ARTIGO

RESPONSABILIDADE DOS CONTABILISTAS

Agostinho Toffoli TAVOLARO*

1 - A IMPORTÂNCIA DO TEMA

No mundo atual , acentua-se sobremaneira a necessidade de se colocar em relevo o papel de destaque que ocupam os contabilistas bem como a responsabilidade que lhes acarreta o desempenho de uma missão que se apresenta com todos os característicos de essencialidade para o mundo dos negócios e para a fiel observância das normas que regem o mundo em sociedade, cada vez mais numerosas e complexas.

2 - O CONTABILISTA NA ECONOMIA GLOBALIZADA

A internacionalização da economia, em virtude do fenômeno da globalização em todos os campos do conhecimento humano veio colocar em evidência a função indispensável que exerce o contabilista, no momento em que as relações do comercio internacional tornam imperativo o conhecimento

(*) Advogado Sócio Diretor de TAVOLARO E TAVOLARO - ADVOGADOS - Campinas, São Paulo.
- Membro do Comitê Permanente Científico da IFA - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION
- Ex-Presidente da ABDF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO
- Acadêmico da Cadeira nº 14 da ABDT - ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO
- Professor de Direito Comercial na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, São Paulo, Brasil
- *E-mail:* atavolaro@lexxa.com.br
- Palestra proferida no II Encontro dos Estudantes do Curso de Ciências Contábeis - Centro Universitário Salesiano de São Paulo - Campus Dom Bosco - Americana - Junho/2001.

de custos e da formação de preços, dos valores de ativos e passivos de empresas , do seu estado de saúde financeira e econômica, de molde a permitir sua fusão, incorporação, ou mera designação como fornecedor, agente ou distribuidor de empresas situadas em outros países.

Assumem assim os balanços e demonstrações financeiras posição preponderante nas negociações, impondo-se, cada vez mais a observância dos princípios gerais de contabilidade geralmente aceitos, enumerados na resolução CFC nº 750/93[1] , expressão cunhada nos Estados Unidos da América do Norte e cujo uso deveria ser restrito aos países, como aquele, em que a contabilidade não é aceita como ciência, mas sim como mera técnica, ao contrário do Brasil[2] .

Mas a capacitação dos contabilistas brasileiros para responder aos ditames das exigências dos dias atuais traz também, como contrapartida, o aumento de sua responsabilidade nos diversos campos do direito.

3 - A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NA HISTÓRIA

Essencial na função do contabilista a escrituração, de tal modo que na própria definição legal de suas atribuições expressamente se consigna a de

> *"escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações" (Decreto-lei 9295/46, art. 25),*

explicitada pela Resolução CFC nº 94/58[3] no sentido de que abrange também a escrituração fiscal ou qualquer outra oportuna será aqui uma breve menção histórica da escrituração.

3.1 - ERAS DA CONTABILIDADE

LOPES DE SÁ, em seu Dicionário de Contabilidade[4] , ensina que a história da contabilidade se divide em 5 eras, a saber:

---

(1) Conselho Federal de Contabilidade - **www.cfc.org.br**
(2) MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. S.Paulo : Atlas, 1982, p. 47.
(3) V. site do Conselho Regional de Contabilidade - São Paulo. **www.crcsp.org.br**
(4) LOPES DE SÁ, ª *Dicionário de Contabilidade,* 1963 : Atlas, 3ª Ed., vol. II, p. 26 e 141 (verbetes Eras e História).

1ª - Era empírica da contabilidade (8.000 AC/1202 DC);

2ª - Era da sistematização contábil (1202/1494) - escolas de ábaco

3ª - Era da literatura contábil (1494/1840) O método das partidas dobradas - frei Luca Pacioli;

4ª - Era da contabilidade científica (1840/ 1950)

5ª - Era do período filosófico (1950/....)

