

A RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE SOB O PRISMA DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL¹

Guilherme Schaurich da Silva²

Márcia Bianchi³

RESUMO

A relação de prestação de serviços entre o profissional da contabilidade e seu cliente é, antes de mais nada, uma relação de confiança, em que o cliente (geralmente empresário) repassa sua documentação ao profissional que acredita estar preparado para cumprir todas as obrigações exigidas pelas leis. Contudo, qual o alcance da responsabilidade civil sobre os atos (ou omissões) dos profissionais contábil que vierem a prejudicar seus clientes ou terceiros, seja por dolo ou culpa? O objetivo deste estudo é definir a responsabilidade civil do profissional da contabilidade perante seu cliente, analisando o que referem doutrina e jurisprudência sobre a legislação pertinente à matéria. A pesquisa realizada é classificada como: qualitativa pela forma de abordagem do problema, descritiva de acordo com seus objetivos e bibliográfica e documental com base nos procedimentos técnicos utilizados. A relação de prestação de serviços existente entre o profissional da contabilidade e seu cliente é de consumo, sendo que o contrato gera obrigação de meio, em que o profissional tem dever de garantir que o procedimento adotado seja correto, não se responsabilizando pelo resultado em desacordo com o interesse do cliente. Conforme a doutrina, bem como pela análise da jurisprudência, observa-se que sua responsabilidade por atos ou omissões é subjetiva, ou seja, depende de prova de sua culpa para que se concretize o dever de indenizar.

Palavras-chave: Responsabilidade Civil. Profissional da Contabilidade. Legislação Brasileira. Jurisprudência.

ABSTRACT

The service relationship between the accounting professional and his client is, before anything else, a relationship of trust in which the client (generally a businessperson) passes his documentation to a professional which he believes to be prepared to carry out all obligations demanded by law. However, what is the extent of civil responsibility over accountants' acts (or omissions) that may come to harm their clients or third party, be it by deceit or offense? The objective of this study is exactly to define this professional's civil responsibility before his client, analyzing what doctrine and jurisprudence refer to on the legislation relevant to this subject. The research performed is classified as: qualitative on the approach of the problem, descriptive according to its objectives and bibliographic and documentary based on technical procedures used in the study. The existing service relationship between the accountant and his client is of consumption, since the contract creates an obligation of means in which the professional has the duty of guaranteeing that the chosen procedure is correct, not taking

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2013, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). (guilherme@qdcálculosjudiciais.com.br)

³ Orientadora. Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (marcia.bianchi@ufrgs.br).

responsibility for the result in disagreement with the client's interest. According to doctrine, as well as jurisprudence analysis, it is observed that the accountant's responsibility for acts or omissions is subjective, in other words, it depends on proving the professional is to blame in order to materialize the duty of compensating the client.

Keywords: Civil Responsibility. Accountant. Brazilian Legislation. Cases.

1 INTRODUÇÃO

As preocupações de um profissional contábil devem ir muito além do bem exercer a sua profissão. Isso porque a legislação brasileira (como por exemplo, o Código Civil Brasileiro, a Lei 8.666/93, a Lei 6.404/76, Lei Complementar 123/06, dentre outras) é rigorosa quanto à necessidade de uma contabilidade correta, sendo tal escrituração e controle de responsabilidade daqueles.

Qualquer omissão ou equívoco em lançamento contábil é capaz de gerar desde uma multa fiscal até o prejuízo pela perda de negócios por parte de particulares ou empresas. Por exemplo, o artigo 29, inciso III, da Lei 8.666/93, impõe a prova de regularidade fiscal (geralmente obtida mediante certidão negativa) junto às fazendas federais, estaduais e municipais às empresas que pretendam participar de licitações (BRASIL, 1993).

Em trabalho sobre o tema ora abordado, após sua revisão bibliográfica, referiu Marensi (2011, p. 24):

Portanto, as omissões de escrita, a falta de apresentação das declarações notadamente na seara fiscal pode desaguar no mais completo infortúnio do empresário e do próprio contabilista, em face das severas e muitas vezes excessivas sanções aplicadas pelos órgãos de fiscalização.

É por isso que o contador deve estar atento no exercício de sua atividade profissional, sem descuidar que, acima de tudo, tem o dever de conduzir com zelo e transparência, o que, ligeira síntese, se traduz nos princípios de probidade e boa-fé, nos quais os contratantes são obrigados a guardar, tanto na conclusão do trabalho quanto em sua execução.

Dessa forma, surge a questão que motiva essa pesquisa: Qual o alcance da responsabilidade civil sobre os atos (ou omissões) do profissional da contabilidade que vierem a prejudicar seus clientes ou terceiros, seja por dolo ou culpa? Assim, o objetivo deste estudo é delimitar a responsabilidade civil do profissional da contabilidade perante o cliente, analisando o que referem doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Delimitar a dimensão de sua responsabilidade é importante para que o contabilista possa avaliar se aceitará ou não determinadas condições de trabalho ou mesmo definir o preço de seus serviços.

Para discorrer sobre a responsabilidade civil do profissional da contabilidade deve-se avaliar a natureza da relação existente entre esse e seu cliente e, após, definir o que é responsabilidade civil, delimitando seus tipos, e, enfim, apontar qual tipo é aplicável ao contabilista conforme a legislação atual e as origens da mesma. Ao final, a análise da aplicação prática da lei pela jurisprudência em ações que envolvam contador e cliente é pertinente para situar o profissional sobre como vem sendo interpretada esta relação de extrema proximidade e confiança existente.

O artigo está organizado, além desta introdução, em uma base teórica sobre a evolução histórica da contabilidade no Brasil, a análise da relação entre contabilista e seu cliente e a responsabilidade civil do referido profissional (seção 2). Na seção 3 são apresentados os procedimentos metodológicos, sendo posteriormente analisados casos concretos (jurisprudências sobre o tema) na seção 4. Por último, a seção 5 apresenta as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados os fundamentos teóricos que embasam o presente estudo, a delimitação da responsabilidade civil do contabilista, analisando primeiramente a evolução histórica da contabilidade e da legislação existente sobre o tema e, posteriormente, a análise doutrinária, finalizando com abordagem da aplicação prática da legislação nos casos concretos, através da jurisprudência.

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

A origem da contabilidade data de muito além da nossa era. Registros mostram que 5.000 anos antes de Cristo já havia alguma forma de escrituração, que buscava a definição de um rudimentar inventário de estoque (OLIVEIRA, 2005).

Observa-se assim que a contabilidade surge da necessidade do homem de controlar seu patrimônio. Entre os momentos históricos que marcaram a evolução da Ciência Contábil salienta-se a descoberta das Américas, época em que grande quantidade de riqueza deveria ser controlada pelos colonizadores. Evidencia-se, portanto, o maior fundamento da contabilidade – o controle. Nesse sentido refere Oliveira (2005, p. 28):

A Contabilidade tornou-se uma necessidade para se estabelecer o controle das inúmeras riquezas que o Novo Mundo representava. O aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no

século XV, marca o início da fase moderna da Contabilidade. Pacioli foi matemático, teólogo, contabilista entre outras profissões. Deixou muitas obras, destacando-se a *Summa de Arithmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá*, impressa em Veneza, na qual está inserido o seu tratado sobre Contabilidade e Escrituração. Pacioli, apesar de ser considerado o pai da Contabilidade, não foi o criador das Partidas Dobradas. O método já era utilizado na Itália, principalmente na Toscana, desde o Século XIV.

