

PARECER JURÍDICO

I. A CONSULTA

Consulta-nos a **ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - SECCIONAL DE SÃO PAULO**, por intermédio de seu Ilustríssimo Presidente, o **Dr. Marcos da Costa**, sobre o enquadramento da sistemática de tributação denominada “Simples Nacional”, pelas sociedades unipessoais, a partir da vigência da Lei n. 13.247/2016, na prestação de serviços advocatícios, incluídos pela LC n. 147/2014, no art. 18, § 5º C, VII da LC n. 123/2006.

Em breve síntese, relata-nos a Consultante que a Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, no último dia 22/01/2016, manifestou entendimento segundo o qual as sociedades unipessoais de advocacia não poderiam ser contempladas pelo art. 3º da Lei Complementar n. 123/2006, com opção pelo “Simples Nacional”, enquanto não sobrevier modificação expressa no texto da referida Lei Complementar para abranger o novo tipo societário.

Descrito o contexto fático em que se insere a honrosa Consulta, apresentada em regime de urgência, passamos à exposição dos elementos teóricos e normativos que fundamentam nossas conclusões sobre a matéria.



HELENO TAVEIRA TÔRRES

*Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP*

ADVOGADO

II. SUMÁRIO

1.	AS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL NO BRASIL E A LIBERDADE DO EXERCÍCIO DE PROFISSÕES: O CASO DA ADVOCACIA.....	3
1.1.	O tratamento de excepcionalidade conferido às <i>sociedades unipessoais</i> no Direito Positivo e as sociedades unipessoais de advocacia.....	9
1.2.	Sobre as profissões regulamentadas e seu enquadramento como EIRELI. Posicionamentos da Receita Federal do Brasil	13
2.	AS ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS NO SIMPLES NACIONAL – PREVALÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006.....	15
2.1	O direito de opção do contribuinte e seu caráter vinculante perante a Administração Fazendária	19
2.2.	O direito ao enquadramento dos advogados autônomos, organizados sob a forma de sociedades unipessoais de advocacia, na sistemática do Simples Nacional, e a vedação ao tratamento fiscal discriminatório	22



III. O PARECER

1. AS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL NO BRASIL E A LIBERDADE DO EXERCÍCIO DE PROFISSÕES: O CASO DA ADVOCACIA

A Constituição Federal de 1988, ao instaurar o modelo de Estado Democrático de Direito vigente, adotou limites à intervenção estatal na economia, com vistas a garantir os direitos de liberdade e de segurança jurídica, necessários ao pleno desenvolvimento da atividade empresarial no País. É o que se infere de inúmeros dispositivos constitucionais os quais protegem desde o nome empresarial (CF/88, art. 5º, XXIX) à própria liberdade de iniciativa econômica. Tudo a preservar os participantes do mercado contra qualquer arbítrio do Poder Público, que somente poderá impor-lhes obrigações ou restrições nos termos do art. 170, *caput* e parágrafo único, da CF/88.

Na lição de Rachel Sztajn:

“O temperamento de uma economia de mercado pela valorização do trabalho humano, da livre concorrência, da defesa do consumidor e do meio ambiente, denota que se o regime é capitalista a utilidade social que pode proporcionar está presente e compõe os fundamentos da organização econômica da sociedade; a intervenção do Estado é residual, portanto se reconhece maior espaço para atuação, nesse domínio, dos particulares.

(...) A concepção de livre iniciativa contém a liberdade de escolha de formas para agir em mercados, responsabilidade pelas condutas adotadas e pela licitude e regularidade nos meios empregados. Liberdade econômica tal como predisposta no texto constitucional afasta intervenções do Estado, seja no estabelecimento de programas, formas e controles que fujam à normalidade.”¹

¹ SZTAJN, Rachel. A Disciplina das Sociedades no Código Civil Brasileiro. In: AZEVEDO, Antonio Junqueira de; CARBONE, Paolo. **Princípios do Novo Código Civil**

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

O Estado Democrático de Direito resguarda também a liberdade de expressão intelectual e de exercício profissional.

Neste particular, convém lembrar que a República Federativa do Brasil funda-se, precisamente, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (CF/88, art. 1º, IV) e que constituem garantias constitucionais inarredáveis as liberdades de expressão de atividade intelectual (CF/88, art. 5º, IX) e de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer (CF/88, art. 5º, XIII). Eis a axiologia jurídica que deve nortear a União, ao legislar, em caráter privativo, sobre as condições para o exercício das profissões no País (CF/88, art. 22, XVI).

