OBRIGATÓRIA
MONITORIA 01

Isto posto, tomamos a liberdade de entender oferecer aos leitores interessados os dois pareceres que seguem.

PROF. MARCOS PAULO DE ALMEIDA SALLES
Pelo Comitê de Redação

Gustavo Lacerda Franco

Pareceres

SOCIEDADE QUE TEM POR OBJETO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA INTELECTUAL É DE NATUREZA SIMPLES, QUALQUER QUE SEJA A FORMA DE SUA ORGANIZAÇÃO

ERASMO VALLADÃO AZEVEDO E NOVAES FRANÇA

A Consulta e os quesitos

A ilustre causídica Luciana Nini Manente, do prestigioso escritório Loeser e Portela Advogados, na condição de procuradora da Sociedade X, (doravante simplesmente Consulente), honra-nos com a Consulta abaixo, formulando, ao final, onze quesitos:

"Prezado Professor:

"Dando prosseguimento à conversa mantida no dia 7 de fevereiro p.p., vimos pela presente formalizar a apresentação do caso que enseja a necessidade do Parecer.

"A Consulente, Sociedade X, é uma sociedade de profissionais liberais de natureza simples, que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria e contabilidade (profissão intelectual),[1] e, portanto, é formada exclusivamente por sócios contadores habilitados ao exercício da profissão, conforme se depreende de seu contrato social (cópia anexa).

"Em virtude da sua condição de sociedade de contadores, a Consulente sempre apurou e recolheu ao Município de São Paulo o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN calculado com base no número de sócios e profissionais habilitados que prestam serviço em seu nome, mas que assumem responsabilidade pessoal, conforme previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/1968, item 25 da lista anexa, e na própria Lei Municipal de São Paulo n. 13.701/2003, art. 15, itens 17.15 e 17.18 da lista anexa, cuja redação segue abaixo transcrita, *in verbis*:

"'Decreto-lei n. 406/1968: (...). Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...). § 3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem pres-

1. *Contrato Social*: "Cláusula 3ª. Constitui objeto social a prestação, por meio de seus sócios, de serviços profissionais de natureza intelectual de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador, conforme previsto no art. 25 do Decreto-lei n. 9.295/1946 e demais disposições aplicáveis".

tados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (...). Item 25: Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres.'

"'Lei Municipal n. 13.701/2003: (...). Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto: (...); II – quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do *caput* do art. 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do § 1º deste artigo, estabelecendo-se como receita bruta mensal o valor de R$ 800,00 (oitocentos Reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados. § 1º. As sociedades de que trata o inciso II do *caput* deste artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica. § 2º. Excluem-se do disposto no inciso II do *caput* deste artigo as sociedades que: I – tenham como sócio pessoa jurídica; II – sejam sócias de outra sociedade; III – desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios; IV – tenham sócio que delas participe tão somente para aportar capital ou administrar; V – explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.'

"Apesar de a Consulente preencher todos os requisitos legais acima transcritos e *sem que houvesse qualquer alteração na legislação de regência*, o Município de São Paulo desenquadrou a Consulente do regime de recolhimento especial para exigir-lhe o recolhimento do ISSQN calculado com base no preço do serviço, ou seja, pela regra geral, conforme se depreende da decisão administrativa publicada no *Diário Oficial do Município* em 17 de dezembro de 2009.

"O Município de São Paulo fundamenta o desenquadramento da Consulente do regime especial de tributação do ISS em razão do seu suposto 'caráter empresarial', que na visão da Municipalidade Paulista decorre de sua estrutura organizacional (hierarquização do trabalho, plano de carreira para seus funcionários, grande número de funcionários contratados e existência de filiais em outros Municípios), o que retiraria, no seu entender, a pessoalidade na prestação dos serviços. A Consulente, a propósito, ressalta que não há na legislação federal ou municipal qualquer menção quanto ao caráter empresarial ser impeditivo da forma diferenciada de recolhimento do ISSQN!

"A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que têm direito ao benefício fiscal previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/1968 as 'sociedades civis uniprofissionais, que têm por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e *sem caráter empresarial*' (AgRg no Ag 458.005-PR – destacamos).

"Embora o Superior Tribunal de Justiça não tenha definido especificamente o significado de 'caráter empresarial', ao julgar recursos interpostos pela Consulente decorrentes da discussão do ISSQN devido em outros Municípios onde possui filiais, manteve-se o entendimento dos Tribunais de Justiça de origem segundo o qual a sociedade desenvolveria sua atividade com caráter ou finalidade empresarial porque possui (i) complexa estrutura organizacional, (ii) alto faturamento anual, (iii) previsão contratual de pró-labore e distribuição de lucros aos sócios, (iv) muitos empregados, (v) filiais em outros Municípios, (vi) conotação de lucro na atividade e (vii) massificação do produto de sua atividade, razão pela qual se aproximaria mais das sociedades de capital que das sociedades de pessoas (EResp n. 866.286-ES, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, *DJe* 20.10.2010, AgRg no Ag n. 1.112.732-PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, *DJe* 8.9.2009 e REsp n. 1.189.561-PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, *DJe* 30.8.2010).

"Ainda, o Superior Tribunal de Justiça manifestou o entendimento segundo o qual as sociedades por quotas de responsabilidade limitada assumem feição empresarial:

"'Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Ação declaratória cumulada com repetição de indébito. ISS. Sociedade profissional. Matéria decidida nas instâncias ordinárias. Reexame de prova. Desnecessidade. Afastamento da incidência da Súmula 7/STJ. Sociedade limitada. Caráter empresarial. Tratamento tributário privilegiado (art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/1968). Impossibilidade. Precedentes.

"'Acórdão recorrido em dissonância com a jurisprudência do STJ.

"'1. Trata-se de agravo regimental interposto pela Organização Contábil Globo S/C Ltda. contra decisão que deu provimento ao recurso especial do Município para afastar o privilégio do recolhimento do ISS com base em alíquotas fixas, previsto nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/1968, julgando prejudicado o apelo nobre da contribuinte.

"'2. Afasta-se, de pronto, os argumentos trazidos no presente recurso de que o relator 'não poderia este reverter a decisão de origem com base na reapreciação de provas' (fl. 590), pois, os fatos tal como postos no acórdão recorrido, não há falar em reexame dos elementos probatórios dos autos. Assim, não prospera a tese de incidência do Enunciado 7/STJ.

"'3. *A decisão foi proferida com base na jurisprudência mansa e pacífica no sentido de que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades unipessoais integradas por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal, não alcançando as sociedades empresariais, como as sociedades por quotas cuja responsabilidade é limitada ao capital social.*

"'4. O Tribunal de origem, ao analisar a demanda, consignou de forma expressa, que 'a contribuinte é uma sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada' (fl. 330).

"'5. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, 'nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/1968, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial' (AgRg no Ag 458.005-PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* 4.8.2003).

"'6. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp n. 1.178.984-SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, *DJe* 5.11.2010 – destacamos).

"Neste contexto, solicitamos-lhe Parecer para o esclarecimento dos seguintes quesitos (os quesitos seguem ao final do Parecer)."

O Parecer

1. O entendimento segundo o qual a Consulente, pelas razões expostas na Consulta, se caracterizaria como uma sociedade empresária, nos parece, com a devida vênia, totalmente equivocado.

Mais ainda. Esse entendimento subverte abertamente o sistema do Código Civil, com consequências que não foram devidamente sopesadas nos julgamentos supramencionados, como será demonstrado.

2. Antes de mais nada, convém salientar que, salvo as sociedades por ações e as sociedades cooperativas – que se classificam pela *forma* –, todas as demais sociedades se classificam em simples ou empresárias pelo seu *objeto*, nos expressos termos do art. 982 e seu parágrafo único do Código Civil:

"Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade *que tem por objeto* o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Parágrafo único. *Independentemente de seu objeto*, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa."

