

NOVO CÓDIGO CIVIL x LEI DAS S/As

Renato da Costa Usier¹, Jorge Augusto Reis²

- 1- Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA – Universidade do Vale do Paraíba – 12244-000 – São José dos Campos – SP – Brasil Av. Antônio Alves de Carvalho Rosa, 353 – JD. Santa Maria – CEP 12328-130 - renatousier@hotmail.com
- 2- Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA – Universidade do Vale do Paraíba – Av. Shishima Hifumi, 2911 – Urbanova - 12244-000 – São José dos Campos – SP – Brasil

Palavras-chave: Lei 6.404/76; Lei 10.406/02; Divergências

Área do Conhecimento: Ciências Sociais Aplicadas

Resumo

Através do confronto entre os artigos do Novo Código Civil e da atual legislação das sociedades por ações, perceberemos pontos conflitantes como a criação de fundos de depreciação para a reposição de ativos, as diferenças relevantes na definição de fidelidade e clareza quanto ao balanço patrimonial e também, o ponto mais forte, que se refere à elaboração da Demonstração da Conta de Lucros e Perdas.

É evidente que neste trabalho não trataremos de todos os artigos conflitantes, mas sim aqueles que são de maior relevância.

Introdução

Com a entrada em vigor no Novo Código Civil em 11 de janeiro de 2003, através da publicação da Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002, a vida em sociedade no Brasil ganhou a devida regulamentação que tanto esperávamos. Um exemplo disso foi a absorção do Código Comercial de 1850 por esse novo código, dando um novo foco de atuação e normatização dos atos administrativos, principalmente no que diz respeito às sociedades por cotas de responsabilidade limitada, tratada entre os artigos 1.052 a 1.087. Um outro exemplo dos benefícios que essa legislação nos trouxe foi a regulamentação sobre os condomínios, tratada no Título III, principalmente onde é retratado o condomínio edilício, que não havia algum dispositivo sobre este tipo de condomínio no antigo Código Civil.

Esta legislação não trouxe somente benefícios, mas também artigos confusos e ultrapassados, como a artigo 1.189, que trata sobre a Demonstração da Conta de

Lucros e Perdas que deverá acompanhar a balanço patrimonial como uma demonstração auxiliar.

Entre este e outros artigos discutiremos termos, definições e evidências conflitantes com a Lei n.º 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976, a atual legislação das sociedades por ações e manual da atividade contábil no Brasil

Objetivo

Este artigo tem por objetivo transcrever artigos legislativos e definições, exemplificar através destas transcrições, analisar e chegar a uma aproximação conclusiva sobre o que preceitua o Novo Código Civil em contrapartida com a atual legislação das sociedades por ações.

Demonstração da conta de lucros e perdas

Vamos iniciar o trabalho analisando o artigo 1.189 do Novo Código Civil, abaixo transcrito:

“O balanço de resultado de econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.”

Na atual Lei das S/As., Lei n.º 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976, não existe qualquer menção quanto a esse demonstrativo denominado “Demonstração da Conta de Lucros e Perdas”.

Dessa forma, gostaríamos de saber qual seria a lei especial que regulamentaria a estrutura de tal demonstração.

Poderia ser o decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, antiga legislação das sociedades por ações e que veio a ser substituída pela atual, Lei n.º 6.404/76?

Será que retrocederíamos tanto?

Mas, para melhor entender a demonstração em análise transcreveremos o que roga o artigo 136 do decreto-lei n.º 2.627, assinada pelo nosso então presidente da República Getúlio Vargas:

“ A demonstração da conta de lucros e perdas acompanhará o balanço e dela constarão;

I – A crédito:

- a) o saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) o produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins;
- c) as rendas de capitais não empregados nas operações sociais;
- d) lucros diversos;
- e) o saldo que deva ser transportado para o exercício seguinte;

II – a débito:

- a) o saldo devedor do exercício anterior;
- b) despesas gerais;
- c) impostos;
- d) juros de créditos de terceiros;
- e) amortização do ativo;
- f) perdas diversas;
- g) constituição de reservas e fundos especiais;
- h) dividendos que devem ser distribuídos;
- i) percentagens pagas ou que devam ser pagas aos diretores;
- j) saldo disponível para o exercício seguinte.

Parágrafo 1.º - São obstante a disposição da letra F, se a sociedade tiver fundo de reserva destinado a fazer face aos prejuízos, poderão ser liquidados, mediante

débito àquele fundo de reserva, os resultantes de créditos incobráveis ou de perdas de outros bens do ativo.

Parágrafo 2.º - O balanço e a conta de lucros e perdas serão assinados pelos diretores e pelo contador ou guarda-livros da companhia.”

Conforme o artigo transcrito anteriormente, exemplifiquemos a Demonstração da Conta de Lucros e Perdas na forma da Figura I.

Com base na demonstração exemplificada, será que conseguiríamos visualizar claramente o custo dos serviços, produtos ou mercadorias vendidos?