Percebe-se que o Constituinte ocupou-se em diferenciar a tutela jurídica da atividade empresarial daquela voltada ao exercício de profissões. E esta distinção de tratamento encontra-se igualmente reproduzida no âmbito infraconstitucional.

Trata-se de distinção clássica, pautada pelo objeto da atividade a ser desempenhada pelas estruturas jurídicas criadas, a partir da *comercialidade* destas, como deixa expresso o art. 966 do CC/2002. Neste dispositivo, o legislador pátrio considerou *empresário* aquele que exerce, profissionalmente, atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Ocupou-se, ademais, de excluir desta categoria aquele que exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, ressalvando, apenas, os casos em que o exercício da profissão configura elemento de empresa (do parágrafo único).

O tema é retomado no art. 982 do CC/2002, que consigna regra geral segundo a qual considera-se *empresária* a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário, sujeita a registro perante o Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade. A modalidade das *sociedades simples*, logo, é alcançada por exclusão.

Brasileiro e Outros Temas. Homenagem a Tullio Ascarelli. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 567. Cf. TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional da Empresa.** São Paulo: Método, 2013, p. 24.

HELENO TAVEIRA TÓRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

Ainda no plano das distinções, identificadas no âmbito legislativo, cumpre-se pontuar que as sociedades *empresariais*, por força do art. 998 do CC/2002, devem ser registradas nas Juntas de Comércio; as *sociedades simples*, inversamente, são levadas a Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Bem por isso, as sociedades voltadas à prestação de serviços advocatícios devem ter os seus atos constitutivos levados a registro perante o Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede, nos termos de disposição legal específica sobre o tema, qual seja, o art. 15 da Lei n. 8.906/1994, a saber:

“Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. § 1o A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede.”

Destarte, ausente tipificação legal dos objetos sociais a serem explorados mediante sociedades empresariais ou sociedades simples, a definição destas espécies coube à doutrina, ressalvadas, apenas, as duas presunções legislativas absolutas, consignadas no parágrafo único do aludido art. 982 do CC/2002, segundo o qual sempre será *empresária*, independentemente de seu objeto, a sociedade por ações; e, *simples*, a sociedade cooperativa.

Na lição de Fábio Ulhoa Coelho, “como é a própria pessoa jurídica a empresária – e não os seus sócios –, o correto é falar-se ‘sociedade empresária’, e não ‘sociedade empresarial’ (isto é, ‘de empresários’)”². Está correto.

Empresário é a pessoa, natural ou jurídica, que organiza a empresa. Ocorre que esta, uma vez estruturada, desvincula-se de seu criador. Eis a razão pela qual certas atividades, porquanto umbilicalmente relacionadas àqueles que as desempenham, não são juridicamente classificadas como empresariais³;

² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Direito de Empresa. Vol. 1. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 127.

³ SZTAJN, Rachel. A Disciplina das Sociedades no Código Civil Brasileiro. In: AZEVEDO, Antonio Junqueira de; CARBONE, Paolo. **Princípios do Novo Código Civil**

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

nelas, o elemento pessoal é imprescindível, constituindo, assim, marca distintiva, em detrimento do critério da lucratividade, como poderiam pensar alguns.⁴

Ainda que a atual figura jurídica da *sociedade simples*, como se verá adiante, não se confunda inteiramente com as antigas sociedades civis, do Código Civil de 1916, ilustra a distinção, ora considerada, a clássica lição de Amador Paes de Almeida:

“Distinguem-se as sociedades comerciais das sociedades civis exclusivamente pela prática de atos de comércio por parte das primeiras, inteiramente inexistente nas segundas. Por atos de comércio se há de entender, malgrado a dificuldade de conceituação, os negócios jurídicos referentes diretamente ao exercício normal do comércio ou da indústria, consistentes na operação típica de compra e venda, ou ainda naqueles atos que imprimem característica ao comércio, ou na clássica definição, em atos de mediação entre o produtor e o consumidor, com habitualidade e finalidade lucrativa.”⁵

Nas sociedades civis, referidas pelo CC/1916, eram ausentes, justamente, negociações ou operações, dotadas de *comercialidade*; critério distintivo de que se valeu, repita-se, o legislador pátrio, ao editar o Código Civil vigente.

Brasileiro e Outros Temas. Homenagem a Tullio Ascarelli. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 572 e 573.

