

# 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 esboço 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*

*nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.*

Do enquadramento acima são excluídas as sociedades que (i) tenham como sócio pessoa jurídica; (ii) sejam sócias de outras sociedades; (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; ou (v) explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.

Esclarece a Consulente que, não se encontrando em qualquer das situações mencionadas no parágrafo anterior, havendo continuado a exercer sem qualquer alteração a atividade consistente em seu objeto social de contabilidade,<sup>1</sup> veio a ser desenquadrada pelo Município de São Paulo do regime especial de contribuição do ISS, havendo passado para a situação de um novo regime tributário mais oneroso, fixado com base no preço do serviço, ou seja, segundo a regra geral, nos termos da Decisão Administrativa publicada no DOM de 17.12.2009.

A mudança de orientação da Prefeitura de São Paulo quanto ao regime jurídico da Consulente deveu-se a haver emprestado (indevidamente como se verá neste Parecer) à atividade da Consulente um alegado *caráter empresarial*, decorrente da sua estrutura organizacional (demonstrada pela hierarquização do trabalho, da existência de plano de carreira para seus funcionários, do grande número de funcionários contratados e da existência de filiais em outros municípios). Segundo a visão do Município de São Paulo, estes fatores retirariam da atividade da Consulente a pessoalidade na prestação dos seus serviços.

1. Cf. Cláusula 3ª do seu Contrato Social: "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. 15 do Decreto-lei n. 9.245/1946 e demais disposições aplicáveis".

Na defesa dos seus interesses a Consulente instaurou em 15.1.2010 o Processo Administrativo n. 2009.0.217.048-8 em face da Prefeitura do Município de São Paulo, por meio do qual veio a impugnar a decisão administrativa supracitada, para o efeito de sua revisão. Excluídos desta análise os aspectos processuais e estritamente tributários presentes na aludida impugnação, no mérito, em resumo, a Consulente alegou que:

(i) Trata-se de sociedade de profissionais liberais de natureza civil que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria e demais serviços inerentes à profissão regulamentada de contabilidade, na forma da Cláusula 3ª do seu Contrato Social;

(ii) Que tais sociedades civis de profissionais liberais se revestem de peculiaridades, pois são formadas pela reunião dos esforços de um grupo de profissionais, os quais associam os seus conhecimentos, experiência e talento profissional, mas prevalecendo sempre a pessoa dos sócios e não a pessoa jurídica como entidade distinta dos seus membros, tendo em vista a responsabilidade pessoal que aqueles profissionais assumem, em razão das normas que regem sua profissão;

(iii) Nos termos acima, o Decreto-lei 406/1968, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, veio sujeitar a Consulente ao recolhimento do ISS, como *calculado em função do número de profissionais habilitados a prestar serviços constantes do seu objeto social, qual seja, o de profissionais inscritos no Conselho Regional de Contabilidade*;

(iv) Que foi editada a Lei Complementar 116, de 31.7.2003, a qual, ao dispor sobre o ISS, tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, ditou sobre a matéria normas gerais sobre a incidência daquele imposto, mas havendo mantido a forma diferenciada de tributação em relação aos serviços de natureza pessoal, não havendo revogado, expressa

ou tacitamente, a sua disciplina específica da lei anterior, como seja, Decreto-lei 406/1968;

(v) Que, da mesma forma, o art. 15 da Lei Municipal de São Paulo, n. 13.701/2003, igualmente manteve alterada a tributação diferenciada, estabelecida para as sociedades de profissionais, conforme orientação histórica daquele Município;

(vi) Que o desenquadramento de que se trata decorreu, sinteticamente, do equívoco entendimento que as autoridades fiscais desenvolveram, havendo atribuído suposto caráter empresarial à Consulente, com o efeito da descaracterização da forma de trabalho pessoal requerida pela Lei 13.701/2003 para as sociedades da espécie, com erros de avaliação concernentes ao porte/estrutura, à organização do trabalho e à atuação integrada com outras sociedades do mesmo ramo;

(vii) Que um dos critérios utilizados pelo Município de São Paulo para o efeito do desenquadramento correspondeu a uma errônea avaliação feita pelo exame do endereço eletrônico (*site*) da Consulente, por meio do qual ela divulga os serviços que presta aos seus clientes, a forma da sua organização e seus contatos, dentre outras informações relevantes para a sua divulgação;

(viii) Que o avanço tecnológico utilizado de maneira geral pelos prestadores de serviços tornou-se um verdadeiro *cartão postal* no ambiente da internet, no qual a qualidade se liga ao máximo de informações destinadas a quem os acessa;

(ix) Que o fenômeno mundial da *globalização* não mais permite que uma sociedade de prestação de serviços deixe de expandir as suas atividades para o exterior, objetivando reforçar suas relações internacionais e até mesmo manter atualizada e ampliada sua rede de contatos, condição atualmente inerente à sociedade moderna e verificada em todos os ramos da atividade;

(x) Que este efeito da *globalização* se verifica com relação a grandes escritó-

rios de advocacia, a médicos renomados, a economistas e a outros profissionais, indicando a existência de um *network* mundial, mecanismo do estabelecimento de relacionamento internacional com parceiros estrangeiros em todo o planeta, do que não decorre a pessoalidade dos serviços prestados aos seus clientes;

(xi) Que até mesmo o *site* da Prefeitura de São Paulo possui um *link* denominado de *relações internacionais*, do qual constam as atividades e parcerias com outras cidades do mundo, não resultando deste fato a perda da característica de ente público;

(xii) Que independentemente da forma da atividade, os profissionais da Consulente, devidamente habilitados, continuam sujeitos individualmente às consequências civis e criminais, decorrentes do trabalho pessoal que prestam, não se dando assim a ausência de pessoalidade na prestação dos seus serviços, classificados como de natureza intelectual;