3.1.1 - ERA EMPÍRICA (8000 AC/1202 DC)

Atestam a existência da escrituração contábil nesta era os achados arqueológicos na Sumeria e na Babilônia, merecendo destaque o inventário de eqüinos encontrado nas tábuas de SUSA, tábuas de argila ligadas por orifícios, gravadas por estilete em caracteres cuneiformes (III milênio AC).Fazia-se assim o controle da pesca, da caça, dos rebanhos, dos cereais, do pão e da cerveja, do material (ferramentas, matérias usadas) empregado na construção de templos e estradas (Tábuas de Uruk, Jemdet-Nasr e Ur Arcaica)

Também na Bíblia , no livro do Gênesis, vemos que a proposta de JACÓ a LABÃO, de divisão dos rebanhos de cabras e ovelhas pressupunha um controle do inventário desses animais.

A civilização minóica, que floresceu em Creta, também apresenta evidência de controle contábil.

No Egito dos faraós, não se podem deixar de mencionar os papiros encontrados, dentre eles a prestação de contas dos templos regionais ao templo-mor de Amon, em Tebas, com 45 (quarenta e cinco) metros de comprimento.

Na Grécia, o papiro de Zenon, datado de 260 A.C. é um dos inúmeros registros contábeis encontrados.

Em Roma, os pergaminhos encontrados dando conta da situação dos armazéns e os registros do gladiadores, testemunham a importância dos registros de contabilidade, havendo mesmo MARCO TÚLIO CÍCERO (1106-43 AC) ao atacar Verre, nas celebres Verrinas, dele dizer

> *“ ouvimos falar de um homem que jamais teve os livros contábeis”*
>
> *(Audimos aliquum tabulas nunquam confecisse).*

3.1.2 - ERA DA SISTEMATIZAÇÃO CONTÁBIL (1202/1494)

Nesta era, temos que a influência oriental se fez sentir, decorrência, segundo muitos autores, das cruzadas e do intercâmbio que propiciaram elas com o saber árabe, iniciando-se com a obra de LEONARDO FIBONACCI, de Pisa, publicada em 1202, sob o título - "Liber Abaci".

3.1.3 - ERA DA LITERATURA CONTÁBIL (1494/1840)

É marco inicial desta era a obra de frei Luca Pacioli, nascido em Borgo San Sepolcro, província de Arezzo, Itália

Diga-se, desde logo, que não era frei Luca contador, mas mestre de aritmética e geometria, sendo o seu "TRATACTUS DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS" parte de seu livro "SUMMA DE ARITHMETICA, GEOMETRIA ET PROPORTIONE". Como, ao tempo, a arte da contabilidade era ensinada nas Escolas de Ábaco ou de Matemática, neste livro, frei Luca expôs o método, chamado de partidas dobradas ou digrafia de vez que, por ele o registro de qualquer operação implica, necessariamente, que a cada débito deva corresponder um crédito equivalente, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados[5,6].

3.1.4 - ERA DA CONTABILIDADE CIENTÍFICA (1840/1950)

Inicia-se esta era com a publicação do livro 'LA CONTABILITÀ APPLICATA ALLE AMMINISTRAZIONI PRIVATE E PUBLICHE" de FRANCISCO VILLA, seguindo-se um grande número de obras especializadas.

3.1.5 - PERÍODO FILOSÓFICO (PÓS-GUERRA)

O período filosófico inaugura-se com a pesquisa mais profunda da contabilidade, apontando-se como marco as obras de VICENZO MASI - FILOSOFIA DELLA RAGIONERIA e, no Brasil, FRANCISCO DÁURIA - PRIMEIROS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE PURA, cabendo ainda apontar o próprio LOPES DE SÁ - FILOSOFIA DA CONTABILIDADE.

---

(5) MOURA, Ril. *Contabilidade para não contadores.* CNI, Rio, 1989, p. 15.

(6) FERREIRA, Antonio Airton. *Contabilidade Básica - Uma abordagem sistêmica.* S.Paulo : Resenha Tributária, 1994, p. 30.