⁴ Referido critério da lucratividade serve a propósito distinto: de diferenciação entre as sociedades empresariais, que se caracterizam, sobremaneira, pela finalidade lucrativa, e as associações ou fundações, nas quais este propósito revela-se ausente. A diferença entre as sociedades empresariais e as associações, ademais, repousa no modo pelo qual ambas são constituídas: as primeiras, através de contratos sociais (sociedades empresárias limitadas) ou estatutos (sociedades anônimas); as segundas, apenas, por estatutos. É o que resta claro no art. 54 do Código Civil de 2002, sem correspondência no diploma que o precedeu. Na lição de Fábio Ulhoa Coelho: “A sociedade empresária é contratual se constituída por um contrato entre os sócios; e é institucional se constituída por um ato de vontade não contratual. A diferença diz respeito à aplicação, ou não, do regime do direito contratual às relações entre sócios.” (**Curso de Direito Comercial.** Sociedades. Vol. 2. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 44)

⁵ ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das Sociedades Comerciais.** São Paulo: Saraiva, 1978, p. 5.

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

Esclarece Rachel Sztajn, no entanto, que, em razão das inúmeras disposições normativas sobre as sociedades civis, encontradas no diploma pretérito (arts. 1364 a 1490), estas não restaram precisamente definidas como um “tipo” societário. Por este motivo, segundo a autora, teriam desaparecido no CC/2002 que, como dito, vale-se da figura das *sociedades simples*.⁶

Na civilística vigente, as *sociedades simples* possuem duplo significado: (i) tanto dizem respeito a uma forma básica de sociedades personificadas, cujas normas têm aplicação supletiva para outros tipos societários, mediante cláusula de reenvio (CC/2002, art. 1.053), bem como (ii) constituem forma de apresença das sociedades não empresárias (art. 1.150).⁷

Jorge Manuel Coutinho de Abreu, à luz do Direito português, em lição útil à realidade sobre a qual se debruça este Parecer, afirma inexistir “critério unívoco de profissão liberal”, a qual considera como tradução do exercício habitual e autônomo de atividades primordialmente intelectuais, suscetíveis de regulação e controles próprios, representadas por profissionais liberais, advogados, médicos, engenheiros, arquitetos, economistas etc, os quais não são comerciantes, ou seja, não fazem do comércio profissão.⁸

Ora, como regra, *escritórios de advocacia* não constituem empresas, ou seja, não resultam na organização racional de fatores de produção, dotados de *comercialidade*. O que neles avulta é a pessoa física dos profissionais que integram cada estrutura, em razão de suas respectivas especialidades técnico-

⁶ SZTAJN, Rachel. A Disciplina das Sociedades no Código Civil Brasileiro. In: AZEVEDO, Antonio Junqueira de; CARBONE, Paolo. **Princípios do Novo Código Civil Brasileiro e Outros Temas**. Homenagem a Tullio Ascarelli. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 581.

⁷ O citado art. 1.150 do CC/2002 admite que as sociedades simples, aqui entendidas como sociedades não empresariais, adotem um dos tipos de sociedade empresária. Neste sentir, é comum que os Registros Cíveis de Pessoas Jurídicas exijam a presença do vocábulo “simples”, quando estas sociedades não empresariais, optam por um tipo caro à organização empresarial. Trata-se de um resgate ao art. 1.364 do CC/1916: “Quando as sociedades civis revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no em que não contrariem os deste Código; mas serão inscritas no registro civil, e será civil o seu foro.”

⁸ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Da empresarialidade** – as empresas no Direito. Coimbra: Almedina, 1999, p. 100 e ss..



HELENO TAVEIRA TÓRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

jurídicas; daí porque não se fala em completa autonomia operacional destes estabelecimentos, como se complexos produtivos fossem. Pelo contrário: a produtividade dos escritórios de advocacia fica a depender da pessoa física dos seus integrantes, dotados da fama e clientela que os acompanham.

É que, na situação sob exame, o “processo produtivo” do exercício da advocacia exaure-se, precisamente, no término da prestação dos serviços jurídicos contratados; atividade de indiscutível natureza intelectual. Logo, não há que se falar em “despersonalização” da atividade despenhada, o que é caro, inversamente, às sociedades empresariais.

Neste sentido, o art. 16, *caput* e § 3º, do Código de Ética da OAB:

“Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016) (...)

§ 3º É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia.”

