulou as atribuições privativas e compartilhadas do contabilista, com base no artigo 25 do decreto-lei N° 9.295 de 27 de maio de 1946. Neste momento, essa norma jurídica representava um avanço profundo, prevendo penalidades para exercício legal bem como para o seu exercício ilegal

da profissão. Ainda hoje essa norma jurídica permanece em vigência regulando a vida profissional do contabilista.

Com a recepção em nosso ordenamento jurídico em 2002 do Novo Código Civil, foi incorporada a responsabilidade do profissional em contabilidade. O artigo 1177, parágrafo único, mostra que na prática de suas atribuições são direta e pessoalmente responsabilizados perante os seus clientes, por atos culposos, e por atos dolosos há a responsabilidade solidária, conforme destacado a seguir:

*"Artigo 1.177 - Os assentos lançados nos livros ou fichas dos proponentes, por quaisquer dos prepostos encarregados de sua escrituração produzem, salvo se houver procedido de má fé, os mesmos efeitos como se fossem por aquele.*

*Parágrafo único - No exercício de suas funções, por prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos."*

Falamos aqui da necessidade de que os profissionais da área contábil estejam atentos para as práticas dolosas *contra fisco* a serem propostas ou impostas por seus clientes ou por seus empregadores. As práticas dolosas ficarão ao encargo de quem os praticará, quer dizer, dos agentes, entretanto os profissionais da área contábil são responsabilizados solidariamente com estes por danos a terceiros.

Ressaltamos que esses profissionais enquadram-se com base no artigo 1169 do código Civil, como preposto <sup>[01]</sup> e este instituto é definido como aquele que dirige ou pratica negócio empresarial por incumbência de outrem, que é o preponente (empresário ou sociedade), responsável por todos os atos praticados pelo preposto no estabelecimento, dentro de suas atribuições. Na verdade, esse preposto é auxiliar dependente da empresa por estar em relação de subordinação hierárquica relativamente ao preponente que lhe confere poderes, para desempenhar atividades de direção empresarial ou para substituir a empresa em suas relações com terceiros. Tem neste último caso poderes para representar a empresa perante terceiros.

Ademais, o preposto sem autorização escrita do preponente não poderá fazer-se substituir por outrem, para o desempenho dos atos especificados na preposição, sob pena de responder pessoalmente, pelos atos do substituto e pelas obrigações por ele assumidas, arcando, portanto, com o risco, que, com sua atitude, possa acarretar desvantagem ao interesse do preponente.

No exercício de suas funções, o contabilista pode praticar atos jurídicos que podem violar preceitos legais de modo voluntário ou involuntário, por incumbência de outrem ou por seu arbítrio próprio. Desta forma, da prática do ato ilícito decorre a responsabilidade do agente e com base neste argumento que resolvemos aprofundar um pouco o tratamento dessa questão focada nos profissionais das ciências contábeis.

A responsabilização <sup>[02]</sup> é meio e modo de exteriorização da própria Justiça e a responsabilidade é a tradução para o sistema jurídico do dever moral de não prejudicar a

outro, ou seja, o *neminem laedere*. Distingue-se a prática do ato jurídico do ato ilícito. O ato jurídico pressupõe ser um ato de vontade e que irá produzir efeitos de direito. Por outro lado, o ato ilícito também é considerado um ato de vontade e como tal, produzirá efeitos jurídicos independentemente da vontade do agente. No Código Civil, artigo 81 define:

*"É ato lícito, ato fundado em direito, enquanto o ato ilícito constitui delito, civil ou criminal e, pois, violação à lei."*

Cretella Junior <sup>[03]</sup> preceitua que " a responsabilidade jurídica nada mais é do que a própria figura da responsabilidade, *in genere*, transportada para o campo do direito, situação originada por ação ou omissão de sujeito de direito público ou privado que, contrariando norma objetiva, obriga o infrator a responder com sua pessoa ou bens.

Desdobrada em modalidades diversas, filiadas ao protótipo comum categorial, a responsabilidade jurídica é uma, típica, reunindo sempre, em essência, a entidade personativa, que se projetou ou se omitiu no mundo das pessoas jurídicas, quebrando-as e provocando o dano, a convulsão maior ou menor no sistema, a exigir imediata recomposição do equilíbrio atingido.