Não há, portanto, dúvida ou ambiguidade possível: o que define uma sociedade como empresária ou simples é o *objeto social*, salvo as *exceções expressas*.[2]

Vale dizer também: não há possibilidade de *exceções implícitas!* E não as há porque, como se demonstrará ao longo deste Parecer, as graves consequências resultantes de uma insegurança jurídica, no tocante a essa questão, são catastróficas.

3. Ora, o objeto de qualquer sociedade constitui sua *atividade*.

Na conceituação mesma do contrato de sociedade, estabelecida no art. 981 do Código Civil,[3] isso resulta inequívoco: "Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, *para o exercício de atividade econômica* e a partilha, entre si, dos resultados".

Portanto, toda e qualquer sociedade – simples ou empresária – tem por *objeto* – ou *escopo-meio* – uma atividade econômica.

E tem por *objetivo*, por *finalidade* – ou *escopo-fim* –, a partilha, entre os sócios, dos resultados dessa atividade.

4. Ora, qual é a atividade econômica que caracteriza um empresário sujeito a registro e que, se exercida por uma sociedade, a define como sociedade empresária?

Di-lo o art. 966, *caput*, do Código Civil: "Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços".

Por atividade econômica *organizada* entende-se aquela que congrega os fatores de produção: natureza, capital, trabalho e tecnologia.[4]

A atividade que caracteriza o empresário, de outra parte, deve ser exercida profissionalmente (excluída, portanto, a atividade de mera benemerência) e dirigir-se à produção ou circulação de *bens* ou de *serviços*.

Bens ou serviços. Por aí já se vê que seria difícil excluir dessa caracterização, por exemplo, um escultor que, profissionalmente, com o auxílio de diversos colaboradores, organizadamente, produzisse estátuas – que são *bens* – ou, da mesma forma, um médico ou advogado – que produzem *serviços*.

5. Bem por isso, o parágrafo único do mesmo dispositivo legal supracitado faz uma *exceção* ao disposto no *caput*:

"Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, *ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores*, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa."

O Código Civil expressamente excetua da conceituação de empresário, portanto – e mais adiante veremos por qual razão – quem exerce profissão intelectual, *ainda que de forma organizada*.

Nesse sentido, veja-se a clara, precisa e irretorquível lição de um dos mais conceituados mestres do Direito Comercial pátrio – o Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Alfredo de Assis Gonçalves Neto:

"*4. Quem não é empresário*

"Não se enquadra no conceito de empresário, segundo o parágrafo único do art. 966, 'quem exerce *profissão intelectual*, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores'.

"*É importante esclarecer, desde já, que essa previsão, por excepcionar o 'caput' do art. 966, supõe, evidentemente, o exercício de atividade dessa natureza sob forma organizada e em caráter profissional, pois se assim não fosse, não precisava existir ressalva alguma.* Ou seja, se não se verificarem os pressupostos da atividade organizada e da atuação profissional do intelectual, não há como enquadrá-lo no art. 966, o que torna incogitável, por isso e por óbvio, subsumi-lo ao respectivo parágrafo: *por excluído já estar, a disposição excludente não o apanha.*

"Destarte, um escritor ocasional ou amador, mesmo que de sua produção intelectual faça profissão, não é empresário por não estar inserido no enunciado contido no *caput* do art. 966. Também o escritor profissional, que desenvolve sua atividade intelectual de modo organizado, com o concurso de colaboradores e com estrutura para produzir em escala, não é empresário porque, *embora abrangido pela referida regra, dela é excluído pelo disposto no seu parágrafo único.*

"Em primeira conclusão, portanto, não é empresário quem exerce atividade intelectual por qualquer meio, organizadamente ou não, sob forma empresarial ou não, em caráter profissional ou não, qualquer que seja o volume, intensidade ou quantidade de sua produção. Foi o que concluiu, aliás, a Comissão de Direito de Empresa na III Jornada promovida pelo Conselho da Justiça Federal: 'o exercício das atividades de natureza intelectual está excluído do conceito de empresa' (Enunciado n. 193, *III Jornada de Direito Civil*, p. 61)."[5]

A argumentação não poderia ser mais convincente!

6. Vejamos, agora, o porquê dessa exclusão.

Para tanto, o recurso ao Direito Comparado é inevitável, já que o nosso Código Civil de 2002, como ninguém desconhece, foi literalmente plasmado, na parte relativa ao direito de empresa, no Código Civil italiano,[6] que contém *exatamente a mesma exceção* no tocante à atividade intelectual, salvo se a mesma constituir elemento de empresa, como ocorre entre nós.

Quadra registrar, por oportuno, que não há ensinamento mais profundo e esclarecedor sobre o assunto do que o de Tullio Ascarelli – o jurista que viveu por doze anos aqui no Brasil, espalhando entre nós a sua cultura enciclopédica, escrevendo em português[7] – e que já foi chamado, por um autor brasileiro de renome, "de um

2. "As sociedades empresárias e as sociedades simples distinguem-se pelo objeto social, pela atividade exercida" (Silvio de Salvo Venosa e Cláudia Rodrigues, *Direito Civil – Direito Empresarial*, Atlas, 2010, p. 92). No mesmo sentido: Alfredo de Assis Gonçalves Neto, *Direito de Empresa*, 3ª ed., Ed. RT, 2010, p. 126. Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa, *Curso de Direito Comercial*, vol. 2, Malheiros Editores, 2006, pp. 74-76.

3. O art. 981 do Código Civil acha-se localizado no Capítulo Único, do Título II, do Livro "Do Direito de Empresa", que trata das "Disposições Gerais" sobre o contrato de sociedade, que são aplicáveis tanto às sociedades simples como às empresárias.

4. Cf. Alfredo de Assis Gonçalves Neto, ob. cit., p. 73; Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa, *Curso de Direito Comercial*, vol. 1, Malheiros Editores, 2004, p. 127; Silvio de Salvo Venosa e Cláudia Rodrigues, ob. cit., p. 19.

5. Ob. cit., p. 74, destaques nossos.

6. O art. 2.082 do Código Civil italiano, que define o empresário, assim reza, em tradução livre: "É empresário quem exerce profissionalmente uma atividade econômica organizada para o fim de produção ou troca de bens ou de serviços" (*È imprenditore chi esercita un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*). Não é preciso muito esforço de imaginação para concluir que o art. 966, *caput*, do Código Civil brasileiro, é cópia quase *ipsis litteris* do retrocitado artigo do Código italiano.

7. Leia-se a incomparável coletânea de estudos intitulada *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*, Saraiva, 1945, com quase seiscentas páginas – leitura obrigatória para quem quiser se aprofundar em direito societário – bem como o *Panorama do Direito Comercial*, Saraiva, 1947, e os notáveis *Ensaios e Pareceres*, de 1952, reeditados agora pela Red Livros, Campinas, 2000.

dos maiores comercialistas de todos os tempos".[8]

"(...) o art. 2.238[9] coloca um limite em relação às prestações cumpridas no exercício das profissões intelectuais (porque também elas entram de maneira abstrata no conceito de uma atividade econômica produtora de serviços para o mercado); o termo 'profissão liberal', que, embora podendo, me parece, ser limitado às profissões nominais disciplinadas, ou às quais correspondam especiais 'listas'[10] (v. art. 2.229), é de interpretar-se com referência à *valoração social da natureza intelectual do serviço prestado* que, de resto, encontra a sua expressão no próprio e frequente recurso ao adjetivo 'liberal' para as profissões intelectuais. *A esta diversa valoração social correspondem princípios jurídicos diferentes daqueles gerais das atividades empresariais* e que se refletem na particular disciplina das várias profissões (particularmente elaborada para aquelas tradicionais), em cujo âmbito é frequentemente regulado (ao inverso do quanto ocorre para as atividades econômicas em geral) *o acesso ao exercício*, submetendo-o a condições rigorosas; *em relação às quais vigem normas, inspiradas na premissa de decoro da profissão, que impedem sistemas de concorrência* os quais, em oposição aos critérios das profissões intelectuais, se dizem justamente comerciais; em cujo âmbito resulta impossível não já uma organização, às vezes também relevante (porque a evolução da atividade profissional é exatamente no sentido de uma maior organização, como de uma maior especialização), *mas aquela produção em massa* que, pelo contrário, recordamos como conexa com os problemas suscitados pela atividade empresarial".[11]

As profissões intelectuais se distinguem da profissão do empresário, portanto, devido a uma diversa *valoração social*.