Sendo a contabilidade um instrumento de controle, a legislação brasileira tratou abordar a conduta necessária para seus operadores, bem como prever a penalização do mesmo quando realizar de forma equivocada seu trabalho.

No Brasil a primeira normatização acerca da necessidade de demonstrações contábeis data de 1850, época ainda imperial no país, com a publicação da Lei 556 – tratava-se do Código Comercial Brasileiro. Grande parte das disposições do referido código perdeu sua vigência com a publicação do novo Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), permanecendo apenas a Parte Segunda, que trata do Comércio Marítimo.

Refere o artigo 10º da parte revogada do Código Comercial (BRASIL, 1850):

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

- 1 - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;
- 2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;
- 3 - a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Título. XVII);
- 4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.

Sobre os requisitos legais impostos à época para a escrituração, referem Schmidt e Santos (2012, p. 29):

O código determinou que todos os comerciantes estavam obrigados a ter indispensavelmente, em conformidade com o artigo 10, o diário e o copiador de cartas. Nesse diário, o comerciante era obrigado a lançar com individualidade e clareza todas as suas operações de comércio, letras e quaisquer outros papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, além de tudo quanto receber e despende de sua conta ou de conta ou alheia, seja a que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. No mesmo diário deveria ser lançado também em resumo o balanço geral (artigo nº. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada verba à soma total das respectivas parcelas; e devendo ser assinado na mesma data do balanço geral.

O Código Comercial definiu em seu artigo 35 como Agentes Auxiliares do Comércio, dentre outros, os *feitores, guarda-livros e caixeiros* (BRASIL, 1850) – as atividades de escrituração desempenhada por referidos profissionais são praticada na atualidade pelos contadores e técnicos contábeis. A previsão legal em 1850 certamente não se trata da criação

das referidas atividades profissionais, o que remonta à certeza de que as mesmas já eram praticadas há anos.

Ainda que cronologicamente equivocado quanto ao início da utilização pelas empresas das atividades dos guarda-livros, cumpre salientar o que refere Oliveira (2005, p. 30):

A partir de 1920, as firmas comerciais ou industriais, já tinham seus "guarda-livros", geralmente um homem bem intencionado mas de pouca formação técnica, que aprendiam pela técnica. Os guarda-livros faziam toda a contabilidade da firma: escrituração, correspondências, contratos e distratos, preenchimento de cheques, pagamentos e recebimentos.

A ausência de referência na legislação mais antiga (o que abarca tanto o Código Comercial quanto o antigo Código Civil, de 1916) acerca das atividades do profissional contábil já denominado de contador se dá pelo fato de que apenas em 1946 surgiu o curso de ensino superior de contabilidade, na USP (OLIVEIRA, 2005). Até então o ensino contábil era meramente técnico.

A Lei 9.295/46 veio na mesma época regulamentar a profissão do contabilista, bem como a criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais. Em seu artigo 15 a referida lei restringiu a atuação contábil aos profissionais devidamente habilitados. Refere o texto legal (BRASIL, 1946):

Os indivíduos, firmas, sociedades, associações, companhias e empresas em geral, e suas filiais que exerçam ou explorem, sob qualquer forma, serviços técnicos contábeis, ou a seu cargo tiverem alguma seção que a tal se destine, somente poderão executar os respectivos serviços, depois de provarem, perante os Conselhos de Contabilidade que os encarregados da parte técnica são exclusivamente profissionais habilitados e registrados na forma da lei.

Dessa forma, observa-se que é antiga a previsão da obrigatoriedade de uma correta contabilização no sistema legal vigente no Brasil, sendo que a previsão de que a mesma deva ser elaborada por profissional contabilista devidamente habilitado é mais recente. Cumpre analisar a partir de agora como referida legislação abordou e aborda o tema proposto no presente estudo, qual seja, as obrigações do referido profissional e a responsabilidade civil no exercício de suas atribuições.

2.2 A RELAÇÃO ENTRE O PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE E SEU CLIENTE

O contrato de prestação de serviços está previsto no Código Civil, artigos 593 a 609 (BRASIL, 2002). A previsão do Código aponta que tais artigos regulam a prestação de serviços não regida pela legislação trabalhista (em que há vínculo empregatício) ou por legislação especial.

No caso da prestação de serviço de contabilidade, tem-se que é regida pelo Código Civil (artigos anteriormente citados, combinados com os artigos 1177 e 1178, também do Código Civil) (BRASIL, 2002), combinado com as previsões do Código de Defesa do Consumidor, mais precisamente, em seu artigo 14, § 4º, (BRASIL, 1990). Sobre as características do contrato de prestação de serviços, cita-se o ensinamento de Rizzardo (2005, p. 612):

Concebe-se prestação de serviços como o contrato sinalagmático através do qual uma das partes contratantes, designada prestadora (no Código de 1916 'locadora'), se compromete a prestar serviço ou mão-de-obra, que a outra, denominada beneficiária ou recebedora (no Código de 1916 'locatária'), se compromete a remunerar.

Cabe salientar que, ainda pelas previsões do Código Civil, o contrato de prestação de serviços é pessoal (artigo 605), ou seja, apenas com a anuência do cliente poderia o contabilista se fazer substituir por outro na execução dos serviços contratados. Em relação à característica que mais se enquadra no contrato entre o profissional da contabilidade e seu cliente, autonomia, refere Alves (2002, p. 532):

Constitui-se na contratação de pessoa, com qualificação técnica para um serviço específico, prestando-o por período determinado, mediante remuneração. A atividade contratada não se caracteriza habitual em sua prestação ao contratante e é exercida pelo prestador de serviço com autonomia técnica e sem qualquer subordinação de poder (sujeição hierárquica) ou dependência econômica em relação ao tomador do referido serviço. A prestação de serviço é, assim, matéria de contrato na esfera do direito civil, não se achando incluída no direito laboral ou em lei extravagante.

Pelo que se observa do sistema legal vigente, a relação entre o este profissional e seu cliente é uma relação de consumo. Contudo, se trata mais de uma relação em que o profissional assume uma obrigação de meio, e não de resultado. Ou seja, o contabilista ao ser contratado se compromete a seguir todas as regras legais e práticas relativas a sua atividade, sendo que a culpa por resultado que for contrário aos interesses de seu cliente não lhe pode ser atribuída.

Estando definida a relação entre o profissional contábil e o contratante de seus serviços como sendo uma relação de prestação de serviços enquadrada como de consumo, passa-se a analisar a responsabilidade civil que advém desta relação. Desse modo, quando alguma ocorrência durante a execução do contrato gera um dever de indenizar por parte do contabilista.

2.3 RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO

A responsabilidade civil do profissional contábil tem previsão no ordenamento jurídico brasileiro desde 1850. Contudo, para entendê-la e delimitá-la, além de analisar a sua evolução no tempo, é necessário observar como ela está prevista de forma ampla, *erga omnes*, e posteriormente analisá-la de forma mais específica.

