

Responsabilidade Penal do Contador

Paulo Quezado
(advogado em Fortaleza)

1. A IMPORTÂNCIA DO TEMA

O profissional da contabilidade, na condição de empregado, de profissional liberal, de servidor público ou de sócio de empresa de prestação de serviços contábeis, encontra-se envolvido em uma teia de relações jurídicas entre empresários, investidores, governo, bancos, Justiça (perito contábil) e etc. Destarte, o produto de seu ofício (informações contábeis, balanços, peças contábeis assinadas) ditará o destino de investimentos, conduzirá a vida de empresas e será prova do papel social e tributário desta junto aos entes federativos. Enfim, as implicações da conduta do chamado na antigüidade de “artífice da escrituração mercantil” abrangem amplos setores do Estado, economia e sociedade. Vejamos, então, até que ponto vai sua responsabilidade penal no exercício profissional.

2. RESPONSABILIDADE: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

2.1. Conceito. No léxico Houaiss, há várias significações: “obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros”, “caráter ou estado do que é responsável” e “dever jurídico resultante da violação de determinado direito, através da prática de um ato contrário ao ordenamento jurídico”.

2.2. Classificação. responsabilidade civil: "A responsabilidade civil vem definida por Savatier como a obrigação que pode incumbir uma pessoa a reparar o prejuízo causado a outra, por fato próprio, ou por fato de pessoas ou coisas que dela dependam" (Silvio Rodrigues). Esta pode ser ainda contratual (violação direta das normas do contrato) e extracontratual (violação do ordenamento jurídico). Há ainda a responsabilidade administrativa, no caso de envolver um agente público no exercício da função, como v.g. o perito judicial, e a responsabilidade penal, quando os atos do agente repercute na seara penal, enquadrando-se como crime ou contravenção. Nesta, diferente da civil, o interesse protegido é público (violação direta da ordem social) e a consequência do dano é a pena. Assim, o foco desta é a pessoa; daquela, o dano.

ATENÇÃO: há ainda a responsabilidade subjetiva (necessita-se provar o dolo ou culpa do agente) e objetiva (deve-se apenas provar a conduta, o dano e o nexo causal entre ambos). No direito penal, não se aceita a responsabilidade objetiva; é mister que se prove o dolo ou a culpa do agente. Aplica-se, de forma absoluta, a teoria da responsabilidade subjetiva no direito penal. Em regra, aplica-se também no direito civil.

3. RESPONSABILIDADE CIVIL SUBJETIVA DO CONTADOR

3.1. Novo Código Civil (Lei 10.406/2003). Conforme o artigo 186 do NCC, aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e

causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito. O art 927 dispõe que aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem. O juiz poderá aplicar ainda multa sobre o valor da causa, no caso de dano por perito contábil (art. 424/CPC).

E para reparar o dano que o perito causou, pode o juiz aplicar um percentual sobre o valor da causa, a título de multa, em decorrência do possível prejuízo a ser reparado, CPC art. 424, este artigo é específico para o perito.

3.2. Código do Consumidor (Lei 8.078/90). Excepcionando a regra do CDC, a responsabilidade dos profissionais liberais é subjetiva. Arts. 14 e 18. c/c o art. 927 do código Civil. Art. 14: O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos. (...) § 4º: A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa. Enfim, deve-se comprovar dano, ação, nexo causal e dolo ou culpa do agente causador do dano.

3.3. Responsabilidade do contador perante o direito de empresa. O Novo Código Civil trouxe capítulo referente ao “direito da empresa”, no qual trata sobre a responsabilidade civil do contador juntos às sociedades empresárias. “Entre os artigos do Código que norteiam o exercício contábil, um dos mais importantes para a área é o de número 1.177, que trata da responsabilidade civil do contador. Ao produzir balanços, por exemplo, caso o erro cometido tenha sido praticado por imperícia, o contador responderá diretamente a quem solicitou o serviço. A situação evolui para processo penal se ficar provado que o profissional tinha conhecimento do erro ao divulgar o balanço. Neste caso, ele responderá à Justiça, assim como às outras entidades envolvidas.”(Celso Marcelo de Oliveira)

4. RESPONSABILIDADE PENAL DO CONTADOR

Seria simplório abordar em uma palestra as implicações criminais de uma função tão importante e complexa como a do profissional da contabilidade. Há várias legislações a serem analisadas, como por exemplo: Código Penal, Lei 8.137/90 (crimes fiscais), Lei 11.101/2005 (Nova Lei de Falências) e Lei 7.492 (crimes contra o colarinho branco).