Atualmente, o Código Civil de 2002 contempla as seguintes formas de organização da atividade empresarial: (i) sociedade em nome coletivo; (ii) sociedade em comandita simples; (iii) sociedade em comandita por ações; (iv) sociedade anônima; e (v) sociedade limitada. Ademais, referido diploma contempla as *sociedades simples*, voltadas ao exercício de atividade profissional. E não se admitem, no País, modalidades societárias atípicas.

Por força da principiologia consagrada na Constituição Federal, sempre que o legislador debruçar-se sobre quaisquer destas modalidades de sociedade empresarias, ou da sociedade simples, deverá privilegiar a liberdade de atuação dos particulares, sem discriminação de nenhuma espécie.

Portanto, se o Constituinte ocupou-se em conferir tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte (CF/88, art. 146, III, “d” e parágrafo único, art. 170, IX e art. 179), e a LC n. 147/2014 ampliou o enquadramento na tributação simplificada da LC n. 123/2006, para incluir a



HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

atividade do exercício dos serviços advocatícios (atividade não empresária), esta atividade deverá atender ao arquétipo constitucional, como exercício da liberdade profissional, independente da forma de organização da advocacia.

Dito de outro modo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não pode obstar, por interpretação dos modelos de exercício profissional dos advogados, o ingresso destes advogados ao Simples Nacional, sob pena de violação às aludidas garantias constitucionais da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de exercício de profissão. Eis o objeto de análise deste Parecer.

1.1. O tratamento de excepcionalidade conferido às sociedades unipessoais no Direito Positivo e as sociedades unipessoais de advocacia

O exercício de atividade comercial, com limitação de responsabilidades patrimoniais, exige, por regra, a constituição de forma societária, segundo a unicidade do patrimônio.

O direito positivo outorgou personalidade jurídica às sociedades que são figuras distintas dos sócios que as compõem, com patrimônio, direitos e obrigações próprios e, para algumas modalidades, outorgou o princípio da separação patrimonial; patrimônio próprio, direitos e obrigações distintos daqueles dos sócios ou acionistas.

Essa distinção remanesce desde o Código Civil de 1916, que, em seu art. 20, determinava: “As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus sócios”. E, ainda que atualmente, a separação patrimonial das pessoas jurídicas possa ser superada, isso ocorre somente nas hipóteses do art. 50 do Código Civil.⁹

Considerado o patrimônio como extensão do direito da personalidade, apenas uma pessoa, física ou jurídica, poderia detê-lo.

⁹ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

O propósito de tratamento da unipessoalidade, em grau de exceção, tencionava evitar a possibilidade de uma pessoa física separar parcela de seu patrimônio, a partir da criação de uma estrutura jurídica, posta sob a sua titularidade, para exploração de dada atividade empresarial¹⁰ (*one-man company*, cara ao Direito inglês). Tratava-se de uma decorrência da concepção contratualista das sociedades de responsabilidade limitada, marca de uma época em que a natureza das pessoas jurídicas ainda não estava firmemente esclarecida.

As *sociedades unipessoais* foram acolhidas de há muito pelo Direito Brasileiro, em caráter de excepcionalidade, em atenção ao princípio da preservação da empresa. Até o advento das EIRELI, eram admitidas em duas hipóteses: as subsidiárias integrais, previstas no art. 251 da Lei n. 6.404/1976, e, de forma transitória, pela prazo de 180 dias, em caso de morte ou exclusão de um dos sócios de uma dada sociedade limitada, composta por apenas duas pessoas (art. 1.033 do CC/2002).¹¹

Diante das ficções com base nas quais se constrói o Direito, a aceitação *lato sensu* da unipessoalidade das sociedades, como forma de dotação patrimonial específica, voltada à exploração de uma dada atividade (empresarial ou profissional), em proteção ao patrimônio pessoal do titular da estrutura jurídica, reclamava solução de política legislativa¹², a exemplo do que já havia ocorrido, de forma pioneira, na experiência européia.¹³

¹⁰ Este era, exatamente, o teor do art. 1.363 do CC/1916, escrito no *plural*: “Celebram contrato de sociedade as pessoas, que mutualmente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns.”

¹¹ Esta hipótese, atualmente, é causa expressa de constituição de EIRELI, nos termos do art. 980-A, § 3º, do CC/2002.

