

O artigo apresenta a nova realidade em que se inserem as sociedades empresárias e simples, sob a perspectiva de critério para cálculo, deliberação e distribuição aos sócios, dos lucros, bem como a importância do contrato social frente ao Código Civil de 2002, que deve ser interpretada pelo raciocínio lógico-científico dos contadores. Nesta abordagem em tela, a ciência contábil pura e a doutrina contábil assumem integralmente seu papel de orientar a uma melhor decisão empresarial.

O cálculo do lucro em sociedades do gênero simples, quando se tem sócios da categoria, serviços, por força do art. 1.007 do CC/2002, existem regras próprias<sup>1</sup> para o seu cálculo que devem ser observadas, pois ao sócio cuja contribuição consiste em serviços<sup>2</sup>, labor, a sua participação deverá estar prevista no contrato<sup>3</sup>, sob pena de, no silêncio do contrato, este participar nos lucros, na proporção da média do valor das quotas.

Às cooperativas é defesa a geração de "lucro" (Lei 5.764/71, art. 71), podendo, eventualmente, ocorrer sobras (Lei 9.867/99, art. 44) que serão distribuídas proporcionalmente às operações realizadas pelos cooperados. (Para mais informações sobre a matéria, recomendamos a leitura dos comentários do art. 1.094 do CC/2002 no livro: Novo Código Civil especial para contadores).

Apresenta-se uma seqüência de quatro situações possíveis para a mensuração do lucro para as sociedades do gênero empresárias do tipo limitadas, que têm por objetivo demonstrar o alcance da visão moderna de uma ciência, onde surge a força da consultoria empresarial, pela ciência e pela política contábil, além de revelar e estudar várias hipóteses ou modelos de deliberações e poder político administrativo sobre o destino de resultado - lucro.

Algumas mudanças importantes surgem nesse cenário, pela semântica contábil, envolvendo aspectos da responsabilidade social das sociedades empresárias, diante da necessidade de deliberação em reunião ou assembléia. A exemplificação da interpretação dada às quatro hipóteses e as referências de cada categoria ou vocábulo contábil-jurídico está explicitada no texto que procura traduzir a mensagem direcionada aos profissionais da área de perícia contábil, auditoria, contadores, administradores, economistas e advogados.

## **Palavras-chave**

Lucro de sociedade empresária simples e empresária, Perícia contábil, Perícia na apuração e distribuição do resultado, assembléia de sócios, regência supletiva à lei das sociedades anônimas.

## **Introdução**

A perícia em ações de prestação de contas e apuração do resultado são consideradas como um gênero da perícia contábil, que se dividem em cinco tipos: A) as ligadas ao funcionamento do negócio; B) as ligadas ao financiamento do negócio; C) as ligadas à licitude das contas de resultado; D) as ligadas à inexecuibilidade do negócio, consubstanciada em fluxos de caixa, E) os de mensuração do resultado econômico e sua distribuição aos sócios.

A distribuição de lucro está vedada, para as sociedades empresárias com débitos tributários<sup>4</sup> por força da Lei 4.357/64 e da Lei 11.051/04. Porém há outros desembolsos<sup>5</sup> efetuados a sócios, ou pessoas ligadas, que podem, à luz do direito tributário, caracterizar distribuição de lucros, como exemplo, têm a força normativa do decreto Lei 1.1598/1977.

A moderna atividade do profissional de perícia contábil deve ser requisitada para fins de prova quanto à aprovação<sup>6</sup> das contas dos administradores de sociedades, em especial salienta-se as limitadas pela variabilidade do cálculo nas quatro opções aqui estudadas.