2.3.1 A Responsabilidade Civil *Lato Sensu*

A ideia de responder pelos seus atos é tão antiga quanto a consolidação da sociedade. Sobre o tema Oliveira (2005, p. 30) refere acerca da etimologia da palavra:

A noção de responsabilidade advém da própria origem da palavra, que vem do latim *respondere*, responder a alguma coisa, ou seja, a necessidade que existe de responsabilizar alguém por seus atos danosos. Essa imposição estabelecida pelo meio social regrado, através dos integrantes da sociedade humana, de impor a todos o dever de responder por seus atos, traduz a própria noção de justiça existente no grupo social, donde se infere que a responsabilização é a tradução, para o sistema jurídico, do dever moral de não prejudicar a outrem, ou seja, o *neminem laedere*.

Garcez Neto (2000, p. 15) define a responsabilidade como a situação de quem, tendo violado uma norma qualquer, se vê exposto às consequências desagradáveis decorrentes dessa violação, traduzidas em medidas que a autoridade encarregada de velar pela observância do preceito lhe imponha.

De forma mais específica, passa-se a analisar a responsabilidade no âmbito civil, ou seja, a responsabilidade que gera o dever de reparação, quase sempre pecuniária. Venosa (2003, p. 12) ressalta que:

No vasto campo da responsabilidade civil, o que interessa saber é identificar aquela conduta que reflete na obrigação de indenizar. Nesse âmbito, uma pessoa é responsável quando suscetível de ser sancionada, independentemente de ter cometido pessoalmente um ato antijurídico. Nesse sentido, a responsabilidade pode ser direta, se diz respeito ao próprio causador do dano, ou indireta, quando se refere a terceiro, o qual, de uma forma ou de outra, no ordenamento, está ligado ao ofensor.

Analisando a legislação existente, verifica-se que a responsabilidade civil pode ser dividida em dois tipos – objetiva e subjetiva. A responsabilidade civil subjetiva advém da escola clássica, sendo aquela em que os fatores dolo e culpa são levados em consideração. Obviamente quem age com dolo possui culpabilidade quanto aos seus atos, sendo que no ensinamento de Gonçalves (2011, p. 54) é assim conceituada:

Em face da teoria clássica, a culpa era fundamento da responsabilidade. Esta teoria, também chamada de teoria da culpa, ou “subjetiva”, pressupõe a culpa como

fundamento da responsabilidade civil. Em não havendo culpa, não há responsabilidade.

Diz-se, pois, ser “subjéitiva” a responsabilidade quanto se esteia na idéia de culpa. A prova da culpa do agente passa a ser pressuposto necessário do dano indenizável. Dentro desta concepção, a responsabilidade do causador do dano somente se configura se agiu com dolo ou culpa.

Já a responsabilidade objetiva é aquela que independe de culpa e geralmente está atrelada ao risco do negócio e à idéia básica de que “quem usufrui dos bônus, deve arcar com os ônus”, sendo decorrente de previsão legal na maioria dos casos. O conceito de responsabilidade civil objetiva é definido por Gonçalves (2011, p. 54) da seguinte forma:

A lei impõe, entretanto, a certas pessoas, em determinadas situações, a reparação de um dano cometido sem culpa. Quanto isto acontece, diz-se que a responsabilidade é legal ou “objetiva”, porque prescinde de culpa e se satisfaz apenas com o dano e o nexó de causalidade. Esta teoria, dita objetiva, ou do risco, tem como postulado que todo dano é indenizável, e deve ser reparado por quem a ele se liga por um nexó de causalidade, independentemente de culpa.

Nos casos da responsabilidade objetiva, não se exige prova de culpa do agente para que seja obrigado a reparar o dano. Em alguns casos, ela é presumida por lei. Em outros, todo prescindível, porque a responsabilidade se funda no risco (objetiva propriamente dita ou objetiva pura).

Resumindo a evolução conceitual que levou a se passar da teoria clássica de responsabilidade subjéitiva à forma de responsabilidade objetiva (também adotada pelo Código Civil brasileiro), Cavalieri Filho (2012) refere que o desenvolvimento industrial, decorrente da evolução tecnológica que ocorreu neste setor, bem como o crescimento populacional geraram situações que não seriam amparadas pelo conceito tradicional de responsabilidade subjéitiva. Dessa forma, escolas doutrinária sustentaram a Teoria do Risco, com a responsabilidade objetiva, a qual acabou sendo adotada pelo Código Civil Brasileiro.

A responsabilidade civil subjéitiva está prevista no *caput* do artigo 927 do Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), que refere:

Artigo 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo Único: 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.

Ao apresentar seus comentários sobre referido artigo, Tavares da Silva (2002, p. 819) destacou a evolução do conceito de responsabilidade civil baseada na culpa (subjéitiva, a qual permanece sendo a regra geral) para a responsabilidade objetiva pelos atos do agente, independentemente da comprovação de sua culpa – Teoria do Risco. Refere a autora:

Na atualidade, a teoria da responsabilidade civil, mesmo que conserve seu *nomen juris*, transcendeu os limites da culpa e trata-se, com efeito, de reparação do dano.

A teoria subjéitiva ou teoria da culpa continua a fundamentar, como regra geral, a responsabilidade civil, mas em face das dificuldades inerentes à sua prova, o novo Código Civil adota, diante da previsão legal expressa ou de risco na atividade do agente, a teoria objetiva ou teoria do risco no dispositivo em tela.

Ou seja, são levantados os conceitos de responsabilidade subjetiva (que depende de culpa ou ação do agente) e a responsabilidade objetiva (parágrafo único), a qual gera o dever de indenizar independentemente da comprovação de culpa.

2.3.2 Responsabilidade Civil do Profissional da Contabilidade

Primeiramente, cumpre salientar que a responsabilidade do profissional contábil é algo que há muitos anos é prevista – desde 1850. Isso porque, como já referido anteriormente, a denominação do profissional contábil como contador ou técnico contábil é mais recente. À época da publicação do Código Comercial eram denominados guarda-livros ou feitores (arrolados dentre os agentes de comércio). Sendo ambos considerados prepostos do comerciante, era este considerado preponente e o artigo 78 do Código Comercial referia (BRASIL, 1850):

Art. 78 - Os agentes de comércio sobreditos são responsáveis aos preponentes por todo e qualquer dano que lhes causarem por malversação, negligência culpável, ou falta de exata e fiel execução das suas ordens e instruções, competindo até contra eles ação criminal no caso de malversação.

Observa-se que àquela época a responsabilidade era subjetiva, sendo o direito de ser indenizado pelo profissional contábil unicamente do comerciante. Isso porque o artigo 75 refere que os comerciantes são responsáveis pelos atos dos agentes de comércio – no caso, os profissionais contábeis.