Em função dessa distinta valoração, vigem também princípios jurídicos diversos:

(i) o acesso à profissão não é livre, como na atividade empresarial (art. 170, parágrafo único, da Constituição de 1988[12]): depende de formação intelectual muito mais severa e de regular inscrição na respectiva corporação, por vezes com submissão a rigorosos exames, como no caso dos advogados *e também dos contadores*;[13-14]

8. Cf. Fábio Ulhoa Coelho, *Curso de Direito Comercial – Direito de Empresa*, 11ª ed., Saraiva, 2007, p. 32.

9. Diz o art. 2.238 do Código Civil italiano, em tradução livre: "Se o exercício da profissão constitui elemento de uma atividade organizada em forma de empresa, aplicam-se também as disposições do Título II (arts. 2.082 e ss.) (...)" (*Se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa, si applicano anche le disposizioni del titolo II (2.082 ss.)* (...)). Aplicam-se, portanto, as disposições relativas aos empresários (arts. 2.082 e ss.), se o exercício da profissão intelectual consiste em elemento de empresa.

10. Na Itália, como no Brasil, para o exercício de algumas profissões (advogados, médicos, contadores, etc.) é necessário inscrever-se na respectiva corporação. Tal inscrição é feita numa "lista" ou "rol" ("albo" ou "elenco"), cf. art. 2.229 do Código Civil italiano, referido logo a seguir no texto.

11. Extraído do Capítulo VII do *Corso de Diritto Comerciale*, Milão, Giuffrè, 1962, intitulado "A atividade do empresário", tradução do signatário deste Parecer, publicada na *Revista de Direito Mercantil – RDM* 132/206-207 (destaques nossos).

12. "Art. 170. (...). Parágrafo único. É assegurado a todos *o livre exercício de qualquer atividade econômica*, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei." As exceções consistem nas atividades em que está em jogo a poupança da população, tais como as atividades ligadas ao mercado de capitais, financeiro, de seguros, etc.

13. A Lei 12.149/2010 instituiu o "Exame de Suficiência" para o exercício da profissão de contador: "Art. 12. Os profissionais a que se refere este Decreto-lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em *Exame de Suficiência* e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos".

14. Não se tem notícia de que o exercício de atividade empresarial exija formação em curso superior e nem da existência de exames para inscrição nas Juntas Comerciais...

(ii) imperam premissas de decoro, que impedem a *livre concorrência*, tal como a existente entre os empresários;[15]

(iii) finalmente, por mais que os serviços prestados possam ser, muitas vezes, repetitivos, inexiste a *produção em massa*, característica da atividade empresarial.[16]

7. De sua parte, o eminente mestre Sylvio Marcondes – como se sabe, o autor do anteprojeto do Livro II do atual Código Civil, que regula o Direito de Empresa –, salientava ainda que, da ampla conceituação de empresário, o anteprojeto excluía, como o Código veio a excluir, "(...) quem exerce profissão intelectual, mesmo com o concurso de auxiliares e colaboradores, por entender que, não obstante produzir *serviços*, como o fazem os chamados profissionais liberais, ou *bens*, como o fazem os artistas, *o esforço criador se implanta na própria mente do autor, de onde resultam, exclusiva e diretamente, o bem ou o serviço, sem a interferência exterior de fatores de produção*, cuja eventual ocorrência é, dada a natureza do objeto alcançado, meramente acidental".[17]

A atividade do profissional intelectual, pois, é uma atividade *criadora*, e não uma atividade de produção em massa, como a atividade empresarial.

8. Por todas as razões acima expostas, portanto, a atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, não é considerada empresária, ainda quando exercida de forma organizada.

Mas o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, tal como o art. 2.238 do Código Civil italiano, faz uma ressalva: se o exercício da profissão intelectual constituir elemento de empresa,[18] então o profissional se considera empresário.

Quando ocorre isso?

Quando, a par do exercício da atividade intelectual, há *outra atividade* não intelectual, de natureza empresária, à qual aquela primeira serve.

Ascarelli dá como exemplo as "casas de cura"[19] – hospitais – em que o serviço prestado pelo profissional intelectual é apenas elemento de uma atividade empresarial, que abrange, além dos serviços médicos, serviços de hotelaria, tais como hospedagem, lavanderia, restaurante, lanchonete, estacionamento, lojas, bancas de revistas, etc.

15. O Código de Ética dos contadores não chega a vedar a publicidade dos serviços, mas coloca limites que não existem para os empresários (salvo, evidentemente, a hipótese de concorrência desleal): "Art. 3º. No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade: *(redação alterada pela Resolução CFC n. 1.307/2010, de 9.12.2010)* I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, em detrimento aos demais, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes; *(redação alterada pela Resolução CFC n. 1.307/2010, de 9.12.2010).* (...). Art. 8º. É vedado ao Profissional da Contabilidade oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal *(redação alterada pela Resolução CFC n. 1.307/2010, de 9.12.2010)*". *Imagine-se uma tabela de honorários para os empresários!*

16. No caso da Consulente, ainda que ela atenda as grandes empresas do país para o mesmo fim (auditar as demonstrações financeiras), cada uma dessas empresas atua em um mercado distinto (e mesmo as que atuam no mesmo mercado têm modelos de negócio diversos), o que implica em tributação (cada Estado tem uma regra, por exemplo) e contabilização únicas – ou seja, cada trabalho é um trabalho.

17. Cf. *Problemas de Direito Mercantil*, Max Limonad, 1970, p. 141 (destaques nossos).

18. O art. 2.238 do Código Civil italiano fala, como se viu, em "elemento de atividade organizada em forma de empresa". O Anteprojeto do Código Civil brasileiro utilizava a frase "elemento de atividade organizada em empresa", que foi abreviada, na Câmara dos Deputados, para "elemento de empresa". Segundo Alfredo de Assis Gonçalves Neto, essa simplificação do dispositivo "não ocorreu para mudar-lhe o sentido, senão para limpá-lo de expressões que seriam aparentemente inúteis" (cf. o artigo "Sociedade para o exercício de trabalho intelectual", em *Temas de Direito Societário e Empresarial Contemporâneos*, Malheiros Editores, 2011, p. 44).