Deparando-nos com situações que envolvem o contrato social ou estatuto nos casos de sociedade anônima, o balanço patrimonial e o balanço de resultado econômico, incluindo-se por uma questão consuetudinária a escrituração contábil, o resultado da deliberação de uma reunião ou assembléia, sobre a aprovação das contas e o destino do réditio, lucro ou prejuízo, motivo pelo qual, devem ser observados prioritariamente as seguintes inspeções judiciais ou extra judiciais para fins da logística<sup>7</sup> da perícia:

A) O que é gasto e ônus real da pessoa jurídica, nos termos da Lei, art. 47 do C2002 e a teoria ultra vires. Conforme Hentz<sup>8</sup>, "... se ultrapassados os poderes, os atos não geram responsabilidade para a sociedade, mas sim, obrigação pessoal para os administradores", sustentando ainda sob o seu ponto de vista, que "a capacidade da pessoa jurídica é determinada pelo respectivo objeto social, o qual deve ser respeitado integralmente, tanto que deve ser definido de modo preciso e completo". A intenção do legislador de proteger as sociedades e os investidores, teoria ultra vires, em princípio está presente nos arts. 47<sup>9</sup> e 1.016<sup>10</sup> da Lei 10.406/02, pois o ato que extrapolar os poderes e/ou objetivos sociais passou a ser inimputável à pessoa jurídica, devendo ser atribuído única e exclusivamente à responsabilidade e ônus do administrador. De onde, ao que parece, se pode concluir que uma eventual multa aplicada pelo Ministério do Trabalho por não registrar um empregado, não é despesa da pessoa jurídica e sim, um direito de receber do administrador/gestor este gasto impuro em relação ao objeto social e contra as leis<sup>11</sup>. A "teoria ultra vires"

responsabiliza o administrador/gestor por simulação<sup>12</sup>, ou dissimulação<sup>13</sup> ou ato ilícito<sup>14</sup> de gestão<sup>15</sup> e, em especial o fato de que o administrador responde pela culpa de seus atos. Neste sentido, a teoria ultra vires revela a nulidade, perante a sociedade, dos atos praticados fora do objeto social ou fora da empresas<sup>16</sup>; nos ensinamentos de Ulhoa Coelho<sup>17</sup>: “De acordo com a sua formulação estrita, qualquer ato praticado em nome da pessoa jurídica que extrapole o objeto social é nulo”. O autor<sup>18</sup>, quando revela que a Ultra Vires Doctrine está presente na contabilidade, fundamenta a opinião entre outros fatores, “... ilidir os crimes falimentares por inserção de elementos inexatos, Dec. -lei 7.661/45, art. 186, II (...) despesas gerais do negócio ou da empresa injustificáveis...”.

B) O que é desembolso do caixa da pessoa jurídica, porém ônus do administrador, e não despesa extra-operacional ou não dedutível, conforme art. 1.016 do CC2002 e a teoria ultra vires. Os gastos por atos culposos do administrador devem ser segregados na escrita contábil, como um direito da pessoa jurídica, ativo, para se evitar, ou se for o caso evidenciar o crime contra credores, tipificados na Lei 11.101/2005, bem como eventual conluio do Contador<sup>19</sup>, a responsabilidade do contador por ato doloso e também por ato culposos, está no art. 1.178 do CC2002, que pode ser observado em sentido amplo, interpretado e comentado no livro. Novo Código Civil especial para contadores; Editora Juruá.

C) A força política, poder de decisão, voto, ante a lacuna<sup>20</sup> da lei sobre o destino do rédito nas sociedades limitadas, devem ser observadas as seguintes hipóteses de deliberação, pois em consequência tem-se o enquadramento da força deliberativa em uma das alternativas:

1. Se no contrato social da sociedade limitada empresária, não há nenhuma disposição sobre a destinação de resultados, e, ainda não existir a opção pela regência supletiva a Lei das S/A<sup>21</sup>, segue-se a vontade dos sócios majoritários, devendo estar pactuado no contrato que compete aos sócios pela maioria do valor das quotas decidir sobre os negócios, pois estão livres, pela maioria dos votos<sup>22</sup>, para deliberarem sobre o destino, como, por exemplo: a retenção da totalidade do lucro a título de reserva, não existindo, em consequência, a distribuição aos sócios. Nesse caso, cabe aos sócios minoritários apenas acatar a decisão dos majoritários, quanto ao destino do lucro.
2. Se no contrato social da sociedade limitada empresária, não houver cláusulas sobre a destinação de resultados, concomitante com a opção pela regência supletiva à Lei das S/A, e, ainda não podendo estar prevista a maioria absoluta<sup>23</sup> do capital e consequentemente dos votos, para decidir sobre os negócios, segue-se a supremacia da vontade dos sócios, número de pessoas presentes à reunião<sup>24</sup>, e não, da participação no capital, pois são livres, pela maioria dos votos dos presentes à reunião ou assembleia, deliberarem sobre o destino do lucro como, por exemplo, a não-retenção de parte do lucro, a título de reserva e distribuição total aos sócios.
3. Se no contrato social estiver pactuado o destino do resultado, indicando o percentual de retenção a título de reserva e o percentual de distribuição aos sócios, este critério deverá prevalecer sobre as regras da regência supletiva da Lei nº. 6.404/76 e a dos artigos do CC/2002 que tratam da sociedade simples.
4. Se o contrato social da sociedade limitada empresária não contiver disposição sobre a destinação de resultados e, concomitantemente, existir a opção pela regência supletiva à Lei das S. A, aplica-se com supremacia o disposto no art. 202 da Lei nº. 6.404/76, sobre as regras da sociedade simples, ou seja, deverá ser distribuído pelo menos 50% do lucro líquido ajustado<sup>25</sup>.