Veremos que mais do que “crimes específicos” quanto à atividade do contador, há uma imensa responsabilidade deste profissional em co-autoria ou participação em variados crimes.

4.1. Falso Testemunho ou Falsa Perícia (Perjúrio). Art. 342 do CP (DL 2.848/1940), inseridos no capítulo “Dos Crimes contra a Administração da Justiça”, alterados pela Lei 10.268/2001.

“Falso testemunho ou falsa perícia

“Art. 342. Fazer afirmação 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: (Redação dada pela Lei nº 10.268, de 28.8.2001)

“Pena - reclusão, de um a 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.(Redação dada pela Lei nº 10.268, de 28.8.2001)

“§ 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.(Redação dada pela Lei nº 10.268, de 28.8.2001)

Nomenclatura. “Perjúrio”. Antigo crime religioso, em que se traía o juramento perante Deus e, assim, era punido com açoite, decepção da língua ou morte. **Agentes:** entre outros, o perito judicial e o contador. **Conduta:** fazer afirmação falsa (mentir), negar quando sabe a verdade ou calar a verdade como perito ou contador em processo (civil, penal, trabalhista e administrativo) e inquérito policial, ou juízo arbitral. **Crime de mão própria:** só o perito ou o contador pode praticá-lo. **Em princípio não se admite** co-autoria, nem participação. Todavia, o STF tem admitido co-autoria de advogado com seu cliente, ao instruir este a mentir em processo (RHC 81.327). **Sujeito passivo:** o Estado. **Elemento subjetivo:** vontade livre e consciente de mentir ou omitir a verdade (é irrelevante o fim do agente). A falsidade deve versar sobre fato juridicamente relevante para a solução da causa. **Consumação:** encerramento do depoimento ou com a entrega do laudo pericial em cartório (crime formal, não precisa de resultado), sendo irrelevante se influi no desfecho do processo (STF, HC 73.976). **Compromisso:** doutrina clássica (Hungria, Noronha) – haverá crime mesmo que a testemunha não firme compromisso. **Tribunais:** as testemunhas dispensadas de dizer a verdade (informantes) não cometem o crime. **Atenção:** “Quem não é obrigado pela lei a depor como testemunha, mas que se dispõe a fazê-lo e é advertido pelo Juiz, mesmo sem ter prestado compromisso pode ficar sujeito as penas do crime de falso testemunho”. (STF - HC 69358, 2ª T, e HC 66.511-0, 1ª T) O STJ, seguindo posição do STF, tem decidido que é “irrelevante a formalidade do compromisso para a caracterização do crime de falso testemunho”. (HC 20924). Ressalte-se, no entanto, que a testemunha tem o direito de calar sobre fatos que a incrimine.

Medidas despenalizantes. Não será punível o agente caso se retrate ou declare a verdade até a sentença de primeiro grau. O final do prazo é a publicação da sentença, que se dá com a sentença na mão do escrivão. No Júri, vai até a leitura da sentença,

em Plenário. **“Sursis” processual**: caberá a suspensão processual, pois diz o art. 89 da Lei 9.099/95 – “Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (art. 77 do Código Penal)”.