O código Civil de 2002 manteve a responsabilidade subjetiva por parte do contabilista, estendendo-a, contudo, aos terceiros nos casos de dolo, sendo o profissional contábil solidariamente responsável pelos prejuízos que gerar. Refere o artigo 1177 do referido diploma legal (BRASIL, 2002):

Art. 1177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.
Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

A responsabilidade civil do profissional da contabilidade gera o dever de indenizar o prejudicado, seja cliente ou terceiro interessado. A sua responsabilidade abarca a integralidade da atuação do mesmo, seja como perito, auditor ou mesmo contador de uma empresa. Quanto à responsabilidade sobre a escrituração relacionada ao fisco, não haverá abordagem na presente análise na medida em que se estaria entrando na área penal da mesma. Ao analisar a aplicação do referido artigo, destacou Fiuza (2002, p. 1049):

O contabilista é o preposto encarregado da escrituração contábil da empresa, exercendo a profissão de contador ou técnico contábil de acordo com as normas do Decreto-Lei n. 806/69 e Decreto n. 66.408/70. (...) Como regra geral de responsabilidade na relação de preposição, o parágrafo único deste artigo estabelece que haverá responsabilidade subjetiva da empresa quando o preposto venha a causar dano a terceiro em virtude de ato culposo, cabendo ao preponente indenizar os prejuízos causados, com ação regressiva contra o responsável. No caso de ato doloso, ocorrerá situação de solidariedade, devendo o preponente ser demandado juntamente com o preposto para o ressarcimento dos prejuízos provocados a terceiros.

Ao analisar o mesmo artigo, Wald (2005, p. 818) chega à mesma conclusão com relação à responsabilidade do contabilista. Contudo, para os casos em que há má-fé do contabilista (ou seja, quando há fraude, não erro) sem o conhecimento de seu cliente com relação aos registros, entende o autor que os lançamentos não obrigam a empresa, mas apenas o autor da fraude. Exemplifica da seguinte forma:

Seria o caso, por exemplo, de um conluio entre contabilista e o diretor de uma empresa responsável pela parte contábil, onde eles fraudam a contabilidade, chegando a um lucro maior que o real, de modo que ficaria garantido um dividendo maior, bem como uma maior valorização de suas ações. Nesse caso, haveria má-fé de ambos os prepostos, a qual não poderia vincular a empresa, até porque esta também foi vítima do golpe.

Pela norma jurídica do art. 186 do Código Civil (BRASIL, 2002), tem-se que “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”. Este ato ilícito deve ser indenizado (artigo 927 do Código Civil), sendo que a previsão de responsabilidade do contabilista se apresenta muito mais de forma subjetiva, ou seja, dependendo da comprovação da culpa. Ao analisar este dispositivo legal, referem Direito e Cavalieri Filho (2004, p. 60-61):

A culpa está aqui inserida (e isso decorre dos termos negligência e imprudência) como um dos elementos do ato ilícito, o que torna imperativo concluir que temos, neste artigo 186, os pressupostos da responsabilidade subjetiva. Quais são? Há um elemento formal, que é a violação de um dever jurídico mediante conduta voluntária, o que fica patente pela expressão “aquele que, por ação ou omissão voluntária”; um elemento subjetivo, que é a culpa *lato sensu*, indicado pelos vocábulos “negligência ou imprudência”; e há, ainda um elemento causal-material, que é o dano e a respectiva relação de causalidade, expresso nos verbos “violar o direito e causar dano a outrem”.

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, conforme o Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), artigo 424. Este artigo é específico para o perito judicial.

De se salientar que, mesmo que aplicado o Código de Defesa do Consumidor a responsabilidade civil do contabilista depende da comprovação de sua culpa. Ainda que, em regra, nas relações de consumo, a legislação tenha previsto a responsabilidade objetiva do prestador de serviço (*caput* do artigo 14 do Código de Defesa do Consumidor), ao abordar as

relações de consumo envolvendo profissionais liberais (categoria na qual se insere o profissional contábil) referiu a lei (BRASIL, 1990) no parágrafo 4º do artigo 14: “A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa.”

Durante algum tempo houve a discussão doutrinária do motivo pelo qual os profissionais liberais foram excluídos da regra geral do Código de Defesa do Consumidor, qual seja, da responsabilidade civil objetiva. Cavalieri Filho (2011, p. 313) referiu acerca do tema, justificando a exceção criada da seguinte forma:

A atividade dos profissionais liberais é exercida pessoalmente, a determinadas pessoas (clientes), *intuito personae*, na maioria das vezes com base na confiança recíproca. Trata-se, portanto, de serviços negociados, e não contratados por adesão. Sendo assim, não seria razoável submeter os profissionais liberais à mesma responsabilidade dos prestadores de serviços em massa, empresarialmente, mediante planejamento fornecido em série. Em suma, não se fazem presentes na atividade do profissional liberal os motivos que justificam a responsabilidade objetiva dos prestadores de serviço em massa.

Corretamente analisou Oliveira (2005, p. 45) a responsabilidade civil do contabilista nos moldes do Código de Defesa do Consumidor:

Ressalta-se que, para a verificação da efetiva ocorrência da responsabilização civil do contador, há de se observar três requisitos preliminares, quais sejam: a conduta antijurídica, a existência de um dano e a relação de causalidade entre a conduta e o dano. O nosso Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 8.078/90, cujas normas são de ordem pública e interesse social, ou seja, são normas imperativas, inderrogáveis pela vontade particular, estabelece quanto à responsabilidade civil o seguinte: "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. Desta forma, pelo que se extrai das normas trazidas pelo novo Código Civil e pelo que dispõe o Código de Defesa do Consumidor a responsabilidade do contabilista está vinculada à teoria subjetiva." Assim sendo, responsabilidade civil subjetiva, está ancorada a um dano causado diretamente pelo Perito ou Contador, em função de ato doloso ou culposos, em que deve estar presente os seguintes rudimentos: A ação praticada pelo Perito/Contador deve estar comprovada, ou a sua omissão comprovada, exemplo: deixar de entregar o laudo no prazo sem motivo, ou laudo errado induzindo a uma sentença errada. O dano deve estar provado, mensurado e fundamentado com um elo de ligação, causalidade entre ação/omissão e dano. O dolo ou a culpa deve estar presente.

Quanto à atuação do contador no ramo empresarial, é de se salientar a sua responsabilidade como preposto da empresa de acordo com a previsão expressa do novo diploma Civil. Conforme trabalho específico já citado, Oliveira (2005, p. 49) salienta nestes casos:

Portanto, o novo Código Civil veio, de forma frontal, responsabilizar também o contabilista que age de forma voluntária, conivente e dolosa junto com o preponente ou empresário. Isto reforça a posição de que o profissional, deverá atuar com zelo, diligência e observância às normas legais, contábeis e de forma ética, sob pena de, em alguns pontos, eximir o empresário das responsabilidades e quando não, respondendo solidariamente pelos seus atos imprudentes ou ilícitos.

Verifica-se uma posição enérgica adotada pelo legislador em relação ao profissional da contabilidade, possivelmente pelo fato de que a elaboração correta da contabilidade tem uma finalidade muito maior do que o controle da empresa – serve para a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias por parte da Administração Pública, bem como para a concessão de segurança aos usuários externos de informações contábeis.