(xiii) Desta forma, o número de profissionais, o tamanho da sociedade, seu porte e sua estrutura não têm o condão de retirar a pessoalidade do serviço prestado;

(xiv) Que se trata de sociedade simples e não de sociedade empresária, uma vez que voltada para o exercício de uma profissão intelectual, nos termos dos arts. 966 e 982 do Código Civil brasileiro;

(xv) Que o regime tributário sobre o qual tem a Consulente exercido a sua atividade se estende ao longo de mais de quarenta anos da sua existência, jamais tendo havido mudança em sua atividade, no conteúdo e na forma;

(xvi) Que o Conselho Regional de Contabilidade e órgãos públicos como o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da expedição de normas de sua competência, têm reconhecido a responsabilidade técnica dos sócios de sociedades como a Consulente, a eles estabelecendo responsabilidade solidária e ilimitada pelas obrigações sociais,

o que independe da existência de quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e ao porte dos seus clientes;

(xvii) Que a Consulente não presta qualquer outro tipo de serviço que não sejam aqueles inerentes à profissão de contador, por meio de profissionais para tanto legalmente habilitados, em nada diferindo do que acontece com outras profissões regulamentadas;

(xviii) Que existe uma interdependência entre profissionais liberais, como acontece nos casos em que um advogado necessita dos serviços de um contador e vice-versa, o que não descaracteriza a particularidade nem a independência do trabalho de cada um deles;

(xix) Que se trata claramente de profissão intelectual, que exige capacitação própria, antítese do trabalho mecanizado, o qual dispensa conhecimento científico. Esta capacitação se dá, ainda, com maior nível de exigências, quando se trata de atuação nas áreas dos mercados financeiro e de capitais, conforme determinações do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários;

(xx) Que, considerada a atuação dos clientes em diversas regiões do país, a abertura de filiais é uma exigência dos órgãos de registro profissional, como acontece também em relação aos Conselhos Regionais de Contabilidade, os quais não permitem que profissionais registrados em uma determinada jurisdição exerçam a sua atividade em outra na qual não estejam também registrados; e

(xxi) Que a existência de sócios em comum em outras sociedades ou o fato de pertencer a um *network* global não é fator que possa descaracterizar a Consulente como sociedade civil constituída por sócios habilitados, aos quais se atribui responsabilidade pessoal.

Diante destes termos, são apresentados os quesitos abaixo para serem respondidos no presente Parecer, objetivando dar à Consulente subsídios para reverter o

desenquadramento fiscal de que veio a ser vítima:

1. Qual(ais) o(s) fundamento(s) legal(ais) básico(s) que atribui(em) a natureza jurídica das atividades econômicas como empresariais ou não?

2. Na decorrência da resposta ao quesito supra, a lei aplicável subordina os municípios em geral e o Município do Estado de São Paulo na classificação das atividades econômicas para o fim do ISS?

3. 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?

4. 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?

5. 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? Isto ocorre no caso da Consulente?

6. 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 personalidade da prestação de serviços e a transforma em uma sociedade de caráter empresarial?

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

8. Os contadores e auditores possuem responsabilidade técnica pessoal e ilimita-

da 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 da responsabilidade contratual patrimonial retira a responsabilidade técnica e pessoal inerente ao exercício da profissão?

9. A previsão do 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?

10. 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?

11. A norma contábil (Resolução CFC 868/1999) que os contadores e auditores, assim como as sociedades, sejam cadastradas 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?

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

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

## II. A jurisprudência aplicável

A Consulente relacionou algumas decisões em favor de sua tese. A primei-

ra delas, de 21.8.2008, cuidou precisamente do caso em questão, ajuizada que foi pela (B), sociedade integrante mesmo *network* daquela, quando a MM. Juíza de Direito da 1ª Vara da Fazenda Pública de São José dos Campos (SP), no Processo 2281/07 reconheceu a natureza jurídica da autora como sociedade civil de profissionais liberais e, *portanto, não empresária*, conforme se verifica de trecho da decisão referida: “A requerente é uma sociedade de profissionais liberais de natureza civil, (...). Todos os membros da sociedade têm habilitação específica para a prestação do serviço descrito no objeto social do contrato (prestação de serviços de auditoria e demais serviços inerentes à profissão regulamentada de contabilidade) e, segundo o Decreto-lei 9.295/1946, respondem pessoalmente pelos serviços que prestam (...). E, de acordo com a norma civil, nem todas as sociedades civis que visam lucro são consideradas empresárias, mas aquelas cuja realização dos seus objetivos não se dá exclusivamente por seus sócios. No caso da requerente, tendo em vista que seus sócios são profissionais liberais de profissão regulamentada e desempenham atividades reguladas por lei específica, ou seja, atuam somente na prestação de serviços profissionais de contador, assumindo responsabilidade pessoal pelos serviços prestados – Cláusula 2ª, parágrafo único e Cláusula 3ª, § 2º, do contrato social –, fica afastado o conceito de sociedade empresária”.

Observe-se desde já que, mesmo havendo tocado em pontos significativos para o deslinde da questão em tela e com base neles julgado corretamente, a decisão acima não percorreu de forma completa e adequada todos os caminhos que levam inexoravelmente ao mesmo resultado de forma indubitável definitiva, como será demonstrado neste Parecer.

A Consulente também relacionou decisão do STF (ADRE n. 396.421-6-RJ), em que foi parte a (C), por meio da qual foi reconhecido o direito da autora, na condição de sociedade civil de profissionais

liberais, de recolher o ISS nos termos do Decreto-lei 406/1968, recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

No mesmo sentido, ainda, decisão monocrática proferida pelo Ministro Octávio Galloti, então Relator, nos autos do RE 201.835, de interesse da própria Consulente, no sentido do reconhecimento do seu direito de recolher o ISS em função de cálculo de acordo com o número de sócios e profissionais habilitados.