19. Cf. *RDM* 132/207-208.

Outro exemplo, com uma distinção esclarecedora dada pelo mestre: as sociedades formadas por conjuntos orquestrais ou teatrais consistem em sociedades simples, ao contrário das sociedades que se dediquem à atividade de espetáculos públicos, pois aí o exercício da atividade musical ou teatral será elemento da empresa de espetáculos.[20-21]

9. No Brasil, Alfredo de Assis Gonçalves Neto assim se manifesta sobre a questão: "A norma procura regular situações em que há uma empresa e o trabalho intelectual nela adentra como um dos seus componentes. É o caso do médico que fornece hospedagem para clientes em um *spa* (*sanus per acquam*) e, ao mesmo tempo, atua na área de sua habilitação profissional, dando-lhes atendimento clínico. É o caso, também – lembrado por Ascarelli –, do farmacêutico que, além de exercer seu ofício aviando receitas, compra e vende medicamentos. Tanto a prestação do serviço médico, no primeiro caso, como o exercício da farmácia, no segundo, sujeitam cada qual dos profissionais a uma particular e complexa legislação especial; mas, estando as respectivas profissões integradas a uma outra atividade de natureza empresarial (como o são a hospedagem e a intermediação de remédios), o médico e o farmacêutico que assim as exercem consideram-se empresários e devem inscrever-se no Registro Público das Empresas, subsumindo-se às disposições correspondentes".[22]

20. *RDM* 132/207. A jurisprudência hodierna da Corte de Cassação italiana, citada pelos conceituadíssimos Giorgio Cian e Alberto Trabucchi (*Commentario Breve al Codice Civile*, 6ª ed., CEDAM, 2002, pp. 2.055-2.056), vai no mesmo sentido das considerações de Ascarelli. Já se julgou, inclusive, que são empresários os entes eclesiásticos civilmente reconhecidos que exercitam profissionalmente atividade hospitalar (ob. e loc. cits.).

21. A propósito, já o Regulamento 737, de 1850, que arrolava as hipóteses de mercancia, incluía entre elas a empresa de espetáculos públicos (art. 19, § 3º).

22. *Temas de Direito Societário...*, cit., p. 45.

No mesmo sentido, os ensinamentos de Haroldo Verçosa, invocando a lição de Francesco Galgano: "Segundo Galgano, o titular de uma atividade intelectual (inclusive o artista) *transforma-se em empresário tão somente quando desenvolve uma atividade ulterior diversa da atividade intelectual – aquela, sim, considerada empresarial*. Ou seja, ***duas atividades são realizadas em conjunto***, uma intelectual e outra empresarial, ficando a primeira subsumida na segunda, *como elemento desta*. Para ilustrar sua interpretação, aquele autor lembra os casos do médico que administra uma clínica privada de ensino. Referindo-se ao farmacêutico, Galgano chega a mencionar a existência de uma *azienda farmacêutica* – o conjunto de bens por ele utilizado no exercício da atividade, na qual predomina a venda de medicamentos fabricados industrialmente".[23]

E, ainda, de Silvio Venosa e Cláudia Rodrigues:

"Explorar uma atividade econômica de forma organizada, no sentido de produzir riquezas, é requisito necessário para a condição de empresário. Não é condição única e suficiente, posto que há atividades que consistem na produção de bens ou serviços, exercidas profissionalmente, não dando lugar, porém, a uma empresa.

"Essas atividades são descritas no parágrafo único do art. 966 do CC – as atividades profissionais intelectuais ou artistas. Aqui, se colocam médicos, advogados, engenheiros, administradores, economistas, *contadores*, escultores, cantores, escritores etc.

"Essa regra comporta a exceção prevista na parte final do parágrafo: os profissionais intelectuais e os artistas adquirem a condição de empresários *quando desenvolvem uma atividade distinta da intelectual ou artística e considerada em si mesma empresária*. É o caso, por exemplo, do professor que administra uma instituição de ensino privada, do médico que administra um hospital ou clínica, do músico que empresaria sua banda, pois, nesse caso, tornam-se empresários, explorando atividades típicas de empresa. A atividade intelectual se organiza como empresa.

23. *Curso...*, vol. 1, p. 143 (itálicos do original, negritos nossos).

"Os profissionais liberais são criadores de riqueza como qualquer empresário, uma vez que, na maioria das vezes, desenvolvem atividade profissional de forma organizada, não se diferenciando, assim, de qualquer prestadora de serviços. Não se vê razão real para essa diferenciação. O contexto é mais *ético* [obs. nossa: *a valoração social de que fala Ascarelli...*] do que jurídico."[24]

10. Um dos argumentos, porém, pelos quais se pretende caracterizar a Consulente como sociedade empresária, conforme relatado na Consulta, estaria na sua estrutura organizacional (hierarquização do trabalho, plano de carreira para seus funcionários, grande número de funcionários contratados e existência de filiais em outros Municípios).

O argumento, com a devida vênia, não resiste à uma análise mais aprofundada.

Em primeiro lugar, quando o art. 966 do Código Civil (e o seu correspondente art. 2.082 do Código Civil italiano) fala em atividade econômica organizada, isto não está a significar que haja necessidade de congregar necessariamente todos os fatores de produção, entre eles o trabalho alheio.

O eminente comercialista italiano Vincenzo Buonocore, em detalhada monografia sobre a empresa, assim se manifesta sobre o assunto:

"Pode-se, neste ponto, concluir o discurso, precisando que, para fins da *essencialidade*, ocorre a empresa igualmente quando, de um lado, *haja simples organização de bens e não destes e das energias laborativas em conjunto – bastando, pois, que haja estabelecimento (como complexo de capitais e de bens) predisposto ao exercício da empresa e não sendo indispensável que haja a organização do trabalho de outrem* – e, de outro lado, que a atividade se desenvolva também com o auxílio de empregados, mas sem o emprego de instrumentos materiais.

"(...).

"À luz de tais critérios, é empresa também aquela na qual o empresário exerce a atividade utilizando somente o fator capital e o próprio trabalho, sem criar nenhuma organização intermediária do trabalho de outrem, como – é exemplo clássico que se traz em apoio – no caso de uma lavanderia automatizada, *recte* movida a fichas, que, ao menos usualmente, não ocupa nenhum funcionário."[25]

No mesmo sentido, Pier Giusto Jaeger, Francesco Denozza e Alberto Toffoleto: "Quando se enfrentaram os problemas práticos de interpretação desta norma, a primeira concepção que entrou em crise foi aquela da empresa como organização do trabalho. Fez-se um exemplo deste tipo: suponhamos que haja um senhor que produz bens e serviços com cinco funcionários. Este é seguramente um empresário (...). A um certo ponto esse senhor compra uma máquina que faz o trabalho dos cin-

24. Ob. cit., p. 22 (destaques nossos).

25. *L'Impresa*, Turim, G. Giappicheli Editore, 2002, pp. 125-126 (destaques nossos). No original: "Si può a questo punto, concludere il discorso, precisando che, ai fini dell'*essenzialità*, ricorre l'impresa anche quando, da un lato, vi sia semplice organizzazione di beni e non di questi e di energie lavorative insieme – bastando, cioè, che vi sia l'azienda (come complesso di capitali e di beni) predisposta per l'esercizio dell'impresa e non essendo indispensabile che vi sia l'organizzazione di lavoro altrui – e, dall'altro, che l'attività si svolga anche con il solo ausilio di personale umano, ma senza l'impiego di strumenti materiali. (...) Alla stregua di tali criteri, è impresa anche quella in cui l'imprenditore esercita l'attività utilizzando solo il fatore capitale e il proprio lavoro, senza creare alcuna organizzazione intermediatrice del lavoro altrui, come – è l'esempio classico che si porta a suffragio – nel caso di una lavanderia automatizzata, *recte* a gettone, che, almeno di norma, non occupa alcun dipendente".

co funcionários e, dessa forma, substitui os cinco pela máquina que opera pessoalmente. Pode-se dizer que não é mais um empresário porque não tem uma organização de trabalho? Evidentemente, não. Assim sendo, a *organização do trabalho* é uma organização que em uma empresa normalmente existe, mas que *não é absolutamente essencial*. Não se pode dizer que não há uma empresa se falta a organização de trabalho".[26]

Vê-se, assim, que pode haver empresa mesmo *sem organização do trabalho alheio*.[27]

Se assim é, se a organização do trabalho de outrem é indiferente para qualificar uma atividade como empresarial, como pretender classificar a Consulente como sociedade empresária somente porque dispõe de tal organização?

Há, evidentemente, algo de errado aí.