## Síntese conclusiva

Pelas características do labor pericial contábil, recomenda-se a observação dos parâmetros<sup>26</sup> contábeis das ações: A) em prestação de contas; B) de responsabilidade por ilícito de gestão; ambas explicadas no livro Prova Pericial Contábil Aspectos Práticos & Fundamentais; da editora Juruá, itens 17.12 e 17.16.

Este modo de interpretação via hermenêutica contábil<sup>27</sup>, tende a apurar a situação política institucional<sup>28</sup>, econômica<sup>29</sup> e financeira<sup>30</sup>, quando a célula social empresarial ou simples apresentar dúvidas sobre o rédito e consequentemente sobre o lucro do exercício e a sua distribuição.

Por fim, em relação ao lucro contábil da sociedade limitada empresária, após eventuais ajustes, impurezas de sua mensuração, espera-se ter demonstrado que existem quatro hipóteses ou critérios distintos para a apuração do cálculo e sua distribuição aos sócios. Além de eventuais ajustes, pela inserção de impurezas na sua mensuração econômica contábil.

## Referências bibliográficas

DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. São Paulo: Saraiva 2002. 1525p.

HENTZ, Luis Antônio Soares. Direito de Empresas no Código Civil 2002. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002. 286 p.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. A ultra vires doctrine está presente na contabilidade. *Jornal do CFC, Brasília-DF – ano 5, n. 51, ago. /2002.*

\_\_\_\_\_. *Dicionário de Vocabulos do direito de Empresa, relativo ao Livro II do Código Civil/2002, 2005, Juruá no prelo.*

\_\_\_\_\_. *Tricotomia Contábil, 2005, Juruá no prelo.*

\_\_\_\_\_. *Moderno Dicionário Contábil da Retaguarda à Vanguarda. Editora Juruá, 2004. P43.*

\_\_\_\_\_; PETRENCO, Solange A. *Prova Pericial Contábil: aspectos práticos & fundamentais. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2002. 438 p.*

COELHO, Fábio Ulhoa. *A Sociedade Limitada no Novo Código Civil. Editora Saraiva, 2003, p 23.*

\_\_\_\_\_. *Novo Código Civil Especial Para Contadores, relativo ao Livro II do Código Civil/2002, Juruá 338p.*

<sup>1</sup> (Art. 1.007 do Cc2002). Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas. Detalhes sobre o cálculo da participação no lucro, bem como uma interpretação moderna da lei, pode ser visualizado em leitura de doutrina específica: *Novo Código Civil especial para contadores; Editora Juruá.*

<sup>2</sup> É expressamente proibida a participação de sócio de serviços nas sociedades do tipo limitadas (CC/2002, art. 1.055, § 2º).

<sup>3</sup> É nula a cláusula contratual que exclua os sócios de serviços da participação dos lucros; art. 1.008. Recomendamos que esta cláusula discipline o cálculo do lucro líquido base para a distribuição aos sócios de capital e de serviços, inclusive, a parametrização de procedimentos relativa à constituição de reservas de lucros e participação dos empregados e administradores.

<sup>4</sup> Art.32 da Lei 4.357/64( As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão: (..) b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos; )

<sup>5</sup> Art.60 – do DL 1.598/77. (Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros; VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.)