4. A ESCRITURAÇÃO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

4.1 - O CÓDIGO COMERCIAL DE 1850

Proclamada, em 7 de setembro de 1822, a Independência, o novo Império do Brasil continuou a se reger pela leis portuguesas (as Ordenações do Reino), até que em 1850 foi aprovado o Código Comercial, que continua em vigor há mais de 150 anos, com as modificações posteriormente introduzidas. Das leis portuguesas vigentes em 25 de abril de 1821, que a lei de 20 de outubro de 1823 aprovada pela Assembléia Constituinte e Legislativa do Império mandava aplicar no Brasil, merece especial destaque a chamada *Lei da Boa Razão (*de 18 de agosto de 1769) autorizando invocar-se, como subsídio nas questões mercantis as normas legais "das nações cristãs iluminadas e polidas, que com elas estavam resplandecendo na boa, depurada e sã jurisprudência", o que permitiria então a aplicação pelos tribunais brasileiros do direito estrangeiro[7] .

Ainda em vigor, seu art. 10 , 11, 12, 13, 14,15, 23, 35,3, 74-86 contém normas sobre escrituração, contabilidade e responsabilidade dos guarda-livros e função probante dos livros comerciais que convém trazer a lume.

O art.10 do Código Comercial assim estabelece:

"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 (art. 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 (Tit. XVII);

---

(7) REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial.* São Paulo : Saraiva, 1988, 23ª Ed., 1º Vol., nº 8, p. 16.

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semovente, mercadorias, dinheiros, 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."

O art. 11, que declara obrigatórios os livros Diário e Copiador de Cartas foi modificado, a fim abolir o uso obrigatório deste último (Decreto-lei nº 486 de 03/03/1969 - art. 11).

No art. 12 se determina a forma de escrituração do livro Diário, como segue:

"Art. 12 - No Diário é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despender de sua ou de alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma total das suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (art. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral.

No Copiador o comerciante é obrigado a lançar o registro de todas as cartas missivas que expandir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem."

O art. 13 prescreve as formalidade a que se submetem os livros obrigatórios (legalização e rubrica, hoje, a cargo das Juntas Comerciais ou dos Juízos Cíveis), preceituando o art. 14 o seu modo de escrituração, dispondo o art. 15 que tais livros não merecerão fé, se não obedecerem às formalidades.

O art. 23 estabelece a força probante dos livros mercantis.

O art. 35 inclui, dentre os agentes auxiliares do comercio os guarda-livros, fixada a responsabilidade dos comerciantes pelos atos dos guarda-livros no art. 74, determinando o art. 78 a responsabilidade dos guarda-livros e dos demais auxiliares do comércio:

> *"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."*

Recorde-se que pela Lei 3384 de 28/04/1958 os guarda-livros passaram a denominar-se técnicos em contabilidade.

Anote-se, ainda, que as regras sobre escrituração foram alteradas pelo Decreto-Lei nº 486 de 03/06/1969.

Por derradeiro, cabe ainda colocar em relevo que, preceituando o art. 179 da Constituição Federal tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, a Lei nº 9.137 de 05/12/1996, art. 7º, § 1º, as dispensou de escrituração comercial quando optantes pelo SIMPLES, desde que mantenham em boa guarda e pelo prazo de prescrição de eventuais ações, um Livro Caixa, um Livro Registro de Inventário e todos os documentos que serviram de base à sua escrituração.

4.2 - A ESCRITURAÇÃO NA LEGISLAÇÃO FISCAL

Dirigida ao controle dos atos e operações dos contribuintes, a escrituração fiscal se apresenta em nossos dias da mais alta relevância.

4.2.1 - AS NORMAS DO IMPOSTO DE RENDA

Reunidas nos regulamentos do imposto de renda (o mais recente o aprovado pelo decreto 3000, de 26/03/99), as normas legais do imposto de renda sobre escrituração, vemos que nele se obriga o contribuinte sujeito à tributação pelo lucro real a escriturar os livros comerciais e fiscais (art. 251 a 276), declarada a obrigatoriedade de escrituração do livro Diário (art. 258) devendo ainda o contribuinte manter o livro Razão ou fichas que o substituam, implicando sua inexistência no arbitramento do lucro da pessoa jurídica (art. 259).