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Cortez e Lonardoní (2006) estudaram a responsabilidade civil do contabilista, analisando as bases legais da questão buscando ainda explicar as diferenças entre responsabilidade civil objetiva e subjetiva, tendo, por fim, apontados situações hipotéticas em que entendem configurada a responsabilidade civil do contabilista. Suas conclusões foram as seguintes:

- o Novo Código Civil inovou o modelo legislativo anterior ao estabelecer regras claras de identificação da responsabilidade do profissional contábil;
- inovou também o Código Civil de 2002 porque quebrou o paradigma de uma cultura de descuido com a transparência das demonstrações contábeis;
- o novo Código Civil reconheceu a importância do profissional contábil no contexto dos negócios particulares e das relações públicas;
- que o Código Civil de 2002 criará uma cultura de atualização diante da existência da responsabilidade civil do contador, que responde pelos seus erros com seu próprio patrimônio.

Já Franco e Cardoso (2009) analisaram além da responsabilidade civil, a responsabilidade penal do contabilista, realizando um aprofundamento maior em relação ao estudo anteriormente analisado. Os autores utilizando métodos de pesquisa bibliográfica e sem analisar jurisprudências, mas sim o estudo de caso em uma empresa, apresentaram as seguintes conclusões (analisadas apenas as conclusões vinculadas à responsabilidade civil do contabilista):

- o profissional contábil é responsável pelos erros que cometer, devendo estar ciente de suas limitações técnicas antes de aceitar um serviço;
- após o início da vigência do Novo Código Civil em vigor, ocorreram mudanças significativas no que diz respeito às responsabilidades do profissional contábil;

- foi realizado estudo de caso que constatou que o contador que presta serviços para uma empresa (*Accountent*) de forma correta, o exime de qualquer responsabilidade enquanto se mantiver esta situação de boa prestação de serviço;
- o profissional contábil deve ter em mente que para execução das suas tarefas deve estar atento ao seu aprendizado e em constante atualização frente a novas alterações e mudanças na legislação que rege as tarefas contábeis que aparecerão no seu dia-a-dia.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos (RAUPP; BEUREN, 2006): (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos, e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Inicialmente, quanto à abordagem do problema a presente pesquisa utiliza a forma qualitativa, na medida em que, segundo referem Raupp e Beuren (2006, p. 92) esta abordagem concebe “análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Quanto aos objetivos, visando definir o delineamento da presente pesquisa, enquadra-se a mesma como descritiva. Isso porque, segundo Raupp e Beuren (2006, p. 81) os resultados neste tipo de pesquisa “podem contribuir no sentido de identificar relações existentes entre as variáveis estudadas de determinada população. Portanto, o pesquisador informa sobre situações, fatos, opiniões ou comportamentos que têm lugar na população analisada”.

Quanto aos procedimentos adotados na presente pesquisa, os quais se referem à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtém os dados, a presente pesquisa se utiliza a pesquisa bibliográfica e documental.

Trata-se de pesquisa bibliográfica posto que, segundo Raupp e Beuren (2006, p. 86):

(...) esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente.

A pesquisa bibliográfica será focada em trabalhos jurídicos sobre o tema da responsabilidade civil, sendo que a vinculação com o estudo específico relacionado à extensão da mesma junto aos contabilistas se dará através de análise de artigos e comparação com

estudos relacionados a outros profissionais liberais que prestam serviços semelhantes – o advogado, por exemplo.

Tendo em vista que, com relação aos procedimentos adotados para uma pesquisa, não há necessidade de utilização de apenas um tipo, até porque a variedade de procedimentos ajuda a enriquecer o conteúdo do estudo elaborado, a presente pesquisa utiliza ainda o procedimento de pesquisa documental (RAUPP; BEUREN, 2006). Os documentos a serem analisados serão acórdãos relacionados ao tema, documentos estes que constam em autos de processos judiciais, tendo a função de demonstrar a aplicação prática das conclusões doutrinárias obtidas.

4 ANÁLISE DE CASOS ATRAVÉS DA JURISPRUDÊNCIA E ANÁLISE DE ESTUDOS RELACIONADOS

A análise das decisões dos Tribunais permite uma apuração mais palpável da aplicação da lei aos casos cotidianos da relação entre contabilistas e seus clientes. Verifica-se a seguir quatro situações em que foi apurada a responsabilidade do profissional contábil e três em que a mesma restou afastada, a fim de delimitar como têm sido as decisões sobre o tema.

4.1 SITUAÇÕES EM QUE FOI RECONHECIDA A RESPONSABILIDADE CIVIL DO CONTABILISTA

Conforme observado anteriormente, a responsabilidade civil do contabilista é subjetiva e, assim sendo, depende da comprovação de culpa em relação ao evento danoso ao seu cliente.

A legislação que regula o envio das declarações à Receita Federal (ou mesmo às Fazendas municipais e estaduais) é muito rígida com relação aos prazos a serem cumpridos. Qualquer atraso pode gerar multas ou mesmo a exclusão do cliente de algum regime tributário mais benéfico.

Como exemplo, cita-se a regulamentação acerca do envio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) constante na Instrução Normativa 1.110 da Receita Federal do Brasil, de 24 de dezembro de 2010. Refere tal Instrução em seu artigo 5º (BRASIL, 2010): “As pessoas jurídicas devem apresentar a DCTF até o 15º (décimo quinto) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores”. Caso não apresentada no prazo, a previsão é a que segue:

Art. 7º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela RFB, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega dessa declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º ;

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

(...)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa jurídica inativa;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

O envio da DCTF é uma obrigação contratualmente assumida pelo contabilista ao aceitar ser responsável pela contabilidade de uma empresa. No caso de envio intempestivo das declarações, é evidente a culpa do profissional contábil, posto que configurada a negligência. Dessa forma, entendeu a jurisprudência em caso envolvendo justamente esta questão, multa por envio intempestivo de DCTF (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL, 2013):

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS C/C PEDIDO DE DANOS MORAIS. RESPONSABILIDADE CIVIL. CONTADOR. I. **Inexistindo prova para eximir o contador de responsabilidade por ter enviado declarações de contribuições e tributos fiscais intempestivamente, deve restituir ao autor a multa sofrida em decorrência do ato. II. Para que o contador seja responsabilizado pelo não pagamento de PIS e COFINS, necessária a comprovação de que estes efetivamente estavam sob a sua incumbência. III. Quando o nome da empresa não está maculado somente por culpa de ato desidioso do contador, não há prejuízo efetivo a justificar reparação por dano moral. Deram parcial provimento ao recurso. Unânime. (g.n.)**

Cabe ser salientado que, como não é prática e não faz parte dos contratos de prestação de serviços de contabilidade a transmissão da obrigação de recolher os tributos ao contabilista, entendeu o Tribunal por não responsabilizá-lo pelas multas geradas pelo não recolhimento de PIS e COFINS. Da mesma forma, observe-se que não houve condenação relativa à indenização por danos morais, na medida em que não há mácula à imagem da empresa ter que pagar alguma multa fiscal, seja ela qual for. Neste caso, portanto, o dever de indenizar ficou restrito às multas geradas pela negligência no cumprimento dos prazos legais para envio de declaração de tributos fiscais.