<sup>6</sup> A aprova das contas e deliberação do destino do rédito, estão previstos no inciso I do art. 1.1078 da CC2002

<sup>7</sup> A logística representa o projeto e planejamento, o uso da inteligência no desenvolvimento do trabalho ou da formação da prova, leva em conta a programação de diligências, obtenção de dados extra-autos, armazenamento dos dados como computador, recrutamento de auxiliares ou pareceres de especialista em outras áreas que se façam necessários. Os aspectos gerais da logística em perícia contábil, podem ser observados no item 2.2 planejamento da perícia no livro: *Perícia Contábil Normas Brasileiras; Editora Juruá, 2004.*

<sup>8</sup> HENTZ, Luiz Antonio Soares, *Direito de empresa no Código Civil de 2002. Editora Juarez de Oliveira, 2002, São Paulo-SP.p115.*

<sup>9</sup> Art. 47. "Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo".

<sup>10</sup> Art. 1.016. "Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções".

<sup>11</sup> A expressão contrária às leis é no sentido amplo, além do direito empresarial, incluindo o direito do trabalho, previdenciário, ambiental e tributário, como no exemplo analisado, uma despesa não operacional, por não ser usual às transações empresariais, § 2ª do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, fato que alguns contabilistas estão atualmente escriturando como uma despesa não dedutível para fins de lucro real, mas integrante das despesas que afetam o rédito com reflexo direto no patrimônio líquido.

<sup>12</sup> Lei 10.406/02, art. 167: "É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;"

<sup>13</sup> DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. São Paulo: Saraiva 2002. p. 160: "A dissimulação oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, inculir no espírito de alguém a inexistência de uma situação real".

<sup>14</sup> Por ato ilícito da administração temos: "Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito. E o art. 187. "Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes".

<sup>15</sup> Ação de responsabilidade por crime de gestão, segundo Hoog e Petrenco: "A gestão é por essência um sistema cibernético pautado em uma dicotomia. A gestão é função delegada a uma pessoa, normalmente física, exercida com o máximo rigor de zelo e probidade que estuda as comunicações, o meio ambiente onde está inserida a empresa e os sistemas de controles internos – segurança das organizações e o seu desempenho social, econômico e financeiro. Tem o caráter de dicotomia, pela obrigação e direito subjetivo pessoal, e o dever objetivo positivado pelas normas escritas (guardiã da probidade e dos resultados, é pautada no dever de agir conforme a lei, tolerância zero, sob pena de chamar a si toda a responsabilidade dos atos, isentando a pessoa jurídica e os demais sócios dos erros ou fraudes); esta função reprime veementemente a desídia e valoriza a equidade. Os aspectos da dicotomia estão robustamente presentes quando a pessoa é "sócio-administrador", pois, como sócio tem direitos; direito ao lucro, direito à prestação de contas, direito de esperar etc.; como administrador, tem obrigações de fazer, e responsabilidade pessoal pelos prejuízos, multas e todos os atos que a empresa praticar contra a ordem econômica, fiscal, trabalhista e ambiental, e o espírito da lei (dever de diligência, art. 153, dever de lealdade, art. 155, dever de informar, art. 157, mais a responsabilidade, arts. 158 e 159, da Lei 6.404/76)".

<sup>16</sup> A categoria "empresa" em resumo significa "atividade" , conforme interpretação do Código Civil de 2002.

<sup>17</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. A Sociedade Limitada no Novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 67.

<sup>18</sup> HOOG, Wilson Alberto Zappa. Jornal do CFC, Brasília-DF, ano 5, n. 51, agosto de 2002, p. 11.

<sup>19</sup> A Lei 11.101/05 prevê prisão para o contador e outras pessoas que contribuírem para o crime.

<sup>20</sup> LACUNA – Supressão legal sobre fatos contábeis ou negócios jurídicos, enfim, um "vazio" na lei, podendo esta omissão, silêncio na lei, ser suprida pela aplicação dos princípios gerais do direito e da contabilidade, pela doutrina, ou pela jurisprudência se existir, ou por fatores consuetudinários locais, ou pela ratio legis intenção ou espírito da lei como, por exemplo, a exposição de motivos, ou por analogia a outras leis e por fim, com o direito estrangeiro comparado e o bom senso. Esta posição deriva da interpretação do art. 4 da Lei de introdução ao código civil (decreto-lei nº4.657/1942)

<sup>21</sup> Art. 1.053 do CC.2002.