São também obrigatórios os livros fiscais de registro de inventário, registro de compras, LALUR - livro de apuração do lucro real, e outros, conforme a natureza da atividade da empresa (art. 260).

4.2.2 - OS LIVROS FISCAIS DO IPI

Também o regulamento do IPI (Decreto nº 2.637 de 25/06/1998) enumera os livros exigidos do contribuinte, em especial os Livros de Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Controle da Produção e do Estoque, além de outros segundo a natureza das atividades do contribuinte (art. 345).

4.2.3 - OS LIVROS FISCAIS DO ICMS

Legislado o ICMS em cada um dos estados da federação, tomado por exemplo o estado de São Paulo, são exigidos os livros Registro de Entradas - modelo 1; Registro de Entradas - modelo 1-A; Registro de Saídas - modelo 2; Registro de Saídas - modelo 2-A (Regulamento ICMS - Decreto nº 45.490, de 30.11.2000, art. 213).

4.2.4 - OS LIVROS FISCAIS MUNICIPAIS

Incumbindo aos municípios o imposto municipal sobre serviços, também leis municipais podem exigir a escrituração de livros fiscais próprios.

4.2.5 - A LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

Normas específicas e detalhadas sobre escrituração existem ainda na lei das sociedades por ações (Lei 6.404 de 15/12/1976), exigindo-se, como livros sociais, os referidos no art. 100:

> *"Art. 100 - A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:*
>
> *I - o livro de "Registro de Ações Nominativas" para inscrição, anotação ou averbação:*
>
> .....

II - o livro de "Transferência de Ações Nominativas", para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes;

III - o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas", se tiverem sido emitidos, observando-se, em ambos, no que couber, o disposto nos nºs I e II deste artigo;

IV - o livro de "Atas das Assembléias Gerais";

V - o livro de "Presença dos Acionistas";

VI - os livros de "Atas das Reuniões do Conselho de Administração", se houver, e de "Atas das Reuniões da Diretoria";

VII - o livro de "Atas e Pareceres do Conselho Fiscal".

Edita, também, regras sobre exercício social e demonstrações financeiras (arts. 175 a 188), sobre escrituração (art. 177), balanço patrimonial (grupo de contas, ativo, passivo exigível, resultados de exercícios futuros, patrimônio líquido, critérios de avaliação do ativo, critérios de avaliação do passivo, correção monetária (artes. 178 a 185), demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (art. 186), demonstração do resultado do exercício (art. 187), demonstração das origens e aplicações de recursos (art. 188).

5 - NORMAS REGULAMENTADORAS DA PROFISSÃO DE CONTABILISTA

Identificadas duas vertentes distintas no trato da contabilidade, a Escola Européia de Contabilidade, basicamente italiana e alemã, de um lado, e a Escola Contábil Americana, vicejando esta após a grande depressão de 1929 e com o desenvolvimento extraordinário americano que a fazem dominar o cenário contábil brasileiro atual conforme esclarece MARION[8], cabe observar que em nosso país com a criação, em 1902, da Escola de Comércio Alvares Penteado, tivemos a adoção da escola européia, sendo que a inauguração da Faculdade de Economia e Administração da USP (1946) e o incremento

(8) MARION. Op. Cit. P. 42.

das multinacionais no país, com os métodos de auditoria anglo-saxãos, a escola americana passou a predominar, sendo exemplo típico dessa dominação as normas da lei das sociedades por ações (Lei nº 6404/76).

Documento básico da profissão de contabilista é o decreto-lei 9295 de 27 de maio de 1946, que veio definir as atribuições do contador e do técnico de contabilidade, em seu art. 25, "verbis:

"Art. 25 - São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistências aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Obs.: "Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário inscrito no órgão de classe competente, o qual fornecerá certidão (Lei nº 7.270 de 10 de dezembro de 1984 - altera o artigo 145 do CPC)."

Não existem, no entanto, no referido diploma, normas específicas sobre a responsabilidade do contabilista, cabendo assim verificá-las em outras leis.