Em decisão que trata sobre matéria semelhante (atraso no cumprimento de prazos previstos em legislação fiscal, com a geração de multa), entendeu o Tribunal de Justiça do Mato Grosso da mesma maneira (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO, 2012, p. 12):

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS E MORAIS. RESPONSABILIDADE CIVIL DO CONTADOR. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE DOCUMENTOS OBRIGATORIOS.

RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. AFERIÇÃO DE CULPA. AUTO DE INFRAÇÃO DE IMPOSIÇÃO DE MULTA TRIBUTÁRIA. DANO MATERIAL. ENCARGOS DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DANO MORAL. PESSOA JURÍDICA. HONRA OBJETIVA. REDISTRIBUIÇÃO DE SUCUMBÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 21 DO CPC. RECURSO PROVIDO PARCIALMENTE. A responsabilidade civil de profissionais liberais, entre os quais os contadores, é aferida mediante a presença do elemento culpa. Para a verificação da efetiva ocorrência de culpa, devem ser observados três requisitos, quais sejam: A conduta ilícita, a existência de um dano e a relação de causalidade entre a conduta e o dano. A responsabilidade do contador se limita às multas, juros e correção incidentes sobre a obrigação principal, decorrentes de sua conduta desidiosa no descumprimento da obrigação acessória. "a honra objetiva da pessoa jurídica diz respeito à imagem e ao prestígio perante seus clientes, fornecedores e terceiros." (TJSP, apelação cível nº 016809-82.2010.8.26.0562) sem a prova de que os fatos alegados tenham causado abalo na respeitabilidade da pessoa jurídica, é inadmissível acatar-se o pedido de indenização por danos morais (TJMG, apelação cível nº 1.0245.07.130159-3/001). "na distribuição do ônus de sucumbência considera-se o numero de pedidos formulados e o numero de pedidos julgados procedentes ao final da demanda." (STJ, RESP nº 967.769).

Observa-se que a decisão anterior representa um padrão na interpretação da matéria, posto que vai ao encontro do decidido no julgamento anteriormente citado. Ao analisar os fundamentos trazidos na ementa, verifica-se que cada posicionamento adotado tem base em outro julgamento semelhante. Dessa forma, observa-se que quando configurada a desídia ou negligência do contabilista no cumprimento dos prazos estipulados em lei, o mesmo é responsável pelos prejuízos gerados (em regra, multas).

Uma questão que também pode ser levantada é a existência, ou não, de culpa concorrente dos clientes com relação aos prejuízos gerados pelo descumprimento de obrigações fiscais, ou mesmo contábeis, da empresa. Neste ponto, é possível verificar uma pequena divergência por parte da jurisprudência.

Em uma decisão que aborda de forma ampla as características da relação existente entre contabilista e seu cliente, entendeu o Tribunal de Justiça do Distrito Federal pela responsabilidade total por parte do profissional contábil. Isso porque entende que "neste tipo especializado de trabalho, quem contrata não estipula condições, mas se sujeita aos métodos e processos da especialidade e da técnica" do contabilista. Refere a decisão em sua ementa (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL, 2000, p. 12):

RESPONSABILIDADE CIVIL – CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO CONTÁBIL – DESCLASSIFICAÇÃO DA EMPRESA COMO MICRO EMPRESA – ERRO DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – RESPONSABILIDADE DO PROFISSIONAL ESPECIALIZADO – NEGLIGÊNCIA E OMISSÃO PROFISSIONAL – PREJUÍZO PROVOCADO À EMPRESA COM MULTA FISCAL – REPARABILIDADE – RECURSO PROVIDO – 1. O contrato de prestação de serviço especializado, mediante remuneração, é atividade laborativa de resultado obrigatório, conforme a legislação e Código de Ética da categoria. 2. Se a atividade e rótulo da empresa têm possibilidade de reduzir ou de tornar imune algum tipo de imposto, a omissão e a negligência do profissional não evidenciam erro da administração fazendária, mas inércia culposa do responsável pela escrita contábil. 2.1 Age com culpa o profissional contratado que não providencia os documentos

necessários para manutenção da empresa em algum privilégio no sistema fiscal. 3. A responsabilidade pelo dano provocado pela mudança de regime fiscal e as multas aplicadas por negligência na contabilidade devem ser todas suportadas por quem se comprometeu a fazer o serviço. 3.1 Os prejuízos decorrentes da má condução dos serviços contábeis, pelo contador, são culpa exclusiva sua, porque neste tipo especializado de trabalho, quem contrata, não estipula condições, mas sujeita-se aos métodos e processos da especialidade e da técnica. 3.2 Defeso falar-se em culpa concorrente entre o contratante do serviço e o serviço técnico contábil, que sempre é exercido com caráter profissional e com liberdade.

Em contrapartida, conforme o julgado a seguir (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO DO SUL, 2011, p. 23), a culpa restou mitigada com o cliente que não cumpriu seu dever de fiscalização e diligência, tendo agido com culpa concorrente – o que foi usado como fundamento apenas para reduzir o valor a ser arcado pelo contabilista, que ainda assim restou responsabilizado pelos danos materiais gerados pela sua má-prestação de serviços:

APELAÇÕES CÍVEIS. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS. RESPONSABILIDADE DO CONTADOR POR ATOS QUE CAUSARAM PREJUÍZO À PESSOA JURÍDICA PELA QUAL ELE PRESTA DE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE. CULPA CONCORRENTE DA EMPRESA PARA OS ATOS QUE DERAM ORIGEM A DÉBITO TRIBUTÁRIO. DANO MORAL À PESSOA JURÍDICA. NÃO CONFIGURADO. SENTENÇA MANTIDA. RECURSOS IMPROVIDOS. O Contabilista, no exercício de suas funções, é pessoalmente responsável pelos atos que, por culpa sua, vierem a causar prejuízos à pessoa jurídica a qual presta serviços de contabilidade - inteligência do parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil de 2002. Aquele que colabora para o resultado lesivo deve responder pela culpa concorrente. Para que a pessoa jurídica sofra danos em sua honra objetiva, com o consequente dever de indenizar pelo responsável, faz-se *mister* que a sua reputação e imagem sejam abaladas no meio comercial.

Observa-se que no julgado acima mesmo tendo reconhecido a concorrência da empresa para que fosse gerado o débito tributário objeto da ação de responsabilidade civil, o posicionamento do Tribunal foi de atribuir ainda assim a responsabilidade ao contabilista. Isso porque, conforme cita a ementa, foi utilizado como fundamento de decisão o disposto no parágrafo único do artigo 1.177 do Código Civil (BRASIL, 2002): “No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos”.

Dessa forma, resta claro que ao assumir a contabilidade de uma empresa, civilmente o contabilista passa a ser responsável por todas as obrigações acessórias geradas pelo descumprimento da legislação – obviamente que quando resultar de sua ação ou omissão, culposa ou dolosa. Contudo, em alguns casos os Tribunais entendem pela ausência de responsabilidade do profissional contábil. É o que passa-se a analisar a seguir.

4.2 SITUAÇÕES EM QUE FOI NEGADA A RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE

Nem sempre o contabilista é o responsável pelos erros ou mesmo fraudes que vierem a ser apurados na contabilidade de uma empresa – há que se ter em mente que, como anteriormente referido, a relação entre contabilista e cliente é de confiança e que, em regra, o responsável por repassar informações e documentos ao contabilista é o próprio cliente.