Com certeza não, pois este custo está implícito dentro da denominação “Resultado das Operações Sociais” subtraindo, juntamente com as deduções, a receita bruta de vendas.

Assim, a denominação “Resultado das Operações Sociais” seria equivalente ao atual Lucro Bruto, regulamentado pelo artigo 187 da Lei n.º 6.404/76, atual legislação sobre as sociedades por ações. Então, para se conseguir chegar ao valor exato dos custos dos serviços, produtos e mercadorias vendidos, teríamos que obter o saldo final dos estoques do exercício anterior, adicionar a este o total de aquisições de mercadorias, materiais e insumos utilizados na produção de bens ou serviços, e subtrair o saldo final dos estoques do exercício em análise, conforme exemplificação na forma da Figura II.

Figura I - Demonstração da conta de lucros e perdas

Débitos		Créditos	
Saldo do Exercício Anterior	50.000,00	Resultado das Operações Sociais	100.000,00
Despesas Administrativas	10.000,00	Receitas Financeiras	3.000,00
Despesas Comerciais	17.000,00	Alienação do Imobilizado	9.000,00
Despesas Financeiras	4.000,00		
Fundos Devedores Duvidosos	700,00		
Fundos Depreciação	1.500,00		
Destinação do saldo			
Reserva Estatutária	2.000,00		
Dividendos a Distribuir	3.500,00		
Saldo Final	23.300,00		
Total	112.000,00	Total	112.000,00

Figura II - Forma de cálculo para de determinação do custo dos serviços, produtos e mercadorias vendidos

Saldo inicial dos estoques	10.000,00
(+) Compras (mercadorias, materiais e insumos)	57.000,00
(-) Saldo final dos estoques	5.000,00
(=) Custo dos serviços, produtos e mercadorias vendidos	62.000,00

Continuando a estudar a o exemplo de Demonstração da Conta de Lucros e Perdas, será que conseguiríamos visualizar facilmente o lucro líquido do exercício? Mais uma vez não. Então para conseguir obter este resultado, teríamos que somar o valor do Resultado das Operações Sociais (100.000,00), das Receitas Financeiras (3.000,00) e da Alienação do Imobilizado (9.000,00), totalizando 112.000,00 e subtrair deste, o somatório das Despesas Administrativas (10.000,00), Despesas Comerciais (17.000,00), Despesas Financeiras (4.000,00), Fundos Devedores Duvidosos (700,00) e Fundos Depreciação (1.500,00), gerando um lucro líquido de 78.800,00.

Apesar dos terríveis problemas de evidenciação de informações, constante nesta demonstração e comprovada através de exemplos, outro fator que preocupa é a mistura de contas patrimoniais com contas de resultado. Um exemplo disso, em nossa demonstração - exemplo, seria o saldo anterior constante no lado dos débitos, indicando um valor de 50.000,00. Esse valor nada mais é do que os prejuízos acumulados de exercícios anteriores classificada como uma conta patrimonial. Em contrapartida a esta Demonstração da Conta de Lucros e Perdas, transcreveremos e exemplificaremos a seguir o que preceitua o artigo 187 da Lei n.º 6.404/76, utilizando os mesmos valores demonstrados anteriormente.

“A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas

gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não-operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Parágrafo 1.º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Parágrafo 2.º - O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (art.182, parágrafo 3.º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.”

Exemplificação

NOTA: Para facilitar o entendimento do exemplo, não foram considerados os cálculos de Imposto de Renda e

Contribuição Social e ainda a distribuição do resultado obtido.

Conselho Federal de Contabilidade em sua resolução n.º 774/94, de 16 de dezembro de 1994, denominados Registro pelo Valor Original e Atualização Monetária. Sobre o Registro pelo Valor Original, em seu artigo 7 item 1, lê-se:

Demonstração do Resultado do Exercício

Receita Bruta de Vendas	170.000,00
Impostos e deduções s/ vendas	(8.000,00)
Receita Líquida de Vendas	162.000,00
Custo dos serv., merc.e prod. vendidos	(62.000,00)
Lucro Bruto	100.000,00
Despesas Operacionais	(30.200,00)
Despesas Administrativas	(10.000,00)
Despesas Comerciais	(17.000,00)
Despesas Financeiras	(1.000,00)
Provisão para devedores duvidosos	(700,00)
Despesas com depreciação	(1.500,00)
Receitas não-operacionais	9.000,00
Alienação do imobilizado	9.000,00
Lucro Líquido do Exercício	78.800,00

Com a exemplificação desta demonstração, percebemos a evidenciação de todas as informações que precisávamos, custo dos serviços, produtos e mercadorias vendidos e lucro líquido do exercício, sem utilizar qualquer forma de cálculo ou interpretação como na Demonstração da conta de Lucros e Perdas, facilitando o acesso às informações a qualquer usuário.