¹² Em verdade, já o nosso ordenamento anterior, com base no Direito Romano, admitia a sobrevivência da pessoa jurídica, ainda que reduzida a um só membro. É o que se infere do item 4, do art. 10º da Lei n. 173/1893: “*As associações extinguem-se: 4 - perdendo a associação todos os seus membros.*”

¹³ Sobre o tema, confira-se: DOMINGUES, Paulo de Tarso. A “surpreendente” EIRELI (breves notas em torno da responsabilidade pessoal e empresarial). In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Temas essenciais de direito empresarial** – Estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 962 e ss..

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

A figura da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI, que aportou no panorama jurídico nacional em 2011, quando da edição do art. 980-A, do CC/2002, veio, precisamente, sanar esta lacuna.

Não se confunde a figura da EIRELI com a do empresário individual.

Pelo critério de *separação patrimonial*, do patrimônio da pessoa física que se dedica à exploração de uma dada atividade empresarial, isoladamente, não seria possível discernir quais os ativos e passivos relacionados ou não à empresa, de modo que todos os bens do empresário individual findariam por responder pelas dívidas decorrentes do exercício da atividade empresarial. Esta é a tese que prevalecia até o advento da referida autorização legislativa.

Com efeito, a EIRELI constitui uma pessoa jurídica, por força do art. 44, VI, do CC/2002, cujo patrimônio não se confunde com aquele da pessoa (física ou jurídica) que a institui.

Como bem reconhece Fábio Ulhoa Coelho:

“Na verdade, em vista do emprego, pela lei, de conceitos exclusivos do direito societário, na disciplina da EIRELI – como “capital social”, “quotas” e “modalidade societária” –, além da subsidiariedade das normas da sociedade limitada, a conclusão mais consistente é a de que ela se classifica como uma espécie de sociedade. O instituto é, portanto, o *nomem juris* dado, no Brasil, à sociedade limitada unipessoal.

(...) A EIRELI pode explorar atividade empresarial ou típica de *sociedade simples*. No primeiro caso, é ela, pessoa jurídica, que será o empresário, e não o seu instituidor. Por exemplo, se sobrevier a falência, falida será apenas a pessoa jurídica empresária; em decorrência, serão arrecadados apenas os bens da EIRELI.”¹⁴

“A sociedade limitada unipessoal, no direito brasileiro, foi designada de ‘Empresa Individual de Responsabilidade Limitada’, EIRELI (CC, art. 980-A). Ao examinar-se a classificação das sociedades segundo a quantidade de sócios, criticou-se a opção do legislador e demonstrou-se que a interpretação sistemática do direito positivo conduz à conclusão de

¹⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Direito de Empresa. Vol. 1. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 161.

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

que não se trata de nova espécie de pessoa jurídica, mas do *nomem juris* dado à sociedade limitada unipessoal.

Como uma sociedade limitada, a EIRELI sujeita-se às regras desse tipo societário (CC, art. 980-A, §6º).¹⁵

Cumpre-se registrar, ademais, que a figura da EIRELI não diz respeito, rigorosamente, a uma novo “tipo”, a uma nova espécie de pessoa jurídica, a despeito do que uma leitura desavisada do art. 44 do CC/2002 poderia pressupor; o caso, repita-se, é de *nomem juris* conferido à sociedade limitada de um único sócio; unipessoalidade que, como visto, não constitui novidade, no Direito brasileiro, sendo, de há muito, tutelada, pela legislação, ainda que em grau de excepcionalidade.

Trata-se de conclusão devidamente referendada pelo § 6º do art. 980-A do CC/2002, por força do qual a EIRELI finda submetida à observância das mesmas disposições aplicáveis à espécie das sociedades limitadas: (i) o sócio único deve subscrever contrato social, com as mesmas cláusulas essenciais, estabelecidas em lei para a validade do ajuste, (ii) a ser registrado perante Junta Comercial, (iii) deve escolher administrador, (iv) deve integralizar capital social, (v) deve aprovar as contas da administração etc.¹⁶

Vale assentar, neste sentir, que a unipessoalidade, de há muito admitida pelo art. 251 da Lei n. 6.404/1976 e pelo art. 1.033 do CC/2002, nunca retirou a condição de *sociedade anônima* das subsidiárias integrais ou de *sociedade limitada* daquelas estruturas bimembres que tiverem um de seus sócios excluído ou falecido; pessoas jurídicas estas que permaneciam sujeitas ao regime jurídico próprio dos tipos societários com base nos quais estavam originalmente constituídas, como dito acima.