Recorrendo a situação análoga, enfrentada por sociedades de advogados, a Consulente apontou para decisões do STJ que reconheceram o seu direito ao regime do ISS previsto no Decreto-lei 406/1968 (v.g. o REsp 649.094-RJ, Relator Ministro Castro Meira, *DJ* 7.3.2005, p. 288) fundadas, resumidamente, nos fatos de que, tais como ela: (i) são sociedades unipessoais; (ii) os profissionais a elas associados ou habilitados prestam serviços em nome da sociedade à qual pertencem, mas sob sua responsabilidade pessoal e ilimitada; (iii) o fato de haver relação de emprego de profissionais da mesma área não a desqualifica como uniprofissional; (iv) não apresentam natureza mercantil.

Equivocada em parte encontra-se a decisão do STJ em Embargos de Divergência no REsp 866.286-ES, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, quando foi estabelecido que as sociedades uniprofissionais são favorecidas pelo cálculo diferenciado do ISS quando: (i) seus serviços são prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal; e (ii) inexistente estrutura ou intuito empresarial.

O primeiro ponto representaria uma exigência tão somente formal, a nosso ver não decisiva para afastar o favor legal tributário pretendido pela Consulente. Se um determinado trabalho viesse a ser assinado em nome da sociedade e não de seus sócios ou de profissionais contratados dentro da área de sua atividade, a responsabilidade pessoal, solidária e ilimitada recairia nas

pessoas dos seus administradores, profissionais habilitados do mesmo setor.

Quanto ao segundo ponto, veremos que a estrutura da sociedade não é elemento caracterizado do *tipo empresarial*.

Um terceiro ponto ainda a observar está na consideração de que não é a vontade dos sócios que determina a empresarialidade ou não de uma determinada atividade, mas a qualificação da atividade em si mesma. Nestes termos, mesmo que o profissional liberal resolvesse escolher por algum motivo que sua atividade seria exercida sob a forma de empresário que ele alcançaria tal designio, tal como a lei em caráter excepcional autorizou a quem explora economicamente uma atividade rural (NCC, art. 971).

### ***III. O conceito de empresário e de sociedade empresária no direito anterior. Breve esboço histórico. O comerciante, o ato de comércio e a mercancia***

A interpretação e a aplicação dos dispositivos legais sobre o conceito de empresário e de sociedade empresária necessitam de alguns fundamentos tirados da origem histórica e da evolução dos conceitos de comerciante, ato de comércio, mercancia, atividade econômica e empresa. Não se trata do que se poderia taxar negativamente de *perfumaria acadêmica*, mas de *luzes* que se projetam sobre tais conceitos, as quais permitem vê-los adequadamente segundo a vontade do legislador, ora presente nos dispositivos do Código Civil vigente que regem a matéria.

É precisamente a falta do conhecimento da perspectiva histórica das condições em que nasceu e se desenvolveu o Direito Comercial que, em última análise e entre outros elementos igualmente mal apreciados, levou a Prefeitura de São Paulo a interpretar de forma absolutamente errônea os dispositivos legais que regem a matéria. Nunca é tarde nem representa uma

inútil perda de tempo revisitar os conceitos básicos relativos a este tema, próprios do currículo do primeiro ano dos cursos de Direito Comercial em nossas faculdades, tão incompreendidos.

Inicialmente rememoremos o fato de que o Direito Romano não cuidava de assuntos relacionados ao comércio pelo simples fato de que, voltado para o cidadão romano, este não exercia o papel de comerciante dentro da estrutura da sociedade romana. O cidadão romano tinha a sua vida estruturada em torno da carreira militar, da política e, quando muito, dedicava-se a certo nível de produção agrícola. Isto porque, como se sabe, Roma mais tomava do que plantava. O comércio que se notava em Roma era praticado por escravos e por estrangeiros, havendo ficado, portanto, fundamentalmente à margem do direito posto.

A queda do império romano acarreta uma profunda mudança das nações que hoje formam o mundo ocidental europeu, especialmente quanto aos países banhados pelo Mediterrâneo. Ali floresceu um comércio intenso e de natureza internacional com a importação de produtos originados no Oriente. A base legal sobre a qual se apoiou tal comércio era formada pelo direito romano (aproveitado nas instituições que se prestavam ao comércio, como o direito de propriedade), ao direito local (chamado de *bárbaro*) e ao direito canônico. Este último foi importante não porque cuidava do comércio, mas porque impedia o seu desenvolvimento por força de normas restritivas, especialmente aquelas voltadas para a condenação da cobrança de juros nas operações de empréstimo. Em vista deste quadro negativo, os comerciantes necessitaram criar mecanismos aptos à superação das injunções ao comércio, do que resultou, entre outros institutos, a letra de câmbio, na imensa riqueza de sua construção.

Fora da jurisdição estatal, os comerciantes reuniram-se em núcleos especializados de atividade (as diversas corpora-

ções de ofícios) foram obrigados a criar uma justiça própria que regulasse os seus negócios (os Tribunais Consulares). Surgiram nessa época institutos que se aplicavam exclusivamente aos comerciantes (como a falência no seu sentido moderno de concurso de credores) e o estabelecimento de obrigações que lhes foram próprias. Começa então a necessidade de se identificar quem era comerciante para os fins do direito aplicável.