Fidelidade e Clareza

Analisaremos agora o artigo 1188, assim transcrito:

“O balanço patrimonial deverá exprimir com fidelidade e clareza a situação real da empresa e atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará distintamente ativo e passivo.”

Ao ler este artigo, reparamos uma aclamação à fidelidade do balanço quanto à real situação da empresa. Isto seria possível graças a dois princípios contábeis enumerados pelo

“a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entradas, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes.”

Já sobre o princípio da Atualização Monetária, em seu artigo 8, a citada resolução determina:

“os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis, através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.”

Respeitando o que conceitua estes dois artigos, conseguiríamos chegar a uma boa aproximação do que determina o artigo 1.188 do Novo Código Civil, lembrando que nem sempre a correção monetária conseguia determinar tal situação das empresas, pois além da oscilação da moeda temos outros aspectos que

determinam a verdadeira situação de uma organização, como o **goodwill**.

Mas com a publicação da Lei 9.249/95, que extinguiu a correção monetária no Brasil, com certeza nem essa aproximação à real situação das empresas conseguiremos obter, dificultando e muito a tomada de decisões.

Fundos de amortização

Façamos um trabalho de análise sobre o item I do artigo 1.187, transcrito a seguir:

“os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;”

Logo no início do referido artigo, percebemos a falta de indicação dos bens que sofrem exaustão, que nada mais são dos que os recursos naturais e minerais, objeto de exploração por parte de algumas empresas. Ou seja, não existem somente bens que se depreciam, mas também aqueles que se exaurem e se amortizam, neste último podemos citar como exemplo os gastos ocorridos com pesquisa de novos produtos.

Tais diferenças serão reparadas com a transcrição do item V e o parágrafo 29, ambos do artigo 183 da Lei n.º 6.404/76, que trata sobre critérios de avaliações do ativo;

“V – os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzidos do saldo das respectivas contas de depreciação, amortização e exaustão.

...

Parágrafo 2.º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que tem por objetivo bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial, e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.”

Outro importante termo empregado no artigo em análise é a palavra **fundos**. Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira fundos é o capital e outros valores constitutivos duma sociedade e a palavra capital, segundo o mesmo autor, pode ser definido como valores disponíveis ou fundos de dinheiro duma sociedade.

Da maneira como é empregada a palavra fundos dá-se a impressão de que a empresa deverá constituir reservas financeiras para que no final de vida útil do bem, utilize esses recursos para restituir o bem depreciado, amortizado ou exaurido.

Seria até um ato louvável, se não existisse a presença de importantes fatores como a utilização do valor inicialmente investido, recuperado através da venda de serviços produtos e mercadorias, para solver outras obrigações a curto prazo. Lembrando que tal valor de depreciação, amortização e exaustão seria recuperado na venda dos ativos através da inclusão de suas parcelas nos custos dos serviços, produtos e mercadorias ocorridos no período de produção.

Outro fato que vale ressaltar é que, em quanto na contabilidade o valor de entrada dos ativos são os de aquisição, e estes não recebem qualquer atualização desde 1996 devido a Lei n.º 9249/95, fica difícil prever através da constituição dos fundos propostos o valor de restituição do ativo depreciado, amortizado e exaurido. E também é verdade que o valor de mercado do bem sempre sofre oscilação devido ao desenvolvimento de novas tecnologias entre outros aspectos, enquanto que o valor do desgaste levará sempre em conta para o seu cálculo o valor de aquisição.

Conclusão

A realização deste trabalho nos mostrou as enormes disparidades entre o Novo Código Civil, introduzido em nosso cotidiano através da Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002, e a atual lei das sociedades anônimas, Lei n.º 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976, principalmente no que diz respeito ao emprego de termos e elaboração de demonstrativos contábeis, conforme exemplos aplicados.

Uma das hipóteses para tantas disparidades, seria a ausência de representantes suficientes da classe contábil no poder legislativo, auxiliando e criticando construtivamente a elaboração

de legislações, como a que foi analisada neste artigo. Lembrando que temos excelentes profissionais para assumir tal responsabilidade perante a nossa sociedade, pois possuem um inquestionável nível de conhecimento técnico.

Esperamos que este trabalho não seja em vão, pois caso contrário, o Novo Código Civil, que tanto nos auxiliou na regulamentação de assuntos relevantes, como o que dispõe sobre a vida em condomínio, será mais uma legislação sem aplicação alguma no que tange à matéria contábil e empresarial.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL. Código civil. Lei n.º 10.406, de 10/01/2002. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Lei de sociedades anônimas. Lei n.º 6.404, de 15/12/1976, atualizada pela Lei n.º 10.303, de 31/10/2001. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Lopes de Sá. A . Virtudes e defeitos do Novo Código Civil de 2002: comentários relativos à matéria contábil. Boletim IOB 45/2002. São Paulo, 2002. p. 5.

Matins. E . Atrocidades contábeis no novo Código Civil. Boletim IOB 40 e 41/2002. São Paulo, 2002. p. 1.