6 - RESPONSABILIDADE DO CONTABILISTA

Profissional encarregado das atribuições que lhe dá a lei, figura indispensável no dia a dia das empresas, o contabilista assume com freqüência papel de destaque na vida empresarial, não raro se constituindo, principalmente

nas médias e pequenas empresas, em verdadeiro "alter ego" do empresário, desempenhando muitas vezes funções e assumindo riscos que extrapolam o seu campo profissional.

Como qualquer outro profissional, e ser humano que é, está sujeito a equívocos, erros e omissões, que podem, eventualmente, infligir danos a seus clientes e a terceiros, ou mesmo, incidir em figuras delituosas sancionadas por penas de restrição à liberdade.

7 - RESPONSABILIDADE CIVIL DO CONTABILISTA

Norma geral de atribuição de responsabilidade no campo do direito civil e comercial é o art. 159 do Código Civil, que determina:

> *"Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.*
>
> *A verificação da culpa e a avaliação da responsabilidade regulam-se pelo disposto neste Código, arts. 1518 a 1532 e 11537 a 1553."*

Assim, caso venha o profissional de contabilidade causar prejuízo a seu cliente ou a terceiro, no exercício de suas funções, deverá reparar o dano causa, geralmente através do pagamento de uma indenização por danos emergentes (prejuízo efetivo) e lucros cessantes (quanto o prejudicado deixou de ganhar).

Atente-se, no entanto, para o detalhe de que necessário é, para que se caracterize essa responsabilidade, que o dano seja causado intencionalmente ("voluntariamente" diz o Código), ou por negligência ou imprudência.

8 - O CONTABILISTA E O CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR

Prestador de serviço que é, o contabilista se enquadra, na terminologia utilizada pelo Código de Defesa do Consumidor (Lei 8078, de 11 de setembro de 1990), no conceito de fornecedor (art. 3º e § 1º), respondendo assim pelos fatos do serviço (segurança) (art. 12) e pelos seus vícios (qualidade que torne o serviço impróprio ou inadequado ou que lhe diminua o

valor - art. 18), cabendo lembrar que , no caso de fato do serviço deverá ser provada pelo cliente (consumidor), a culpa do contabilista, por se tratar de profissional liberal (art. 14, § 4º).

Define ainda o art. 20 como impróprios os serviços que se mostrem inadequados para os fins que razoavelmente dele se esperam , bem como aqueles que não atendam as normas regulamentares de prestabilidade.

Lembre-se, ainda, que o art. 78 do Código Comercial, já transcrito, determina também a responsabilização dos contabilistas (então "guarda-livros").

9 - RESPONSABILIDADE CRIMINAL DO CONTABILISTA

Ao contabilista se aplicam as regras do Código Penal, principalmente aquelas relativas aos crimes de falsidade, podendo ocorrer com maior freqüência as figuras do artigo 299 (falsidade ideológica) e artigo 304 (uso de documento falso), devendo ainda adicionar-se o crime do artigo 305 (supressão de documentos).

De se destacar que o elemento subjetivo exigido para configuração de tais crimes é sempre o dolo, definido como o resultado que o agente quis ou assumiu o risco de produzi-lo (art. 18, inciso I do Código Penal).

10 - RESPONSABILIDADE CRIMINAL DOS CONTABILISTAS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Vindo a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definir os crimes contra a ordem tributária, temos que são eles:

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

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 quer 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."

E o artigo 11, "caput", dessa lei, a pena "quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorra para os crimes definidos nesta lei, incida nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade."

Incumbindo ao contabilista a escrituração fiscal e a prática de atos ou elaboração dos documentos que poderiam vir a ser ditos tipificados na lei penal, sem dúvida nenhuma, deve cercar-se do maior cuidado e discernimento para não se ver imputado do crime.

Ressalte-se, também aqui, que o elemento subjetivo é o dolo.

11 - CONCLUSÃO

No rápido escorço que buscamos fazer, esperamos que se veja, antes de mais nada, um alerta aos que labutam na arte e ciência da contabilidade.