11. E o erro está justamente em querer identificar uma atividade pela sua organização[28] e não pela sua *natureza*.

O gênio de Ascarelli também já havia advertido para esse ponto: "A classificação legal dos que exercem profissões intelectuais entre os trabalhadores autônomos induz, frequentemente, a reconhecer (assim, como veremos, ocorre de maneira geral com os trabalhadores autônomos) na falta de organização a razão da sua exclusão do âmbito dos empresários. *Isto, todavia, me parece em contraste com o art. 2.238, primeiro parágrafo, que faz referência à aplicação das normas em tema de empresa só quando o exercício da profissão constitua 'elemento de uma atividade organizada em forma de empresa'; trata-se, portanto, de uma hipótese distinta daquela da contratação de pessoal* (para tais fins, ao invés, mencionando não somente auxiliares, mas também substitutos) ***e, assim, da objetiva existência de uma organização,*** *que pode até ser relevante (e que, como recordamos, tende a aumentar na atual evolução da profissão, aumentando também a importância e a frequência de estudos nos quais cooperam numerosos profissionais, em uma organização única na qual as várias atividades pessoais encontram a sua coordenação) e importar, sempre, uma certa 'despersonalização'*, perante a qual podem, na verdade, também propor-se problemas não distantes daqueles que se propõem com relação aos empresários,

26. Cf. *Appunti di Diritto Commerciale – Impresa e Società*, 6ª ed., Milão, Giuffrè, 2006, p. 19 (destaques do original), que assim reza: "Quando sono stati affrontati i problemi pratici de interpretazione di questa norma, la prima concezioni che è entrata in crisi è stata quella dell'impresa come organizzazione di lavoro. Si è fatto un exempio di questo tipo: supponiamo che via sia un signore que produce bene e servizi con cinque dipendenti. Questo è sicuramente un imprenditore (...). A un certo punto questo signore compera una macchina que fa il lavoro dei cinque dipendenti, e quindi sostituisce i cinque dipendenti con la macchina que manovra personalmente. Si può dire che non è più un imprenditore perché non ha un'organizzazione di lavoro? Evidentemente no. Quindi la *organizzarione del lavoro* è un'organizzazione che in un impresa normalmente esiste, ma che *non è assolutamente essenziale*. Non si può dire che non vi è un'impresa se manca un'organizzazione di lavoro".

27. Neste sentido, também se manifesta, no direito brasileiro, Haroldo Verçosa, invocando expressamente a lição de Buonocore, supracitada, e ponderando ainda: "Suponha-se um caso-limite: um empresário individual ou uma sociedade empresária formada por dois únicos sócios exerce atividade inteiramente automatizada, seja por recorrer integralmente a robôs, seja pela utilização exclusiva de computadores, sem contar com qualquer empregado ou prestador de serviços. Mesmo assim deve ser reconhecida a existência da empresa, desde que presentes os demais requisitos" (*Curso...*, vol. 1, p. 126).

28. O requisito organização, para caracterização da empresa, é hoje completamente desvalorizado por parte da doutrina italiana, que o considera supérfluo. Jaeger, Denozza e Toffoleto observam, inclusive, que pode haver empresa sem organização do trabalho alheio e também sem organização de bens, lembrando o exemplo clássico do corretor profissional, que pode exercer a sua atividade utilizando simplesmente uma mesinha e um telefone e ao qual seria difícil negar a qualificação de empresário (ob. cit., pp. 19-20). Francesco Galgano considera a organização um "pseudo-requisito" (*Diritto Civile e Commerciale*, vol. 3, *L'Impresa e le Società*, 4ª ed., CEDAM, 2004, p. 37).

especialmente naqueles setores nos quais não se encontra a sanção das normas de ética profissional. *Não é, pois, uma pretensa constante falta de organização que leva a excluir os que exercem profissões intelectuais do âmbito dos empresários, mas uma valoração social que a seguir se liga com aquela diversa disciplina no acesso ao mercado e na produção e oferta de serviços que recordamos acima*".[29]

12. Mas a estocada final na tese que se levanta contra a Consulente é dada pela maestria dos três grandes comercialistas retrocitados: Jaeger, Denozza e Toffoleto:

"Segundo alguns, a distinção entre os empresários que têm uma organização e o profissional que não tem uma organização extrai-se de um artigo do Código. O art. *2.338*, primeiro parágrafo, CC, diz: '*Se o exercício da profissão constitui elemento de uma atividade organizada em forma de empresa, aplicam-se as disposições do título II*' (isto é, as disposições sobre a empresa). Esta é uma norma colocada entre as normas sobre as profissões intelectuais. Deve ela ser lida no sentido de que se um profissional tem uma organização (por ex., um médico, que tem funcionários e aparelhos, máquinas etc.) se torna empresário ou vai lida em modo diverso?

"Em nosso entender a norma não significa que um profissional que tem uma organização se torna um empresário. É a própria estrutura da norma que exclui tal interpretação. Ela diz: *se o exercício da profissão constitui elemento de uma atividade organizada em forma de empresa*; não diz 'se a atividade de um profissional é organizada em forma de empresa'. Portanto *a atividade do profissional permanece distinta da atividade organizada em forma de empresa*."[30]

O argumento é irresistível.

Há de haver *duas* atividades: a atividade organizada em forma de empresa *e mais a atividade do profissional*. Não é só a esta última, portanto, que a norma se refere.

É exatamente a interpretação que se deve dar ao parágrafo único, do art. 966, do Código Civil: "Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, *salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa*".

É preciso existir, portanto, *uma empresa* – atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços – e, nela, *também o exercício da profissão intelectual*, como um seu *elemento*. São duas coisas diversas.

A lei brasileira, tal como a italiana, também não disse "salvo se o exercício da profissão se der de forma empresarial", ou "empresarialmente".

13. Prosseguem Jaeger, Denozza e Toffoleto, esclarecendo o seu pensamento:

"Se um médico exerce a profissão em uma clínica de sua propriedade, que ele mesmo administra, a sua atividade como médico permanece uma atividade profis-

29. *RDM* 132/208 (destaques nossos).

30. Ob. cit., pp. 22-23 (destaques do original), que assim reza: "Secondo alcuni la distinzione tra gli imprenditori che hanno un'organizzazione e il professionista che non ha un'organizzazione, si trae da un articolo del codice. L'art. *2.338* primo comma c.c. dice: '*Se l'esercizio della professione constituisce elemento de un'attività organizzata in forma di impresa, si applicano anche le disposizioni del titolo II*' (cioè le disposizioni sull'impresa). Questa è una norma collocata tra le norme sulle professioni intellettuali. Essa deve essere letta nel senso che se un professionista ha un'organizzazione (per es. un medico, che ha dei dipendenti e delle apparecchiature, delle macchine, ecc.) diventa imprenditore o va letta in modo diverso? A nostro avviso la norma non significa che il professionista che ha un'organizzazione diventa un imprenditore. È la stessa struttura della norma ad escludere questa interpretazione. Essa dice: *se l'esercizio della professione constituisce elemento de un'attività organizzata in forma di impresa*; non dice 'se la attività di un professionista è organizzata in forma di impresa. Quindi *l'attività del professionista rimane distinta dall'attività organizzata in forma di impresa*".

sional que se insere, porém, como elemento de uma atividade mais ampla (gestão da clínica) por ele desenvolvida e que constitui, ela sim, uma atividade de empresa. Tal é de fato a atividade da clínica, porque a clínica não se limita a curar os doentes (coisa que o médico pode muito bem fazer acudindo ao leito deles), mas fornece toda uma série de serviços, também do tipo hoteleiro.

"Esta é atividade de empresa, tanto é verdade que a clínica pode muito bem ser gerida por alguém que não é médico, ou pode ser gerida por uma sociedade, porventura constituída de médicos. *Em todas estas hipóteses, porém, uma coisa é a atividade de empresa e outra coisa é a atividade profissional.* Permanecem todas as obrigações do tipo profissional, como, por exemplo, para um médico, a obrigação de respeito ao sigilo profissional, também na gestão da clínica. Aquele médico é, ao mesmo tempo, profissional intelectual *e* empresário.