Envolve a responsabilidade jurídica, desse modo a pessoa que infringe a norma, a pessoa atingida pela infração, o nexu causal entre infrator e infração, o prejuízo ocasionado, a sanção aplicável e reparação, consistente na volta ao *status quo ante* da produção do dano. "

O artigo 1178 do Código Civil, mostrado a seguir, destaca que os contabilistas são tão responsáveis quanto o empresário e, num processo judicial, são solidários à empresa e tem o seu patrimônio disponível para quitar dívidas. Esta nova realidade passa a exigir a elaboração de um contrato de prestação de serviço contábil muito bem elaborado e fundamentado à luz do melhor doutrina e jurisprudência, e que especifique claramente quais informações serão fornecidas por este profissional, quais serão de responsabilidade do empresário e como serão fornecidas.

*"Artigo 1.178 - Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa ainda que não autorizados por escrito.*

*Parágrafo único - Quando os atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor."*

Na jurisprudência pátria a responsabilização dos profissionais contabilistas está espraiada por todo o território nacional. Com base na legislação em vigor, que não tipifica qualquer situação fática, envolvendo a modernização digital, de infringência à lei civil ou penal, passaremos a ilustrar o nível de responsabilização atual dos contabilistas. Entretanto, reforçamos o argumento de que este quadro tenderá em um futuro próximo a se agravar, pois haverá fiscalização mais efetiva, eficaz e com altíssima tempestividade de respostas por parte dos fiscos.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina na Apelação Criminal 97.012867-3 Rel. Amaral e Silva, prolatada em 16.06.1998, trata do crime de sonegação fiscal por parte dos preponentes comerciantes e que tentam incriminar o profissional contador para atenuar suas penas, conforme destacado em parte dos autos deste processo judicial, a saber:

EMENTA: PENAL TRIBUTÁRIO - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - AUTONOMIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA - AUSÊNCIA DE REGISTRO NOS LIVROS FISCAIS E DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DELITO CONFIGURADO

"Não se exige, no crime de sonegação fiscal, como condição de procedibilidade, a prévia apuração do tributo sonegado na instância administrativa." (STJ) Agem com dolo comerciantes que, livre e conscientemente, deixando de registrar nos livros fiscais operações relativas a circulação de mercadorias, se eximem do pagamento dos respectivos impostos.

"A autoria, da mesma forma, restou configurada pelos interrogatórios dos recorrentes (fl. 131v. e fl. 182v.), muito embora um apelante tenha justificado que agiu daquela maneira orientado "verbalmente" pela própria exatoria estadual, e o outro atribuiu a **responsabilidade ao contador** da empresa.

Impossível acolher as justificativas apresentadas pelos recorrentes, pois evidente que a responsabilidade de cada empresa é pessoal, e não de quem presta serviço para ela, pelo menos no campo fiscal e criminal, tornando inviável a suposta pretensão de transferir a **responsabilidade ao contador**, e pior, alegar que a própria coletoria estadual orientou-os neste sentido."

No Rio Grande do Sul, o Tribunal de Justiça decidiu pela responsabilização do contador por ter sido julgada a má prestação do serviço, conforme mostrada na Apelação mostrada abaixo:

*Apelação cível. Alteração de contrato social de empresa. Serviço de contador. Má execução. Ressarcimento das despesas. Comprovada a execução defeituosa da alteração do contrato social de empresa, responde o contador pela falha ocorrida, ressarcindo as despesas havidas. Recurso improvido. Unânime. (Apelação Cível nº 70007681034 – 15ª Câmara Cível – Pelotas – Rel. Des. Otávio Augusto de Freitas Barcellos – Julgada em 31-03-04)*

A quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, a Apelação Cível 2005.001.32363, Rel. Des. Fernando Cabral, julgado em 13.12.2005, também apresenta decisão judicial de responsabilização civil do profissional contador, no que pertine a execução de serviços contratados, por danos por omissão de atos de baixa de sociedade junto ao fisco federal, conforme mostrado abaixo:

Responsabilidade Civil. Ausência de "baixa" da sociedade junto à Receita Federal. Danos advindos da referida omissão. Responsabilidade do contador. Falha na prestação do serviço de contabilidade. Inadimplemento contratual. Danos materiais e morais reclamados

por ambas as autoras. Sanções fiscais impostas à parte por conta da omissão do réu. Obrigação de restituir o valor recebido como pagamento pelos serviços não prestados e de ressarcir as autoras dos danos que lhes foram causados. Honra objetiva da segunda autora. Ausência de mácula indenizável. Descumprimento contratual que gerou simples aborrecimentos e transtornos que não chegaram a atingir bens personalíssimos das partes. A correção monetária, que retrata mera atualização do capital, deve ser contada desde o desembolso dos valores perseguidos. Os juros de mora, tratando-se de inadimplemento contratual, contam-se da citação válida. Recursos parcialmente providos.

A 9.<sup>a</sup> Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, também apresenta decisão em Apelação Cível N° 0370397-5, Rel. Eugenio Achille Grandinetti por várias ações ilícitas do contador - recolhimento a menor de tributo, prática de adulteração e obtenção ilícita de benefício fiscal.

**EMENTA: AÇÃO ORDINÁRIA. ADULTERAÇÃO DE CTPS PARA INCLUSÃO DE TEMPO DE SERVIÇO COM FINS DE OBTENÇÃO DE BENEFÍCIO JUNTO AO INSS. ADULTERAÇÃO FEITA PELO CONTADOR DO PATRÃO, QUE PAGOU PELO SERVIÇO. CONTRIBUIÇÕES AO INSS RECOLHIDAS A MENOR. RESPONSABILIDADE INEQUÍVOCA DO EMPREGADOR POR ATO DE SEU PREPOSTO. "A responsabilidade por fato de outrem também constitui responsabilidade por fato próprio, posto que as pessoas que respondem a esse título terão sempre contribuído para o fato danoso. (...) É que, havendo culpa do empregado, empenha-se o dever de reparar do seu empregador, sem qualquer indagação acerca da culpa" in eligendo" ou" in vigilando" deste, ou se houver omissão no momento em que se exigia um facere (culpa in omittendo)." (RUI STOCO, Tratado de Responsabilidade Civil, Ed. Revista dos Tribunais). RECURSOS DESPROVIDOS.**

Este cenário espelha apenas a situação atual na prática de atos culposos ou dolosos de profissionais contabilistas, sem considerar ainda a introdução da modernização digital. Trataremos a seguir dessa nova tecnologia e alguns comentários relativos a esta nova mudança de perfil profissiográfico dos contabilistas.

---

## **2.A Modernização Fiscal e o novo papel do Contabilista**

A Nota Fiscal Eletrônica já é uma realidade como forma de modernização tecnológica. As empresas passaram a emitir documento fiscal digital, emitido e armazenado eletronicamente. Outro grandioso avanço tecnológico para este ano que se inicia, é o projeto Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e vai beneficiar, e muito, a vida dos profissionais da contabilidade. Os chamados Leiante Nacional Unificado de Processamento de Dados, Certificação Digital, Escrituração Contábil e Fiscal em Forma Digital com Validade Jurídica, que compõem o SPED, irão transformar a Contabilidade em papel para a Contabilidade Digital.

A Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o Inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, que determina às administrações tributárias

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais. Com isso, surgiu o SPED. A partir da iniciativa da Receita Federal, com base no Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) que consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infra-estrutura logística adequados. O projeto se propõe a reduzir de custos para o armazenamento de documentos e a diminuição de custo com o cumprimento das obrigações acessórias. O Sistema Público é uma solução pioneira de alta tecnologia patrocinada pelas administrações tributárias federal, estadual e municipal. Como produto vislumbra obter a oficialização das escriturações fiscal e contábil e que esta se dará por meio da transposição do que é gerado diariamente, nos sistemas empresariais para um arquivo digital pré-definido por um formato técnico específico e apropriado, para que ocorra a transmissão eletrônica dos dados das empresas para os órgãos de registro e, posteriormente, para os fiscos das diversas esferas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mais uma vez, de forma pioneira, vem participando com destaque no desenvolvimento do SPED, em especial, com proposição de sugestões técnicas, especificamente no módulo de Escrituração Contábil Digital e, sobretudo, no que diz respeito às Normas Brasileiras de Contabilidade. Ressaltamos a publicação da Resolução CFC nº 1.020/05 que aprovou a NBCT 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica e a sua recente alteração na Resolução CFC nº 1.063/05. Ademais, ainda previu em agosto de 2006 a Resolução CFC nº **1.078 de 25.08.2006**, que estabelece o Leiaute Brasileiro de Contabilidade Digital para fins de escrituração, geração e armazenamento de informações contábeis em meio digital.