4.2. Sonegação Fiscal (Lei 8.137/90, arts. 1º e 2º). Crimes cometidos por particular contra a ordem tributária.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Ação penal. São crimes de ação penal pública incondicionada (art. 15). **Elemento subjetivo:** os agentes destes crimes que somente poderão ser punidos a título de dolo, nunca de culpa. Há que se provar a vontade livre e consciente do autor do delito de suprimir ou reduzir tributo (dolo específico). **Competência:** no caso de tributos federais, a competência será da Justiça Federal (art. 109, V, CF), porque praticado em detrimento de bens ou interesses da União. **Crimes materiais (art. 1º):** depende da produção do resultado naturalístico, que consiste na efetiva supressão ou redução do tributo, contribuição etc. **Crimes formais (art. 2º):** os delitos do art. 2º consomem-se apenas com a realização da conduta. **Sujeito Ativo:** contribuinte (pessoa física), administrador, diretor ou gerente e contador (pessoa jurídica). O art. 11 desta lei diz que “Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”. Portanto, não há dúvida de que aqui também poderá estar enquadrada a conduta ilícita do contador, no mínimo em co-autoria e, principalmente, porque boa parte das condutas dos arts. 1º e 2º são típicas de sua função. **Sujeito passivo:** Estado (Fazenda Pública). **Excludente de ilicitude** (art. 23 do CP): não poderá o alegar o contador que cumpria ordens de seu patrão ou tomador dos serviços, pois sonegar não significa “estrito cumprimento de dever legal”, nem muito menos “exercício regular de direito”.

O STJ já decidiu, de forma contundente, que responde pelo crime de sonegação fiscal:

“**contador** e o procurador da empresa que, inobstante ter conhecimento da existência de simulação, fez a escrituração e o controle contábil respectivo e assinou, em nome da pessoa jurídica, guia de informação e apuração do ICM, durante o tempo em que durou a fraude” (Grifamos.) (RHC 305/SP, Rel. Min. Carlos Thibau, 6ª Turma) **Contador e sonegação: outros julgados:** (Vide também HC 42165 / SP, Relator(a) Ministro GILSON DIPP, 5ª TURMA, Julgamento 28/06/2005; HC 13322 / RJ, Relator(a) Ministro GILSON DIPP, 5ª TURMA, Julgamento 28/11/2000.) (STE, HC 80797 / SP - Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Julgamento 07/08/2001, Primeira Turma.)

Crime Societário. Denúncia genérica: Ementa: (...) 1. Os fatos descritos na denúncia são atividades inerentes aos sócios-responsáveis, cabendo a eles a prestação de

informação sobre a renda auferida ao fisco e o ônus de efetuar o recolhimento do tributo devido. 2. Nesse contexto, **tratando-se de crime societário, é dispensável a descrição minuciosa e individualizada da conduta de cada acusado**, bastando, para tanto, que a exordial narre a conduta delituosa de forma a possibilitar o exercício da ampla defesa. 3. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 4. Recurso desprovido. (STJ, RHC 19686 / SP, Relator(a) Ministra LAURITA VAZ, **5ª TURMA**, Julgamento 28/06/2007, DJ 13.08.2007.) (STJ, **6ª Turma**, HC 40005 / DF, Relator(a) Ministro PAULO GALLOTTI, SEXTA TURMA, Julgamento 07/11/2006, DJ 02.04.2007.)

Medidas Despenalizantes. Pagamento do tributo (Lei 9.249/95): “art. Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. **Pagamento parcelado**: o STF (HC 85.452-4) já decidiu que as normas do PAES (Lei 10.684/2003) aplicam-se a qualquer parcelamento. Logo, a pretensão punitiva do Estado será suspensa ao se pactuar o parcelamento antes ou depois do recebimento da denúncia oferecida pelo MP. Findo o parcelamento, extingue-se a punibilidade. O STJ já decidiu que basta o deferimento do pedido de parcelamento, antes de recebida a denúncia criminal, para que se verifique a extinção da punibilidade, ocasionando o trancamento da ação penal (RHC nº 11.598/SC). O STF inclusive tem aplicado as regras do PAES (lei federal) aos parcelamentos estaduais (HC 83.936). **“Sursis” processual**: somente poderá ser aplicada a suspensão condicional do processo para os crimes do art. 2º da Lei 8.137, que fixa a pena mínima em 6 meses (art. 89, Lei 9.099/95). **Delação premiada**: “Art. 16 (...) Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços.” (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995) **Atenção**: o STF tem decidido que a suspensão da pretensão punitiva do Estado por meio do parcelamento fiscal, não se estende ao crime de quadrilha ou banco, pela autonomia deste delito. Todavia, a falsidade ideológica que se exaure na sonegação é por este absorvida por ser crime-meio (HC 84453). No caso do falso que se exaure na sonegação, caso seja anistiado pela sonegação, também deixará de responder pelo falso (RHC 2.145)