"Em conclusão: a distinção entre o profissional intelectual e o empresário não pode ser fundada na organização de um, contraposta à não organização do outro, antes de tudo porque uma distinção desse gênero não corresponde à realidade e depois porque não encontra fundamento na lei."[31]

Tollitur quaestio!

14. Até aqui, porém, o tema foi explorado sobretudo à vista da figura do empresário individual.

No caso das sociedades de profissionais, como a Consulente, porém, a questão ganha ainda outros contornos, como pondera, com argúcia, Alfredo de Assis Gonçalves Neto:

"(...) a sociedade celebrada entre quem exerce atividade intelectual ou entre profissionais liberais tendo por objeto *atividade que não é própria de empresário* – ou, por outra, *não tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário* – deve ser classificada como sociedade simples. Essa conclusão independe de qualquer elemento de ordem subjetiva: figurando no contrato social que determinada sociedade tem por objeto o exercício de atividade intelectual, ela será simples. É o que basta, aí não influindo fatores externos, como quantidade, organização, número de colaboradores ou auxiliares etc., ***já que o objeto é determinado na assinatura do ato constitutivo da sociedade – antes, portanto, de ser dado início à sua consecução, sendo impossível aferir, em tal momento, como ela irá desenvolver a atividade descrita no contrato social.*** A sociedade que nasce para exercer atividade intelectual, ainda que não a exerça ou que o faça de maneira eventual, desorganizada ou, ainda, muito bem organizada, é e será sempre simples, não tendo como ser classificada no rol das empresárias.

"Fixado o critério distintivo no objeto social (e não no modo de atuar no mercado, como se dá com relação à pessoa natural do empresário), ***a natureza da sociedade não muda segundo sua performance financeira, estrutura ou organização***; isso só ocorrerá na eventualidade de, em alteração contratual, mudar seu objeto social."[32-33]

15. Ora, o objeto social da Consulente é claríssimo: "Cláusula 3ª – Constitui objeto social a prestação, por meio de seus sócios, *de serviços profissionais de natureza intelectual de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador*, conforme previsto no art. 25 do Decreto-lei n. 9.295/1946 e demais disposições aplicáveis".

Não há, pois, a menor dúvida de que a Consulente é sociedade simples, e não sociedade empresária.[34]

Seus sócios são todos contadores e praticam a profissão por meio da sociedade que integram.

Inexiste *outra empresa* da qual o serviço prestado por meio da Consulente constitua um *elemento*.

A atividade é uma só!

16. Acresce ainda, como se disse de início, inexistir a possibilidade, nessa matéria, de estabelecer exceções que não se encontram *expressamente* na lei porque as graves consequências resultantes de uma insegurança jurídica no tocante a essa questão são calamitosas.

E tais consequências, parece, nem sequer foram vislumbradas nos julgamentos citados na Consulta.

17. A primeira delas é a seguinte:

A personalidade jurídica no direito brasileiro se adquire pela inscrição da sociedade *no registro próprio*, a teor do que expressamente dispõem os arts. 45 e 985 do Código Civil, *in verbis*:

"Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo ***no respectivo registro***, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro as alterações por que passar o ato constitutivo."

"Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, *no registro próprio* e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150)."

O art. 1.150, por sua vez, assim dispõe: "Art. 1.150. *O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais*, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária".

18. Como facilmente se pode deduzir, se uma sociedade empresária se inscrever no Registro Civil das Pessoas Jurídicas *ela não adquire personalidade jurídica!* Não é o seu *registro próprio*.[35]

31. Ob. cit., p. 23, destaques nossos, negrito do original, cujo texto é o seguinte:

"Se un medico esercita la professione in una clinica di sua proprietà che egli stesso gestisce, la sua attività come medico rimane un'attività professionale che però se inserisce come elemento della più ampia attività (gestione della clinica) da lui svolta e che costituisce, essa sì, un'attività d'impresa. Tale è infatti l'attività della clinica, perché la clinica non si limita a curare gli ammalati (cosa che può fare benissimo il medico accorrendo al loro capezzale), ma fornisce tutta una serie di servizi, anche di tipo alberghiero.

"Questa è attività di impresa, tanto è vero che la clinica può benissimo essere gestita da uno che non è medico, oppure può essere gestita da una società, magari costituita da medici. In tutte queste ipotesi, però, una cosa è l'attività d'impresa e altra cosa è l'attività professionale. Rimangono tutte le obbligazioni di tipo professionale, quale per es. per un medico, l'obbligo del rispetto del segreto professionale, anche nella gestione di una clinica. Quel medico, è, al stesso tempo, professionista intelettuale *e* imprenditore.

"In conclusione: la distinzione tra il professionista intelettuale *e* l'imprenditore, non può essere fondata sull'organizzazione dell'uno contraposta alla non organizzazione dell'altro, prima di tutto perché una distinzione di questo genere non risponde a realtà, e poi perché non trova fondamento nella legge."

32. *Temas de Direito Societário*..., cit., p. 49, itálicos do original, negritos nossos.

33. No mesmo sentido, lembra Haroldo Verçosa o exemplo dos grandes escritórios de advocacia: "Enquanto isso, por exemplo, grandes escritórios de Advocacia assumem uma organização tecnicamente empresarial. São dotados de departamentos de recursos humanos, de contabilidade, de cobrança, de compras etc. Mas eles não atuam, e nem podem atuar, para o mercado, remanescendo sua atividade plenamente no campo intelectual, não podendo ser caracterizada como elemento de empresa" (*Curso*..., vol. 1, p. 146).

34. "De modo correspondente, não há exercício de atividade empresarial, no sentido do art. 2.082, *na atividade de uma sociedade entre profissionais*, ou seja (...), de uma sociedade (...) *que exerça uma atividade profissional* (...)" (ainda Ascarelli, *RDM* 132/207, destaques nossos).

35. Não bastasse a clareza da lei, veja-se a precisa lição de Arnoldo Wald: "*244.* Da conjugação dos dois artigos citados (44 e 45) decorre, no direito empresarial, a incidência do art. 985, isto é, a sociedade somente é considerada pessoa jurídica se os seus atos constitutivos forem devidamente inscritos *no registro competente*, que é o Registro Público de Empresas Mercantis, para as sociedades empresárias, e o Registro Civil de Pessoas Jurídicas, para as sociedades não empresárias (sociedades simples

Ora, se, com total *subversão* do sistema do Código Civil, passar-se a classificar as sociedades, não pelo seu *objeto*, como clara e explicitamente dispõe o art. 982, mas pela sua *organização*, todas as sociedades simples, inscritas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, que dispuserem de uma organização, configuram-se como *sociedades em comum*, nos termos do art. 986.[36]

Nesse tipo societário, todos os sócios respondem *solidária* e *ilimitadamente* pelas obrigações sociais, de forma *subsidiária*, mas o sócio que contratar pela sociedade responderá ainda de forma *direta*![37]

Como se vê, embora essa questão possa ser suscetível de controvérsias,[38] as consequências do equivocado entendimento dos julgados citados na Consulta poderão ser trágicas.

19. E esse entendimento leva a uma total insegurança, que não pode permanecer no mundo jurídico.

Com efeito, qual é a organização que supostamente caracterizaria uma sociedade empresária?

Cinco empregados? Dez empregados? Cinquenta? Cem?

Da mesma maneira, quantos sócios seriam necessários para caracterizá-la?

E o faturamento: um milhão, cinco milhões, dez, cinquenta, etc.?

Em que momento de sua organização uma sociedade simples deveria migrar do Registro Civil das Pessoas Jurídicas para a Junta Comercial, a fim de não correr o risco de transformar-se em uma sociedade em comum?