Observe-se que, inicialmente na história do Direito Comercial, ele foi pouco a pouco construído pelos comerciantes dentro de suas respectivas corporações (costumeiro, portanto) e voltava-se de forma exclusiva em uma primeira fase tão somente para os membros de cada corporação, nesta *matriculados*. Com o passar do tempo, a jurisdição dos Tribunais Consulares expandiu-se para questões entre um membro de corporação e terceiro e, bem mais à frente no tempo, para comerciantes em geral, matriculados ou não.

Esta última fase se deu, principalmente, após a extinção das corporações na França em 1791, pela Lei Le Chapelier, a qual resolveu acabar com os privilégios dos comerciantes que gozavam até então do monopólio do comércio, o que afrontava os princípios fundamentais da Revolução Francesa de liberdade, igualdade e fraternidade.

Sem uma referência subjetiva para a aplicação das normas mercantis, o legislador francês procurou criar um sistema objetivo, fundado no conceito de *ato de comércio*, objeto do art. 632 do Código Comercial francês de 1807, baixado por Napoleão Bonaparte. A partir de então o conceito de comerciante passou a revestir-se da qualidade de uma opção de política legislativa expressa, preenchendo os interesses determinados pelo legislador na questão dos direitos e obrigações atribuídos ao comerciante.

Considerado que o Direito Comercial não é uma ciência ontológica (que existi-

ria como um ser próprio, bem definido), mas uma ciência histórica, cujos contornos se estabeleceram ao longo de séculos, o conceito de ato de comércio revelou-se extremamente imperfeito, o que causou grandes e insolúveis problemas na sua aplicação. Foi por este motivo que a jurisprudência francesa, apoiada pela grande maioria dos doutrinadores da época, passou a entender que os diversos casos de situações enumeradas no art. 632 do Código Comercial francês consistiam apenas nos exemplos mais conhecidos de atividades consideradas mercantis, nada impedindo a existência de outras, a serem identificadas dentro de um processo de reconhecimento ao longo do tempo. Isto gerava sérios problemas de identificação das práticas correspondentes ao comércio, diferentes daquelas inerentes à vida civil econômica das pessoas, considerada a existência de uma tutela bastante diferenciada quanto a direitos e obrigações.

Foi preciso construir a diferença entre *ato* e *atividade*, operação que mais adiante no tempo serviu para caracterizar a empresa, tomada como *atividade econômica organizada*, o que se verificou no Código Civil italiano de 1942, cujo art. 2.082 definiu o empresário como “quem exerce profissionalmente uma atividade econômica organizada para o fim da produção ou troca de bens ou de serviços”.<sup>2</sup>

Demonstrando também que *tamanho não é documento*, ou seja, que não é o porte da atividade que qualifica o empresário, mas a própria atividade que ele exerce, a lei italiana também definiu o pequeno empresário no art. 2.083:<sup>3</sup> “São pequenos empresários os cultivadores diretos da propriedade

(1.647, 2.139), os artesãos, os pequenos comerciantes e aqueles que exercem uma atividade profissional organizada de forma prevalente com o trabalho próprio e dos membros da família”.

Havendo reconhecido a dificuldade da conceituação do ato de comércio, o Código Comercial brasileiro de 1850 procurou fugir ao problema, havendo adotado a qualificação do comerciante pelo exercício da *mercancia*, o que implicava implicitamente em uma *atividade*, naquele tempo havendo representado uma grande mudança de orientação, demonstrando a modernidade daquele diploma legal. Dentro desta visão, o art. 4º daquele Código estabeleceu que era considerado comerciante quem exercesse a *mercancia* de forma profissional e habitual. Por sua vez, como exemplos de práticas profissionais entendidas como próprias da mercancia, o legislador as relacionou no art. 19 do Regulamento 737 de 1850, uma cópia quase idêntica ao art. 633 do Código Comercial francês de 1807.

Ou seja, para alguém ser reconhecido como comerciante e ter direito aos benefícios correspondentes (como requer concordata) ou às obrigações que lhe eram impostas (sujeitar-se a falência ou ter que adotar livros mercantis obrigatórios), era necessário que praticasse habitual e profissionalmente certo tipo de atividades relacionadas de forma exemplificativa no art. 19 do Regulamento 737, de 1850. O fato de não encontrar-se alguém com o seu *negócio* registrado no Registro de Comércio Comercial caracterizava o agente como comerciante irregular ou de fato, se atuasse dentro daquele espectro de atividades. Ou seja, estava-se diante de um comerciante que, pela falta de registro sujeitava-se a todos os ônus da atividade, não gozando de qualquer direito.

Mesmo a tentativa de se encontrar uma solução para o problema fundada na figura da mercancia, apresentou inúmeras dificuldades, o que levou, ao longo da vigência do Código Comercial brasileiro de

2. No original, “chi esercita professionalmente un’attività economica organizzata (2.555, 2.565) al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi”.

3. “Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo (1647, 2139), gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un’attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia”.

1850, a doutrina e a jurisprudência a elaborarem um conceito complexo de comerciante que pode ser explicitado resumidamente: (i) pela *definição legal*, conforme o exemplo das companhias (consideradas mercantis pela forma, nos termos do art. 2º da Lei 6.404/1976), das construtoras, conforme a Lei 4.068/1962, v.g.; (ii) pelo *critério histórico* (que identificava como mercantis as atividades assim reconhecidas ao longo do tempo da criação e evolução do Direito Comercial); (iii) pelo exercício de atividades econômicas novas, identificadas como mercantis pela *dependência ou conexão* com as duas categorias anteriores; e (iv) pelo critério do *bom senso*, tendo em conta a existência de situações anômalas, com *cheiro de mercantis*, segundo o seu perfil. Observe-se que a imprecisão do conceito de ato de comércio e de atividade mercantil está diretamente ligada ao fato de que o Direito Comercial jamais foi uma ciência dogmática.