Diante disso, verifica-se que em alguns casos as decisões dos Tribunais têm afastado a responsabilização civil do contabilista (nesse ponto, está a se referir ao dever de indenizar por prejuízos sofridos pelos seus clientes).

O primeiro caso analisado versa justamente sobre a necessidade de fornecimento de documentos por parte do cliente para que o contabilista possa desenvolver corretamente o seu trabalho. Assim, observa-se a análise da responsabilidade subjetiva, onde é necessária a demonstração de culpa ou dolo do profissional, conforme muito bem fundamentada decisão a seguir transcrita (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE RONDÔNIA, 2011, p. 76):

APELAÇÃO. INDENIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS. REQUISITOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL. Fornecimento de informações para a execução do serviço. Falha do serviço. **Os serviços de contabilidade, tais como a escrituração nos livros, a organização e revisão permanente de suas contas, de modo a permitir o correto cumprimento das obrigações tributárias, não depende exclusivamente do contador.** Para que sejam executadas tais atividades, o tomador do serviço deve prestar as informações necessárias quanto aos movimentos financeiros de entrada e saída da empresa, sob pena de excluir a responsabilidade civil do fornecedor do serviço. Para a configuração da responsabilidade civil, seja objetiva ou subjetiva, deve haver a comprovação da conduta lesiva omissiva ou comissiva, o dano e o nexo de causalidade, sendo que, no caso da responsabilidade subjetiva é necessária ainda a demonstração da culpa. – g.n.

Ou seja, o contabilista passa a ser responsável pelos prejuízos (em regra, multas) apenas se comprovada a sua culpa - o que não ocorre nos casos em que a documentação necessária para a elaboração da contabilidade da empresa não é correta e tempestivamente entregue.

Outra situação é o caso em que ocorre fraude em Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física – não há a presunção de que a fraude foi proposta e praticada pelo contabilista sem o conhecimento do cliente. Ora, nada mais justo, na medida em que geralmente o beneficiário da fraude em relação aos rendimentos é a própria pessoa – seria ilógico imaginar que um contabilista, por espontânea vontade, faria uma declaração falsa sem o consentimento do seu cliente, posto que não se beneficia com tal fraude. Referiu o julgamento sobre tal situação (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESPÍRITO SANTO, 2012, p. 40):

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. RESPONSABILIDADE CIVIL. CONTADOR. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. RECIBOS. AUSÊNCIA DA CORRESPONDENTE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IRREGULARIDADES CONSTATADAS PELA RECEITA FEDERAL. FRAUDE PRATICADA PELO CONTADOR. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO. 1. Não comprovado que a fraude constatada pela Receita Federal na declaração anual de rendimentos do autor foi praticada pelo contador, sem o conhecimento do autor, não há como responsabilizar o referido profissional pelos prejuízos suportados pelo autor em razão de sua autuação pela Receita Federal. 2. Recurso desprovido.

O último caso analisado se refere a um débito trabalhista gerado pelo pagamento equivocado do piso salarial de determinada categoria profissional, Referiu o julgamento (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL, 2004, p. 38):

APELAÇÃO CÍVEL. RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL LIBERAL. CONTADOR. A autora não pode querer atribuir culpa à sua contadora, porquanto teve de responder ação trabalhista movida por funcionária de sua empresa, quando efetuava o pagamento de seu salário sob o valor de um salário mínimo, e não, obedecendo ao piso da categoria. Ademais, pela prova dos autos pode-se constatar que os empregados da microempresa, antes da contratação da requerida, já percebiam um salário mínimo por mês. A responsabilidade do profissional - contador é subjetiva e, estando ausentes os requisitos da responsabilização civil não há o que se falar em indenização. NEGADO PROVIMENTO AO APELO.

Entende-se correta a decisão na medida em que a fixação de salário decorre de negociação entre empregador e empregado. Da mesma forma, cabe ao cliente repassar ao contador os dados relativos à remuneração de seus funcionários para que o mesmo apure a folha salarial. Ou seja, mais uma vez restou limitada a responsabilidade do contabilista – sendo que neste caso, não apenas em razão da ausência de prova acerca de sua culpa, mas principalmente por não estar na alçada dos serviços de um contabilista a fixação de salário ou base salarial dos empregados se seus clientes.

No caso anteriormente referido, cabe salientar que seria diferente a decisão caso estivesse especificado entre os serviços para os quais o contabilista se comprometeu a apuração do piso salarial da categoria profissional dos empregados de seu cliente, ou mesmo a aplicação automática dos reajustes normativos. Contudo, cabe salientar que no caso do pagamento a menor de salário aos empregados, o passivo trabalhista suportado pelo cliente decorrente do inadimplemento parcial do salário realmente devido aos seus empregados encontra-se apropriado no patrimônio da empresa, posto que o valor que deixou de ser pago ao empregado ficou, provavelmente, na conta de caixa da empresa contratante – difícil, portanto, comprovar prejuízo (dano patrimonial) a ser ressarcido.

Nos casos analisados observa-se a análise e busca da culpa por parte do contabilista. Caso fosse reconhecida a responsabilidade objetiva, ainda no caso em que houve falta por parte do cliente, poderia ser analisada a responsabilidade do contador. Isso não ocorreu nos casos, em todos os casos restou analisada a ocorrência de culpa por parte do contabilista – ou

seja, a jurisprudência, em respeito à legislação, aplica a responsabilidade civil subjetiva nas relações entre o contabilista e seus clientes.

4.3 ANÁLISE DOS ESTUDOS RELACIONADOS

Ao analisar as conclusões do estudo elaborado por Cortez e Lonardoni (2006) chegou-se às mesmas conclusões com relação a definição da responsabilidade do profissional da contabilidade como sendo subjetiva, ou seja, depende da comprovação da culpa. Discorda-se, contudo, das conclusões relacionadas a inovação do Código Civil, na medida em que o mesmo trouxe disposições já existentes no Código Comercial de 1850, como já referido nos itens precedentes.

Com relação ao outro estudo analisado, elaborado por Franco e Cardoso (2009), apurou-se que, apesar de serem corretas as conclusões relativas a necessidade de cuidado por parte do contabilista em respeitar as suas limitações técnicas em determinados casos, bem como em relação à correção na prestação de serviços eximir a responsabilização civil em relação a eventual prejuízo do cliente, equivocou-se no mesmo tópico do anteriormente referido – as disposições do Novo Código Civil em relação à responsabilidade do contabilista não são inovadoras, posto que previstas em legislação mais antiga – o Código Comercial de 1850.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que o cliente (contratante dos serviços de contabilidade) é responsável pelos atos praticados pelo profissional da contabilidade que contratar e que tal contratação consiste em uma relação de consumo (quando não decorrente de relação de emprego) na qual o profissional da contabilidade se compromete a cumprir todas as normas técnicas exigidas com o intuito de que seu cliente registre registros contábeis em conformidade com o que exige a lei. Trata-se, contudo, de uma relação de meio – a obrigação do contador é maior no que se refere ao procedimento do que quanto ao resultado de seu trabalho. Assim, buscou-se delimitar a responsabilidade civil do profissional da contabilidade perante seu cliente.