Ora, mais então o que irá mudar com essa nova realidade contábil e fiscal ? Essa é a pergunta mais comum que todos irão pensar e fazer. A nosso ver, nesse momento a modernização é profundamente benéfica, pois trará inúmeras facilidades e redução de custos de armazenagem de documentos, minimização de preenchimento de formulários de obrigações acessórias, minimização de quadro de pessoal menos especializado, entre outras. Contudo, após a fase de implantação e estabilização do SPED e que teremos o cenário preocupante para os contabilistas.

O SPED, como uma rede neural possuirá todas as informações e dados da vida das organizações e os fiscos poderão cruzar dados, verificando inconsistências nas diversas bases de dados distintas – Nota Fiscal Eletrônica, SPED Fiscal, SPED Contábil, e futuramente de operações envolvendo Comércio Exterior, não permitindo que o contribuinte tenha tempo nem argumentação inicial e previsível para contrapor a tese de rejeição de dados, informações ou arquivos digitais. Fazendo uma analogia, o contador e seu cliente contribuinte, se sentirão como se tivessem vendo uma cidade cenográfica com linda fachada, todavia sem qualquer entendimento do que está acontecendo em seu interior e sem previsibilidade do que estaria por vir. Como agir proativamente ao invés de reativamente após receber uma intimação de um conjunto de arquivos digitais? Esse fato já está ocorrendo e leva os contribuintes a loucura, pois num envio de arquivos em lote, com definição de problemas nestes indefinida, há a apresentação de intimação com uma base de cálculo enorme, o que poderá se tornar uma autuação expressiva e assustadora.

Por fim, diante dessa modernização digital, até o presente momento, nada se tratou a respeito da responsabilidade dos profissionais que labutam na área contábil e/ou fiscal, no entanto acreditamos que esta foi profundamente incrementada em função do acima exposto e dos montantes envolvidos nas futuras transações com envio de arquivos digitais. Com a fiscalização pontual praticada nos dias de hoje, essa realidade não ficava patente. Portanto há cada vez mais a necessidade de ter amparo em apoio de informática, pois só assim é que poderemos prever e solucionar problemas diversos envolvendo desde o envio destes arquivos digitais como inconsistências neles. A realização de simulações com base na boa técnica, fazendo então a checagem entre sistemas e consistências dos dados a serem enviados, evitarão intimações e possíveis autuações futuras indesejáveis. Ademais, com as inovações a serem implantadas e a legislação atual faz com que se pense que tudo está sob controle. Na verdade, necessitamos urgente de legislação que defina claramente os papéis de responsabilidade do contador de acordo com as novas obrigações que foram agregadas às anteriores. E ainda mais, não há qualquer tipificação penal para crimes que envolvam a manipulação, transmissão e guarda de dados informatizados e é isto que esperamos que os nossos legisladores proponham como pauta para discussão no Plenário do Congresso Nacional.

---

## Notas

<sup>01</sup> DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado, Rio de Janeiro: Saraiva, 2006, 12<sup>a</sup> edição.

<sup>02</sup> STOCO, Rui. Tratado de Responsabilidade Civil, Rio de Janeiro:RT, 2004, 6.<sup>a</sup> edição.

<sup>03</sup> CRETELLA JUNIOR, José. O Estado e a obrigação de indenizar, São Paulo :Saraiva, 1980, p.7-8.

\*advogado no Rio de Janeiro, planejamento tributário da Petrobras Distribuidora

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9824>

Acesso em: 07 de maio de 07