Dentro do critério histórico contava-se o Regulamento 737, de 1850, depois de revogado, pois passou a ser fonte de orientação de juristas e dos tribunais na identificação das atividades mercantis.<sup>4</sup>

O critério da dependência ou conexão é importante porque no direito atual ele pode ser ligado de certa forma ao chamado *elemento de empresa*, presente agora no parágrafo único do art. 966 do Código Civil. O reconhecimento da comercialidade sob esse ponto de vista se deu, por exemplo, há vários anos, em relação a uma decisão judicial quanto à atividade de intermediação da venda de espaço de tempo para comerciais em televisão, que era nova naquele tempo.<sup>5</sup>

O significado do que seja *elemento de empresa*, conforme já tivemos oportunidade de afirmar mais de uma vez, é fugi-

dio, impreciso, abstrato. Segundo Rachel Sztajn, pode ser considerado como relacionado à organização e, neste sentido, qualquer empresa é uma organização e como a organização não é definida, somos conduzidos a uma interpretação que nada esclarece.<sup>6</sup> Vale dizer que é conceito que define pelo definido, conseqüentemente é logicamente imperfeito.

Tenha-se em conta que, ao longo de todos os séculos da história do Direito Comercial, as hoje chamadas *profissões liberais* jamais integraram o campo de sua disciplina, mesmo se reconhecendo o seu caráter econômico. Sob este aspecto, não havia qualquer divergência tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Segundo Rachel Sztajn a exclusão das profissões intelectuais do campo do comércio diz respeito ao fato de que elas agregam em bens ou serviços característicos e/ou ideias diretamente relacionadas ao seu criador, que não podem ser facilmente reproduzidas,<sup>7</sup> ou seja, tais serviços são de natureza infungível, enquanto no comércio denota-se a presença da fungibilidade como fator determinante.

Dentro desta visão um ponto importante foi o da caracterização dos hospitais privados como empresas mercantis, claramente delineada quando adotavam a forma de sociedades anônimas e nem tanto como limitadas, por exemplo. Do *lado externo*, ou seja, as relações com os hospitais privados foram consideradas mercantis porque efetuavam a *venda de serviços de saúde*, mas do *lado interno*, ou seja, as relações dos médicos com seus pacientes continuavam sendo exercidas sob o manto do Direito Civil, subordinadas ao tipo de responsabilidade pessoal ilimitada que lhes é próprio, não prejudicada a figura da *relação de consumo*, entre médico e paciente.

De acordo com Sylvio Marcondes Machado, mesmo quando a atividade eco-

4. Cf. Rachel Sztajn, "O que se perdeu na tradução", in RDM 153-154/7.

5. Deste autor, "Atividade mercantil. Ato de comércio. Mercancia. Matéria de comércio. Comerciante", in RDM 47/29.

6. Ob. cit., p. 11.

7. Ob. cit., p. 10.

nômica se exercia de modo habitual e sistemático, ou seja, profissionalmente, em nome próprio e na busca do lucro, quando se referia ao campo intelectual deixava de caracterizar-se como mercantil. Isto porque, segundo aquele autor, ainda que mediante o concurso de auxiliares ou de colaboradores, o esforço criador se localiza na própria mente do autor, de onde resultam, exclusiva e diretamente, o bem ou o serviço, sem interferência exterior de fatores de produção, cuja eventual ocorrência é meramente acidental, dada a natureza do objeto alcançado.<sup>8</sup>

Com base em tais considerações aquele autor pôde demonstrar porque médicos não são empresários enquanto hospitais privados são empresas. Desenvolvendo o raciocínio em tela, Rachel Sztajn afirma que:<sup>9</sup>

“[a] breve análise do conjunto de serviços prestados por um hospital demonstra que, além de serviços médicos – atividade intelectual – outros bens e serviços são fornecidos. Medicamentos, refeições e lavanderia vêm à mente e representam atividades comerciais. Os primeiros (medicamentos) refletem intermediação; as refeições são uma combinação de intermediação e produção. Uma única atividade comercial desenvolvida por hospitais seria suficiente para defini-los como empresa.

“E nesse caso, é irrelevante se o serviço de saúde fornecido pelos médicos é o mais importante. Sem outros atos (ou atividades) não seria possível tratar os pacientes que precisam de cirurgias, por exemplo. *Não apenas a organização, mas a combinação de atividades desprovidas de natureza intelectual* justifica o exemplo de Marcondes Machado” (destaques nossos).

Observe-se pela importância relacionada a este tema, que de um tempo a esta

parte os hospitais passaram a abrir espaço para a exploração em suas dependências de lanchonetes e de restaurantes *de marca*, inclusive utilizando-se do contrato comercial de franquia, disponíveis não somente em favor dos funcionários, médicos e pacientes, como também para terceiros que, residindo ou trabalhando nas proximidades, desejem fazer uma refeição de qualidade. Atuação típica de empresas mercantis, que nada têm a ver com o lado intelectual da medicina.

#### **IV. O conceito de empresário e de sociedade empresária no direito vigente**

A grande mudança, cujo entendimento incorreto gerou a presente Consulta, se originou da orientação adotada pelo Código Civil vigente, nos seus arts. 966 e 982, abaixo transcritos:

“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.”

“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.”

Anote-se que, nos termos da Constituição Federal (art. 22, I), compete à União legislar sobre direito civil e comercial (o que inclui os conceitos de empresário e de sociedade empresária tal como foram estabelecidos pelo Código Civil), não podendo o Município legislar sobre a matéria e mui-

8. Cf. “Da atividade negocial”, in *Problemas de Direito Mercantil*, São Paulo, Max Limonad, 1970, p. 141.

9. Ob. cit., p. 11.

to menos negar a aplicação da lei federal por meio de uma interpretação casuística e interessada, portanto, dotada de inaceitável parcialidade.