Esgotamento da Instância Administrativa. Lançamento definitivo: o STF firmou orientação, seguida pelo STJ e demais tribunais deste país (ADIN 1.571), que a ação penal somente poderá ser instaurada após o encerramento definitivo do processo administrativo de lançamento fiscal, isto é, a constituição definitiva do crédito tributário. Quem dá a palavra final se o tributo é devido ou não é o Fisco. Mas, caso o MP tenha provas suficientes da sonegação poderá denunciar, pois é o titular da ação penal, diz a CF. Diz o art. 83 da Lei 9.430/96: "Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente."

4.4. Sonegação de contribuição previdenciária: art. 337-A do CP, acrescentado pela Lei 9.983/2000. O crime se perfaz com a ação de suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Extinção da punibilidade: se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. Haverá a possibilidade do parcelamento, porém não será possível a suspensão condicional do processo. Ressalve-se que, neste crime, é facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. Não foi adotado o princípio da insignificância, mas permitido o perdão judicial ou somente aplicação de multa.

4.3. Crimes Falimentares do Contador. A Nova Lei de Falências e Recuperação Judicial (Lei 11.101/2005) ampliou a responsabilidade penal do contador, ao dispor:

a) Fraude a credores. Art. 168. Praticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar a recuperação extrajudicial, 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. Pena - reclusão, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa. Haverá aumento de penal (1/6 a 1/3) se o agente: I - elabora escrituração contábil ou balanço com dados inexatos; II - omite, na escrituração contábil ou no balanço, lançamento que deles deveria constar, ou altera 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.

b) Contabilidade paralela. A pena do crime do art. 168 é aumentada de 1/3 (um terço) até metade se o devedor manteve ou movimentou recursos ou valores paralelamente à contabilidade exigida pela legislação. **Concurso de pessoas.** Nas mesmas penas incidem os contadores, técnicos contábeis, auditores e outros profissionais que, de qualquer modo, concorrerem para as condutas criminosas descritas neste artigo, na medida de sua culpabilidade. **Redução ou substituição da pena.** Tratando-se de falência de microempresa ou de empresa de pequeno porte, e não se constatando prática habitual de condutas fraudulentas por parte do falido,

poderá o juiz reduzir a pena de reclusão de 1/3 (um terço) a 2/3 (dois terços) ou substituí-la pelas penas restritivas de direitos, pelas de perda de bens e valores ou pelas de prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas.

c) Violação de sigilo empresarial. Art. 169. 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: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

d) Omissão dos documentos contábeis obrigatórios. Art. 178. Deixar de elaborar, escriturar ou autenticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar o plano de recuperação extrajudicial, os documentos de escrituração contábil obrigatórios: Pena – detenção, de 1 (um) a 2 (dois) anos, e multa, se o fato não constitui crime mais grave. Apenas neste caso, haverá a possibilidade de aplicar-se a suspensão condicional do processo.

5. Bibliografia

AREND, Dante Aguiar. *As conseqüências penais do parcelamento das dívidas tributárias, no contexto do art. 9º da Lei nº 10.684/2003*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 105, 16 out. 2003. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4431>

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. Vol. 1. 7ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2002.

MONTEIRO, Samuel. *Crimes fiscais e abuso de autoridade*. São Paulo: HEMUS, 1993.

NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, nº 17, ano 5, jan./março, 1997.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Responsabilidade civil e penal do perito. O profissional de contabilidade na nova legislação civil e falimentar*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 626, 26 mar. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?>

QUEZADO, Paulo Napoleão Gonçalves. *Crimes contra a ordem tributária: parcelamento fiscal e extinção da punibilidade*. Fortaleza: Books Editora, 2004.