Observadas as características da referida relação, evidencia-se que a responsabilidade do profissional da contabilidade é subjetiva, depende de culpa em suas ações (ou omissões) para que seja responsabilizado civilmente, ou seja, tenha o dever de indenizar o seu cliente. A responsabilidade subjetiva advinda da relação entre contador e cliente se dá porque não se

trata de uma relação de consumo normal, mas sim em que o cliente elege o profissional de sua confiança e, por isso, não há a normal hipossuficiência existente na relação de consumo comum. Assim sendo, levando-se em conta o que entende a doutrina e a jurisprudência sobre o tema, cabe ressaltar que é recomendável aos profissionais contábeis delimitarem muito bem as obrigações por eles assumidas no momento de sua contratação. Isso porque, por exemplo, ocorrem casos em que há ações movidas por clientes que entendiam ser obrigação do contador o recolhimento do tributo, o que não é usual e deve ser evitado – quanto menor o rol de obrigações contratualmente assumidas, menor a possibilidade de responder por eventual prejuízo sofrido pelo cliente.

Outro ponto a ser salientado é a importância do presente tema no momento da fixação do preço pelo serviço a ser prestado. Isso porque os profissionais da contabilidade devem ter em mente que ocorrendo falha sua, deverão ressarcir os seus clientes. Dessa forma, o preço vil aceito em alguns casos poderá lhe representar um grande prejuízo no futuro, na medida em que ninguém é imune às falhas que podem ocorrer.

Pela análise de casos, verificou-se a intenção de alguns tomadores de serviços de contabilidade de atribuir ao contabilista falhas suas de procedimento. Isso demonstra a importância da delimitação das obrigações e da manutenção de registros dos contatos com os clientes e do arquivamento dos registros e documentos relacionados também às comunicações, correspondências, etc. Tratam-se de provas pré-constituídas que podem evitar uma responsabilização indevida no futuro. O mercado, atualmente, não aceita informalidade nas relações de profissionais.

Enfim, o profissional da contabilidade tem o dever de zelar por prestar seus serviços de forma adequada e com transparência, resguardando-se documentalmente em todos os momentos de sua relação a fim de evitar que seja responsabilizado por danos os quais não deu origem. Contudo, quando falhar, tem o dever de indenizar, sempre levando em conta que o bom nome do profissional da contabilidade é seu maior patrimônio.

REFERÊNCIAS

ALVES, J. F. Comentários do artigo 757 ao artigo 839 do Código Civil. In: FIUZA, R. (Coord.). **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 532.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Código Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aprova o Programa Gerador e as instruções para preenchimento da DCTF na versão “DCTF Mensal 1.8”. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in11102010.htm>>. Acesso em 4 jun. 2013.

CAVALIERI FILHO, S. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CORTEZ, M. C. de O.; LONARDONI, P. A responsabilidade civil do contabilista: aspectos legais dos atos e omissões praticados no exercício da profissão. **Enfoque: Reflexão Contábil (Impresso)**, v. 25, nº 1, p. 48-61, 2006.

DA SILVA, A. C. R. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DIREITO, C. A. M.; CAVALIERI FILHO, S. Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. In: TEIXEIRA, S. de F. (Coord). **Comentários ao Novo Código Civil, v. XIV: livro II, do direito de empresa**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FIUZA, R. Comentários do artigo 966 ao artigo 1.195 do Código Civil. In: FIUZA, Ricardo (Coord.). **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 1049.

FRANCO, L. F; CARDOSO, J. L. Responsabilidade Civil e Penal do Profissional Contábil. **Revista ConTexto**. Porto Alegre, v. 9, n. 15, 1º semestre 2009.

GARCEZ NETO, M. **Responsabilidade Civil no Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

GONÇALVES, C. R. **Responsabilidade Civil**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARENSI, V. A Responsabilidade do Contabilista – o Código Civil Brasileiro e o Decreto-Lei nº 9.295/1946 Devidamente Atualizado. **Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil**. v. 44 (Set/out. 2011). Porto Alegre: Magister, 2011.

OLIVEIRA, C. M. de. Responsabilidade Civil e Penal do Perito e o Profissional de Contabilidade na Nova Legislação Civil e Falimentar. **Revista Magister de Direito Empresarial, Concorrencial e do Consumidor**. v. 4 (Ago/Set. 2005). Porto Alegre: Magister, 2005.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Contábeis. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

RIZZARDO, A. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. Cronologia da normatização das demonstrações contábeis no Brasil: do Código Comercial Brasileiro de 1850 ao pronunciamento 26 do CPC de 2009. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 31, p. 27-35, 2012.

TAVARES DA SILVA, R. B. Comentários do artigo 927 ao artigo 954 do Código Civil. In: FIUZA, R. (Coord.). **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002. p.819.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE RONDÔNIA. APL 0004486-90.2010.8.22.0001; Rel. Des. Sansão Saldanha; Julg. 22/11/2011; Diário de Justiça Eletrônico de Rondônia, 05/12/2011; p. 76. Disponível em DVD Magister - **Repositório autorizado de jurisprudências** - nº 42, fev/mar de 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL. AC 1999.01.1.001338-9 – (126.164) – 1ª T. – Rel. Des. João Mariosa. **Diário de Justiça da União**, 31/05/2000; p. 12.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESPÍRITO SANTO; AC 47100037259; Quarta Câmara Cível; Rel. Des. Samuel Meira Brasil Junior; Julg. 27/02/2012; **Diário de Justiça do Espírito Santo** 12/03/2012; p. 40.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO; APL 785/2012; Capital; Primeira Câmara Cível; Rel. Des. Marcos Machado; Julg. 12/09/2012; **Diário de Justiça do Mato Grosso**, 25/09/2012; Pág. 12. Disponível em DVD Magister - **Repositório autorizado de jurisprudências** - nº 48, fev/mar de 2013.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO MATO GROSSO DO SUL. AC-Or 2009.018120-4/0000-00; Dourados; Quarta Turma Cível; Rel. Des. Paschoal Carmello Leandro; **Diário de Justiça do Eletrônico do Mato Grosso do Sul**, 26/05/2011; P. 23. Disponível em DVD Magister - **Repositório autorizado de jurisprudências** - nº 42, fev/mar de 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL; AC 70008798621; Rio Grande. Sexta Câmara Cível; Rel. Des. Artur Arnildo Ludwig; Julg. 08/09/2004; **Diário de Justiça Eletrônico do Estado do Rio Grande do Sul**, 07/10/2004; p. 38).

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL. AC 552962-50.2011.8.21.7000; Gravataí; Décima Sexta Câmara Cível; Rel. Des. Ergio Roque Menine; **Diário de Justiça Eletrônico do Estado do Rio Grande do Sul**, 05/03/2013. Disponível em DVD Magister - **Repositório autorizado de jurisprudências** - nº 48, fev/mar de 2013.

VENOSA, S. de S. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WALD, A. Livro II – Do Direito de Empresa (Arts. 966 a 1.195). In: TEIXEIRA, S. de F. (Coord). **Comentários ao Novo Código Civil, v. XIV: livro II, do direito de empresa**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.