<sup>22</sup> Situação prevista no art. 1.010 do CC-2002: Maioria absoluta, ou seja, votos correspondentes a mais da metade do capital social.

<sup>23</sup> Idem à nota anterior.

<sup>24</sup> Situação prevista no inciso III do art. 1.076.

<sup>25</sup> Reprodução parcial do art. 202 da Lei 6.404/76: Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, (...), metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: I - quota destinada à constituição da reserva legal (artigo 193); II - importância destinada à formação de reservas para contingências (artigo 195), e reversão das mesmas reservas formadas em exercícios anteriores; III - lucros a realizar transferidos para a respectiva reserva (artigo 197), e lucros anteriormente registrados nessa reserva que tenham sido realizados no exercício.

<sup>26</sup> PARÂMETROS – variáveis ou constantes que determinam os pontos controvertidos ou as questões específicas, aí se atribuem os limites do trabalho pericial, da sua amplitude e profundidade, do relatório circunscrito e das diligências a serem efetuadas. Hoog., Wilson A Z, Moderno Dicionário Contábil. Juruá, 2002.

<sup>27</sup> hermenêutica contábil – Provém do grego hermeneúe (designação de uma ciência, da interpretação de textos científicos). A hermenêutica contábil dá a interpretação correta do sentido das palavras, alcance que se pretende com a

terminologia científica ou tecnológica grafada. O cerne da questão, que se enfatiza, tem na sua gênese conceitual a parametrização da essência da sentença, ou de um ponto controvertido, ou o objeto da uma análise científica, que é o referente e suas categorias operacionais, onde se faz necessária a viripotente utilização da hermenêutica contábil e jurídica, em especial destacamos uma correta opinião em laudos, pareceres, contratos, estatuto, doutrina e relatórios. A hermenêutica contábil revela-se como sendo uma referência metodológica, além do conhecimento mediano dos lidadores da ciência contábil, por fundamentar-se na filosofia, ou seja, na sabedoria científica que é capaz de tornar a contabilidade uma ciência social objetiva, guiada pelos rigorosos critérios que são próprios dos cientistas. E, neste foco a hermenêutica contábil se firma modernamente. Como saber científico de um sistema normatizado por fatores consuetudinários idealizado pelos estudiosos da ciência do patrimônio, confere coerência e lógica à compreensão e operacionalização contábeis.

<sup>28</sup> Sistema de regras respeitantes à direção dos negócios e de sua estrutura, decorrente de necessidades sociais básicas, com caráter de relativa permanência, e identificável pelo valor de suas condutas deliberativas ou de seu instituto contratual.

<sup>29</sup> SITUAÇÃO ECONÔMICA – posição do capital sob o prisma de crescimento real do patrimônio líquido: “capital dos proprietários”. O fortalecimento desta situação, em relação ao capital de terceiros, propicia à azienda uma maior segurança frente a uma economia relativamente instável como a do Brasil. Também mostra a capacidade de geração de lucros comparada ao capital à disposição da organização. HOOG. Wilson Alberto Zappa. Moderno Dicionário Contábil, Curitiba: Editora Juruá, 2004, p.174.

<sup>30</sup> SITUAÇÃO FINANCEIRA – posição do capital sob o prisma de capacidade de liquidez, geração de caixa, giro de capital e pagamento ou financiamento das dívidas; de forma resumida: “é a capacidade de pagamentos da azienda”. Idem, ibidem.

Autor: **Wilson Alberto Zappa Hoog**  
Contato: **zapahoog@bsi.com.br**

é graduado na ciência contábil, perito contábil, mestre em direito profissionalizante para gestão de empresas, co- autor do livro: Prova Pericial Contábil - Aspectos Práticos & Fundamentais; autor dos livros Resolução de Sociedade & Avaliação do Patrimônio na Apuração de Haveres; Novo Código Civil - Especial para Contadores; e os livros: Manual do Auditor e Dicionário da Ambiência contábil, que estão no prelo. Todas as obras estão atualizadas pela nova legislação e editadas pela Juruá.