Como se verifica, as sociedades empresárias são definidas, por sua vez, pelo conceito de empresário, o que naturalmente leva as demais para o campo das sociedades civis, como é o caso da Consulente. Continua a companhia empresária pela forma, não considerado para efeito da classificação o seu objeto.

De acordo com o texto legal, em primeiro lugar, a atividade econômica exercida sob a forma de empresa, ou seja, *organizada*, e voltada para a produção e a circulação de bens ou serviços, em princípio caracteriza a chamada *mercancia*.

Em segundo lugar, o legislador afastou expressamente do conceito de empresa a atividade intelectual, nos campos científico, literário ou artístico, havendo aberto uma exceção tão somente quando tais atividades passam a serem exercidas como *elemento de empresa*.

Observe-se que o Conselho da Justiça Federal (CJF) aprovou os Enunciados ns. 193 e 194 durante a *III Jornada de Direito Civil*, realizada em dezembro de 2004, a respeito da questão do conceito de empresa: “O exercício das atividades de natureza exclusivamente intelectual está excluído do conceito de empresa. Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal envolvida”.

A este respeito, elucida Maria Helena Diniz que “se o exercício profissional for elemento preponderante da atividade econômica organizada (empresa), o profissional intelectual assume, por si próprio, a veste de empresário, devendo ser, juridicamente, considerado como tal”. Mas, aduz a mesma autora, desenvolvendo o seu raciocínio, se três médicos abrirem um consultório para explorá-lo sob a forma de sociedade simples, encontram-se no plano

do exercício da atividade intelectual que não se desnatura ainda que, futuramente, eles venham a contratar enfermeiras e auxiliares. Somente se sua atividade evoluir para a figura de um hospital é que ela passará a se caracterizar como uma sociedade empresária.<sup>10</sup>

O exercício da auditoria e de contabilidade está claramente integrado no campo das atividades científicas e, portanto, fora da caracterização como empresárias.

A utilização de auxiliares e colaboradores não descaracteriza a atividade civil, o que leva a se reconhecer que a Prefeitura do Município de São Paulo caiu em grande erro quando levou estes elementos em consideração para desenquadrar a Consulente do regime tributário especial.

Todos os doutrinadores são unânimes em considerar que não é o *tamanho do negócio* que define a empresa, mas a *organização da atividade*. Tanto é verdade que o próprio legislador estipulou categorias diferenciadas de empresas tendo em conta aquele critério, havendo-as classificado como *micro, médias e de grande porte*, em razão das quais estabeleceu regimes diferenciados de tratamento. Neste sentido, exercem a empresa tanto o pipoqueiro (microempresário) que estaciona seu carrinho nos parques das cidades, como também a mega indústria que explora a fabricação de automóveis (megaempresa). A diferença está na *qualidade* da organização necessária para cada tipo de empreendimento, não residindo ela na organização em si mesma.

Do ponto de vista *organizacional* nada impede que a Consulente seja chamada de empresa, mas *empresa civil*, dado o fato de que o legislador taxativamente afastou as atividades intelectuais como empresárias. Isto porque a organização não é fator naturalmente inerente à

10. In *Curso de Direito Civil Brasileiro*, vol. 8, *Direito de Empresa*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, pp. 59 e 58.

atividade mercantil, mas acessível a todas aquelas realizadas pelo ser humano. Digamos que a *organização* não é um *substantivo*, mas um *adjetivo* da forma pela qual as pessoas exercem alguma atividade.

Segundo Rachel Sztajn “organização são estruturas que reduzem custos de transação; qualquer profissional que pretenda participar do mercado, de forma competitiva, cria uma organização apenas para reduzir custos de transação. *Qualquer atividade, até mesmo as esportivas, de lazer e intelectuais, passa por processo de organização*” (destaques nossos).<sup>11</sup>

Deste ponto de vista, como temos afirmado reiteradamente, no campo dos serviços nada diferencia a atividade mercantil da civil, por exemplo, comparando-se um grande escritório de advocacia com uma corretora de seguros, esta última indubitavelmente de natureza mercantil. A estrutura organizacional básica é a mesma, com departamentos similares: recursos humanos, tesouraria, cobrança, contabilidade, auditoria e até ouvidoria. O que as diferencia é o objeto, mercantil ou civil conforme disciplinado pelo legislador.<sup>12</sup>

Tanto é verdade que nos países de *common law* a advocacia pode ser exercida sob o manto da comercialidade, até mesmo já havendo acontecido na Austrália o lançamento na Bolsa de Valores local de ações de um escritório de advocacia, então organizado como sociedade anônima aberta.<sup>13</sup> O mesmo deve acontecer na Inglaterra em futuro próximo.<sup>14</sup> Mas tem que se levar em conta que esta nova visão *depende de mudança legislativa específica*, mesmo em se tratando de países da *common law*, nos quais existe maior liberdade de organização. E esta mudança implica em que a

atividade profissional liberal a ser exercida sob a forma de empresa afasta a proibição da coexistência como sócios de profissionais de áreas diversas (como é o caso do Brasil), permitindo a associação de advogados e contadores, entre outros.

Por sua vez, o conceito de *elemento de empresa* não se configura presente na atividade da Consulente porque não há uma atividade maior na qual os serviços de contabilidade prestados por ela tenham se integrado, tal como ocorre com os hospitais, conforme visto acima, que *vendem* em seu próprio nome uma série de serviços na área da saúde. Fossem as sociedades de contabilidade um *shopping de serviços* que oferecessem a seus clientes uma grande variedade de *produtos*, talvez se pudesse reconhecer a presença do *elemento de empresa*, o que não é o absolutamente o caso das sociedades de contabilidade.