Como se percebe, inexiste qualquer critério objetivo nesse absurdo entendimento, com a devida vênia.

20. E ele é absurdo porque leva ainda a diversas outras consequências extremamente negativas.

em sentido amplo)" (*Comentários ao Novo Código Civil*, Forense, 2005, p. 87, destaques nossos).

36. Que assim dispõe: "Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos [leia-se, enquanto não inscritos no registro próprio, como dizem os arts. 45 e 985] reger-se-á a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples". Confira-se o ensinamento de Arnoldo Wald: "*250.* Na hipótese de não ser cumprido o requisito legal para a constituição da pessoa jurídica, existirá uma sociedade não personificada, especificamente, denominada 'sociedade em comum', disciplinada pelos arts. 986 a 990 do novo Código Civil (...)" (ob. cit., p. 88).

37. De acordo com o art. 990, que assim reza: "Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade". Este último dispositivo tem o seguinte teor: "Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais".

38. Sob a égide do Código Civil anterior, Pontes de Miranda sustentava, a nosso ver – e com o máximo respeito pelo polimorfo jurista – sem razão, pois contra a letra da lei (art. 18 do Código Civil de 1916: "Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição dos seus contratos, atos constitutivos, estatutos ou compromissos *no seu registro peculiar*...") que o registro, qualquer que fosse, atribuía personalidade jurídica, "ainda que não tenha a restante eficácia que dele depende (*e.g.*, a comercialidade)" (cf. *Tratado de Direito Privado*, t. 1, 4ª ed., Ed. RT, 1983, p. 326). A sociedade mercantil registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, portanto, adquiriria personalidade jurídica, mas não seria considerada uma sociedade comercial regular. Com a máxima vênia, não faz sentido. Já Fábio Konder Comparato, em Parecer citado e endossado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Indústria e Comércio (Parecer MICT/CONJUR n. 07/1997, referente ao Processo MJ n. 08000.024887/95-78, exarado pelo Consultor Jurídico José Mário Bimbato em 25.4.1997) entendeu, corretamente, que "De qualquer modo, o certo é que a sociedade cujos atos constitutivos não forem arquivados no registro apropriado *não adquirirá personalidade jurídica*, não podendo acionar os seus membros, nem a terceiros, embora estes possam responsabilizá-los por todos os seus atos (Código Civil, art. 20, § 2º)". Como quer que seja, ainda quando se acate a opinião de Pontes de Miranda, as consequências enumeradas a seguir no presente parecer (item 20), são – de acordo com essa mesma opinião – inafastáveis, eis que a sociedade mercantil não registrada no registro próprio não adquiriria "a comercialidade", ou seja, não se tornaria uma sociedade mercantil regular.

Com efeito, se a sociedade simples "organizada" (*sic*) é uma sociedade empresária, uma vez que ela não está inscrita em seu registro próprio, que é a Junta Comercial, tal sociedade:

(i) não terá legitimidade ativa para requerimento de falência de seu devedor (art. 97, IV e § 1º da lei falimentar – Lei 11.101/2005);

(ii) não terá legitimidade ativa para requerer recuperação judicial (arts. 48 e 51, V, da lei falimentar);

(iii) não terá possibilidade de autenticar os seus livros na Junta Comercial (art. 1.181, parágrafo único, do Código Civil), o que faz com que não tenham eles eficácia probatória em seu favor (arts. 226 do Código Civil e 379 do Código de Processo Civil);

(iv) perderá a proteção ao seu nome (art. 1.166 do Código Civil, *a contrario sensu*);

(v) ficará impossibilitada de participar de licitações, nas modalidades de concorrência pública e tomada de preço (Lei 8.666/1993, art. 28, III e IV).

Mas a mais catastrófica consequência está em que ela estará sujeita, evidentemente, à falência (art. 1º da Lei 11.101/2005).

E se isso ocorrer, o art. 178 da lei falimentar dispõe o seguinte:

"Art. 178. Deixar de elaborar, escriturar *ou autenticar*, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar o plano de recuperação extrajudicial, os documentos de escrituração contábil obrigatórios:

"Pena – detenção, de 1 (um) a 2 (dois) anos, e multa, se o fato não constitui crime mais grave."

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a autenticar os seus livros no Registro Público de Empresas Mercantis. Só que, para que isso ocorra, é necessário que, antes, eles estejam inscritos naquele mesmo registro!

Veja-se o que dispõem o art. 1.181 e seu parágrafo único do Código Civil:

"Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

"Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios."

21. Como se vê, a adotar-se o entendimento profligado neste Parecer, os administradores de uma sociedade simples organizada (*sic*) estarão, em princípio, sujeitos, na hipótese de falência, a responder por crime falimentar!

***Sem nenhum critério objetivo** que indique qual o tipo, ou tamanho de organização, que possa caracterizar uma sociedade como empresária!*

Com a máxima vênia, é um disparate.

As sociedades, repita-se, classificam-se em simples e empresárias *pelo objeto*, nos precisos e claríssimos termos do art. 982 do Código Civil, que aqui se repetem:

"Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade *que tem por objeto* o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

"Parágrafo único. *Independentemente de seu objeto*, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa."

Com este critério *legal, simples e objetivo*, dirime-se a questão, sem dar margem à total insegurança a que leva o entendimento oposto.

22. Afaste-se, outrossim, a alegação de que o *intuito lucrativo* diferenciaria as sociedades simples das sociedades empresárias.

Todas as sociedades – simples ou empresárias, repita-se –, têm por objetivo, ou finalidade, a distribuição de resultados entre seus membros: "Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que *reciprocamente* se obrigam a contribuir, com

bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica *e a partilha, entre si, dos resultados*".

Tais resultados, como se deduz do art. 1.008 (que se acha precisamente no Capítulo relativo às *sociedades simples*) consistem justamente nos lucros (e nas perdas): "Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar *nos lucros* e nas perdas".

É exatamente essa a nota característica que distingue as *sociedades* das *associações*, definidas no art. 53 do Código Civil:[39]

"Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem *para fins não econômicos*.

"Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações *recíprocos*."

Como se vê, o intuito lucrativo distingue as sociedades *das associações*, mas não as sociedades simples das sociedades empresárias! E nem há, nas associações, direitos e obrigações recíprocos, como nas sociedades.

Toda sociedade tem intuito lucrativo!

23. Por final, a alegação de que a sociedade limitada é sociedade empresária choca-se, frontalmente, com o disposto no parágrafo único do art. 982 do Código Civil.

As únicas sociedades que são empresárias pela *forma* são as sociedades por ações (sociedade anônima e sociedade em comandita por ações, regidas pela Lei 6.404/1976).

O novo Código Civil, tal como o anterior o fazia com as sociedades civis (art. 1.364 do Código Civil de 1916), permite que as sociedades simples adotem a forma das sociedades empresárias, sem que, com isso, se transmudem de natureza: "Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092;[40] *a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos*, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias".[41]

Respostas aos quesitos

1. A Consulente, sociedade simples, formada exclusivamente por auditores e contadores, cuja profissão é regulamentada, possui caráter empresarial, à luz do disposto no art. 966 do Código Civil?

R.: A Consulente não possui caráter empresarial, a teor do disposto no parágrafo único do art. 966 do Código Civil, pois seu objeto consiste em atividade de natureza intelectual.

2. A profissão de auditoria e contabilidade é considerada intelectual para fins de aplicação do parágrafo único do art. 966 do Código Civil? O que diferencia o "empresário" previsto no *caput* do art. 966 do Código Civil, da sociedade que exerce profissão intelectual disposta no seu parágrafo único?