É preciso para se caracterizar a presença do elemento de empresa, segundo o Enunciado n. 195 do CJF (aprovado na já referida *III Jornada de Direito Civil*, a realização de uma “interpretação econômica, devendo ser analisada sob a égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores de organização empresarial”.

Outro jurista de nomeada, Alfredo de Assis Gonçalves Neto, também partilha da mesma opinião sobre o conceito de *elemento de empresa*. Analisando o art. 966 do Código Civil de 2002 do ponto de vista lógico, aquele autor bem observa que é precisamente da atividade intelectual organizada com finalidade econômica que cuida a primeira parte do parágrafo único daquele dispositivo legal. Isto porque, como é óbvio, se tal atividade não fosse econômica e organizada, já estaria excluída do próprio *caput* do artigo em foco.<sup>15</sup>

Enfatiza Alfredo Assis Gonçalves Neto que a única possibilidade de se poder

11. Ob. cit., p. 10.

12. In “O futuro do Direito Comercial no Brasil”, *RDM* 153/154, pp. 16 a 23.

13. Em nosso “O futuro do Direito Comercial no Brasil”, ob. e pp. cit.

14. Cf. “Ingleses poderão ir à bolsa até o final deste ano”, in *O Estado de S. Paulo*, 14.3.2011, p. N4.

15. In *Direito de Empresa*, 3ª ed., revista, atualizada e ampliada, São Paulo, Ed. RT, 2010, pp. 74 a 77.

enquadrar a atividade intelectual no regime jurídico empresarial estará em considerá-la como parte de um todo mais amplo e apto a se identificar como empresa ou, ainda, como um dos vários *elementos* em que se decompõe determinada empresa.

Tal absorção não ocorreu em relação à Consulente, não importando que tenha adotado uma estrutura na qual se mostra presente a hierarquização do trabalho com a criação de plano de carreira para seus funcionários, que atingem um número elevado. O gigantismo das atividades econômicas, em geral, é um sinal e uma necessidade dos tempos modernos. Isto corresponde ao estímulo na continuidade do vínculo dos colaboradores à Consulente (que investe valores ponderáveis em seleção e treinamento), em favor da qualidade dos trabalhos prestados aos seus clientes.

Também não importa a existência de *filiais*, tomado este termo na sua acepção genérica, porque, considerada a legislação aplicável, dada a individualidade jurídica das sociedades componentes do *network* do qual a Consulente é participante.

Grande número de colaboradores e estrutura fundada na formação de uma rede de sociedades ligadas umas às outras para a prestação de serviços intelectuais (principalmente nas áreas de advocacia, auditoria e contabilidade), tornam-se naturais em um mundo que conta com bilhões de habitantes, necessitados dos serviços prestados por aquelas *empresas civis*.

De acordo com a lei estes fatores não lhes tiram a qualidade de sociedades civis, pois a única exceção como se tem aqui reforçado está ligada apenas à caracterização do *elemento de empresa*, não existente em relação à Consulente.

Em um tempo no qual a internet já faz parte da vida diária dos cidadãos, que podem livremente criar *sites* e *blogs*, conectando-se a pessoas em todo o planeta via *ferramentas* como o *facebook* o *orkut* e outras, oferecendo serviços ou simplesmente relacionamentos, revela-se demasiadamen-

te simplória e temporalmente defasada a interpretação do Município de São Paulo no sentido de que estes elementos caracterizariam a Consulente como empresa. Eles são de natureza neutra, prestando-se a qualquer utilidade lícita.

Sob outro aspecto, a verificação do tipo de responsabilidade que recai sobre a Consulente e seus sócios e/ou colaboradores é decisiva para a sua caracterização como sociedade civil e não como sociedade empresária. A responsabilidade civil, como se sabe, é classificada como de natureza subjetiva ou objetiva. A primeira depende da prova da culpa ou do dolo do agente, podendo em certos casos ser estabelecida por presunção, invertendo-se o ônus da prova. A segunda é estabelecida em função de um fato ou de um ato do agente, independentemente de culpa ou de dolo, fundada na teoria do risco criado.

Ora, tanto na atividade civil como na empresária está presente a responsabilidade subjetiva, conforme estabelecido pelo legislador. Desta maneira, tanto o médico, o advogado, o engenheiro e contador como o controlador e os administradores de sociedades em geral sujeitam-se, na forma da lei, à responsabilidade subjetiva, por danos causados. Como regra geral na vida civil essa responsabilidade é ilimitada, o que se verifica precisamente em relação aos auditores e contadores.

No entanto, quando se trata de sociedades empresárias, a responsabilidade dos sócios ou acionistas depende do tipo societário, considerando-se que é referenciada ao capital social nas sociedades limitadas e nas sociedades anônimas. E no que toca às sociedades de auditoria e de contabilidade o seu regime especial veda expressamente a possibilidade de adoção da forma anônima, tendo em vista o caráter específico da responsabilidade dos sócios, incompatível com a prevista na Lei 6.404/1976.<sup>16</sup>

16. Art. 1º da Resolução CFC n. 496/1979, com a nova redação dada pela Resolução CFC 680/1990:

Há que se diferenciar a responsabilidade nas sociedades de auditoria e de contabilidade por obrigações da vida comum (atividade-meio, como, por exemplo, diante de fornecedores) e aquela que decorre do exercício da sua atividade-fim. Nesta os serviços prestados têm a sua autoria identificada nos profissionais que assinam os laudos e balanços contábeis e é de natureza pessoal e ilimitada. Mantém-se, pois a pessoalidade da relação auditor e contador com seu cliente, típica da profissão liberal.

Todos estes fatores jogam decisivamente pela clara identificação da natureza jurídica da Consulente na qualidade de sociedade civil e não empresária, como erroneamente julgou a Prefeitura do Município de São Paulo. Neste sentido Rachel Sztajn afirmou que “[A] criação de sociedades de contadores (CPAS) sob a estrutura de uma sociedade de responsabilidade limitada não significa que o empreendimento será considerado empresarial. Nem a organização nem o tipo legal são suficientes, per se, para definir a empresa ou o empreendimento comercial”.<sup>17</sup>

No artigo recente já citado, tivemos a oportunidade de tecer algumas considerações de *futurologia jurídica*, voltadas para o futuro do Direito Comercial no Brasil. Naquela ocasião avançamos que algum dia as profissões liberais também em nosso país poderão revestir-se do caráter de comercialidade. Mas isto dependerá de mudança expressa da legislação vigente, a partir de uma revolução jurídico-cultural que venha a afetar o quadro presente, a cujo respeito

não há qualquer preocupação do legislador no momento.<sup>18</sup>

No momento as atividades intelectuais são civis, com a estreita exceção de sua configuração como *elemento de empresa*, não sendo este absolutamente o caso da Consulente.

## V. Das respostas aos quesitos apresentados pela Consulente

Diante de todo o exposto, passamos a responder os quesitos apresentados pela Consulente.

**1. Qual(ais) o(s) fundamento(s) legal(ais) básico(s) que atribui(em) a natureza jurídica das atividades econômicas como empresariais ou não?**

Tais fundamentos são o art. 22, I da Constituição Federal, e os artigos 966 e 982 do Código Civil de 2002.

**2. Na decorrência da resposta ao quesito supra, a lei aplicável subordina os municípios em geral e o Município do Estado de São Paulo na classificação das atividades econômicas para o fim do ISS?**

Sim, porque se trata de matéria de competência exclusiva do legislador federal, não podendo, no caso, o Município de São Paulo legislar a respeito, nem muito menos interpretá-la de forma extensiva, de maneira a frustrar o sistema legal.

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

A Consulente não possui caráter empresarial, constituindo a sociedade simples precisamente um tipo societário construído especificamente para as sociedades civis.

**4. A profissão de auditoria e contabilidade é considerada intelectual para fins**

“Art. 1º. Somente poderá exercer a profissão ou explorar, sob qualquer forma, serviço ou atividade técnico-contábil (...). II – A organização contábil, assim considerando (...); b) a sociedade destinada à prestação de serviços profissionais integrada: 1) exclusivamente por contabilistas registrados. (...). § 2º. Na sociedade prevista no inciso II, Letra ‘B’, n. 1, todos os sócios terão responsabilidade técnica, independente de qualquer previsão em dispositivo contratual”.

17. Ob. cit., p. 12.

18. “O futuro do Direito Comercial no Brasil”, cit.

*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?*

Como se trata de um tipo de atividade de natureza científica (consistente no exercício da ciência da contabilidade), ela é indubitavelmente de natureza intelectual. Esta é precisamente a diferença entre empresário e profissional intelectual, como resultado da exclusão legislativa expressa.

*5. 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? Isto ocorre no caso da Consulente?*

Em termos bem sintéticos, havendo a matéria sido extensamente tratada no corpo do Parecer, está presente o *elemento de empresa* apenas quando a atividade intelectual é incorporada dentro de uma atividade empresarial maior e variada, tal como acontece em relação aos hospitais privados.

Esta situação nada tem a ver com a forma pela qual a Consulente exerce a sua atividade de contabilidade.

*6. 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 de caráter empresarial?*

Nenhum desses fatores é apto a transformar a Consulente em uma sociedade empresarial, conforme longamente exposto no Parecer.

*7. Caso a Consulente, sociedade simples, viesse a se estruturar na forma de sociedade por quotas de responsabilidade*

*limitada, se tornaria uma sociedade empresarial?*

A estrutura da sociedade limitada pode ser considerada *neutra*, ou seja, presta-se tanto à atividade intelectual como empresarial. Exceto em relação à sociedade anônima a forma societária não é elemento isolado caracterizador da empresarialidade.

*8. 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 da responsabilidade contratual patrimonial retira a responsabilidade técnica e pessoal inerente ao exercício da profissão?*

Estes fatores também não são determinantes para caracterizar a empresarialidade, pois são comuns a modelos de sociedades civis.

*9. A previsão do 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?*

Também estes não são elementos definidores da atividade empresarial, uma vez que em toda e qualquer atividade econômica o objetivo é o lucro, seja ela civil ou mercantil e a participação nas perdas é o corolário do risco que se assume na exploração da atividade.

*10. 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?*

A lei é expressa em ressaltar que a utilização de colaboradores, independentemente dos serviços por eles prestado, é uma faculdade prevista para o exercício da atividade econômica civil.

**11.** *A norma contábil (Resolução CFC 868/1999) que os contadores e auditores, assim como as sociedades, sejam cadastradas 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?*

Trata-se de exigência estabelecido pelo órgão regulador da atividade da Consulente, no exercício de sua competência legal, que em nada afeta a sua qualidade de sociedade civil.

**12.** *A existência de relacionamentos internacionais ("network") com sociedades de outros países, pessoas jurídicas separadas e totalmente independentes entre*

*si, caracteriza a Consulente como sociedade empresária?*

Os relacionamentos internacionais do tipo *network* fazem parte do mundo moderno e o entrelaçamento da Consulente com outras sociedades separadas e totalmente independentes entre si não a caracterizam como empresária, pois a lei não faz distinção deste tipo.

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

A participação de sócios da Consulente em outras sociedades de objeto idêntico remanesce no campo da liberdade constitucional de associação e não interfere na sua natureza jurídica, que continua civil.

Esta é a nossa firme convicção.

São Paulo, 29 de março de 2011.