R.: Sim. Auditoria e contabilidade são atividades de natureza intelectual, não podendo ser exercidas sem o diploma de contador, cujo curso, de nível superior, tem a duração de *quatro anos*. O profissional que exerce atividade intelectual, como o contador, por exemplo, também produz serviços, mas é excetuado da conceituação de empresário por uma diversa valoração social, como superiormente esclarecido por Tullio Ascarelli.

3. Qual o significado e abrangência da exceção prevista na parte final do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, "*salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa*"? Em que casos o exercício da profissão constitui elemento de empresa? Isso ocorre no caso da Consulente?

R.: A norma não diz que a atividade intelectual, se exercida de forma organizada, caracteriza uma atividade empresarial. Para que o exercício da profissão constitua um *elemento* de empresa é necessário que haja *duas* atividades: uma atividade empresarial (por ex., aquela exercida por um hospital) e a atividade intelectual *como elemento daquela* (o exercício da medicina). O que evidentemente não ocorre no caso da Consulente.

4. A quantidade de sócios e colaboradores da Consulente, sua estrutura, tamanho, forma de organização departamentalizada, volume de negócios, número de filiais ou o alto faturamento retira a pessoalidade da prestação de serviços e a transforma em uma sociedade com caráter empresarial?

R.: Definitivamente, não. O que distingue uma sociedade simples de uma sociedade empresária é o *objeto social*, nos claríssimos termos do art. 982 do Código Civil.

5. Caso a Consulente, sociedade simples, viesse a se estruturar na forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, se tornaria uma sociedade empresária?

R.: Não. As únicas sociedades que se classificam pela *forma* são a sociedade cooperativa (que é sociedade simples) e as sociedades por ações (que são empresárias), conforme disposto no parágrafo único, do art. 982, do Código Civil. A sociedade simples pode se estruturar na forma de sociedade limitada sem transformar a sua natureza, nos exatos termos do art. 983 do mesmo diploma legal.

6. Os contadores e auditores possuem responsabilidade técnica pessoal e ilimitada decorrente das normas que regem a profissão (Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Regional de Contabilidade). A Cláusula 9ª do Contrato Social prevê a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios e da sociedade, sendo que entre os sócios será proporcional à parte de cada um no capital social. Esta limitação, por si só torna a sociedade de profissionais em sociedade empresária? A limitação da responsabilidade contratual patrimonial retira a responsabilidade técnica e pessoal inerente ao exercício da profissão?

R.: É claro que a limitação da responsabilidade nada tem a ver com a natureza da sociedade, como se disse no quesito anterior. Ainda mais no caso da Consulente, em que a limitação ocorre apenas *interna corporis*.

7. A previsão de pró-labore ou a distribuição de dividendos, a participação no lucro e nas perdas no contrato social da sociedade de profissionais a torna uma sociedade empresarial?

R.: Evidentemente, não. Toda sociedade – simples ou empresária – tem por finalidade a distribuição de resultados (lucros ou perdas) entre seus sócios, nos precisos termos do art. 981 c/c o art. 1.008 do Código Civil. É justamente esse intuito lucrativo que distingue as sociedades das associações (art. 53 do mesmo diploma legal).

39. Nesse sentido: Haroldo Verçosa, *Curso...*, vol. 2, pp. 47-48; Alfredo de Assis Gonçalves Neto, *Direito de Empresa*, p. 119.

40. A sociedade limitada é regulada nos arts. 1.052 a 1.087.

41. Cf. Alfredo de Assis Gonçalves Neto: "A norma faculta que a sociedade simples (i) siga as normas que lhe são próprias, previstas nos arts. 977 a 1.038, ou (ii) adote um dos tipos de sociedade empresária, caso em que se subordina às regras do tipo escolhido, *sem perder, no entanto, a sua qualidade de sociedade simples* (Miguel Reale, *História do Novo Código Civil*, p. 252)" (*Direito de Empresa*, p. 132, destaques nossos). No mesmo sentido, Haroldo Verçosa, *Curso...*, vol. 2, p. 74, e Arnoldo Wald, ob. cit., p. 83, este último trazendo à colação o Enunciado n. 57, do Centro de Estudos Judiciários do Conselho de Justiça Federal, do seguinte teor: "a opção pelo tipo empresarial não afasta a natureza simples da sociedade".

8. A Consulente, ao contar com auxiliares e colaboradores de outras áreas de atuação (tecnologia, engenharia, advocacia, etc.) para dar suporte na compreensão das transações complexas de seus clientes e atingir sua atividade fim (prestação de serviços de auditoria e contabilidade), exerce sua atividade de forma empresarial?

R.: Insista-se: o que distingue uma sociedade simples de uma sociedade empresária é o seu *objeto* (art. 982 do Código Civil) e não a sua organização – mais ou menos complexa.

9. A norma contábil (Resolução CFC 868/1999) exige que os contadores e auditores, assim como as sociedades, sejam cadastrados no Conselho Regional de Contabilidade da jurisdição em que prestar os seus serviços profissionais e para atender tal determinação, a Consulente conta com diversas filiais no país. A existência de filiais atribui caráter empresarial à Consulente?

R.: Evidentemente, não, como se frisou na resposta ao quesito anterior. Tal argumento, aliás, constitui um verdadeiro despropósito.

10. A existência de relacionamentos internacionais (*network*) com sociedades de outros países, pessoas jurídicas separadas e totalmente independentes entre si, caracterizaria a Consulente como empresária?

R.: Também não. Reitere-se: o objeto social é que define uma sociedade como empresária (art. 982 do Código Civil).

11. O fato de sócios da Consulente serem também sócios em outras sociedades de prestação de serviços inerentes à profissão do contador, caracterizaria a Consulente como empresária?

R.: Obviamente, não. Uma coisa nada tem a ver com a outra.

É o Parecer, s.m.j.

São Paulo, 17 de março de 2011.

Pareceres

A NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS SOCIEDADES DE AUDITORIA

HAROLDO MALHEIROS DUCLERC VERÇOSA

I. Dos fatos. II. A jurisprudência aplicável. III. O conceito de empresário e de sociedade empresária no direito anterior. Breve escorço histórico. O comerciante, o ato de comércio e a mercancia. IV. O conceito de empresário e de sociedade empresária no direito vigente. V. Das respostas aos quesitos apresentados pela Consulente.

O PARECER

I. Dos fatos

Consulta-nos (A), por meio da Doutora Luciana Manente, de Loeser e Portela Advogados sobre questões relacionadas, fundamentalmente, à natureza jurídica da atividade da Consulente, como de ***caráter empresarial***, que lhe foi atribuída pelo Município de São Paulo e dos efeitos que esta caracterização lhe trouxe em relação à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (ISS).

Informou a Consulente que a situação acima exposta passou a ser feita a partir do desenquadramento feito pelo Município de São Paulo por meio de decisão administrativa publicada no *Diário Oficial* local – *DOM*, em 17.12.2009.

Antes deste ato a Consulente atuava sob o regime do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/1968, item 25 da lista anexa, a par de sua subordinação à Lei Municipal n. 13.701/2003, art. 15, itens 17.15 e 17.18 da lista anexa.

Nos termos do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/1968, item 25 da lista anexa, quando se trata de *serviços de contabilidade e auditoria*, entre outros, exercidos sob a forma de prestação de serviços consistente em trabalho pessoal do próprio contribuinte, *o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza dos serviços* ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Aduz a lei em tela que quando os serviços sob análise forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto calculado na mesma forma acima, em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, *embora assumindo responsabilidade pessoal*, nos termos da lei aplicável.

Do seu lado, o art. 15 da Lei Municipal n. 13.701/2003 estabelece que é adotado um regime especial de recolhimento do ISS quando os serviços de contabilidade e de auditoria, entre outros, *forem prestados por sociedade constituída por profissionais (sócios, empregados ou não) habilitados ao exercício da mesma atividade e que prestam serviços de forma pessoal, em*