Se, com o advento da EIRELI, o caráter excepcional das sociedades empresárias unipessoais estava dissolvido, o tema, até recentemente, continuava a merecer solução legislativa, no que diz respeito à **profissão da advocacia**, cujas estruturas não empresariais (parágrafo único do art. 966 do

¹⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Sociedades. Vol. 2. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 409.

¹⁶ No mesmo sentido: COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Sociedades. Vol. 2. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 409.

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

CC/2002), organizadas sob a forma de sociedades simples, sujeitavam-se à Lei n. 8.906/1994. Eis a situação que recebeu tutela pela Lei n. 13.247/2016, a qual dispõe sobre a *sociedade unipessoal de advocacia*.

Em uma leitura sistemática do ordenamento jurídico, aplicando-se, por simetria, tudo o quanto já restou esclarecido, acerca da EIRELI, no Direito brasileiro, o caso da *sociedade unipessoal de advogado*, longe de representar um tipo societário novo (dotado de natureza jurídica própria), diverso da sociedade simples, revela-se mero *nomen iuris* desta última; tal qual a EIRELI o é para as sociedades limitadas.

Não é por outra razão que a sociedade unipessoal de advocacia, nos termos do §2º do art. 15 da Lei n. 8.906/1994, com redação dada pela citada Lei n. 13.247/2016, deve obedecer às mesmíssimas prescrições, outrora previstas no Estatuto da Advocacia, para as sociedades simples.

Entendimento diverso, inclusive, exigiria que a Lei n. 13.247/2016 alterasse a tipologia das sociedades não empresariais do Código Civil de 2002; o que, nitidamente, não ocorreu no caso sob exame, porquanto o citado diploma permanece fazendo referência, apenas, às *sociedades simples*, como contraponto às diversas espécies do gênero sociedades empresariais.

1.2. Sobre as profissões regulamentadas e seu enquadramento como EIRELI. Posicionamentos da Receita Federal do Brasil

Como dito, a SRFB, recentemente, pronunciou-se para afirmar que as sociedades unipessoais de advocacia, previstas na Lei n. 13.247/2016, não poderiam fazer jus à sistemática de tributação favorecida do Simples Nacional por não disporem de previsão expressa no art. 3º da LC n. 123/2006.

Assim prescreve o art. 3º da LC n. 123/2006:

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (...).”

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

Conforme demonstrado, a exploração da *atividade* dos serviços de advocacia, por meio de **pessoa jurídica unipessoal**, não constitui um tipo societário novo, com natureza jurídica distinta das sociedades simples, devidamente contempladas pelo art. 3º da referida LC n. 123/2006; diz respeito, unicamente, ao *número de sócios* com que esta última poderá ser constituída e às possibilidades de organização dos profissionais da advocacia.

A menção originalmente feita, pelo legislador, à “sociedade empresária” e à “empresa individual de responsabilidade limitada”, quando da formulação da redação original do dispositivo em comento, soa atécnica e despicienda, porquanto a figura da EIRELI, repita-se, constitui mero *nomen iuris* das sociedades limitadas; esta última sim um “tipo” societário, do gênero “sociedade empresária”.

Ora, como é sabido, os serviços advocatícios foram inseridos no Simples Nacional por meio da Lei Complementar n. 147/2014, ao incorporar o inciso VII, no §5º-C, do art. 18 da LC n. 123/2006. E isto foi feito pelo legislador complementar, nos termos do parágrafo único do art. 146 da Constituição *sem quaisquer ressalvas*, com vistas a promover a liberdade de expressão intelectual e de exercício profissional. Logo, deve ser assegurado a todos os participantes do ramo de atividade profissional em comento, situados nas faixas de faturamento legalmente autorizadas, indêntico tratamento para optar pelo regime simplificado de apuração simplificada dos tributos.

Não cabe, pois, interpretação restritiva a sobrepor-se ao direito constitucional de opção em comento¹⁷, sob a alegação de que o critério quantitativo da unipessoalidade de componentes de uma sociedade simples teria o condão de afastar dito regime de tributação favorecida; especialmente,

¹⁷ Este direito constitucional de opção fica claro na redação do inciso I, do parágrafo único, do art. 146, III, da CF/88: “Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: *I - será opcional para o contribuinte; (...)*”. É certo: o referido regime diferenciado, ao qual se reporta o inciso III, “d”, do art. 146, da CF/88, dizia respeito, originariamente, às atividades dotadas de empresarialidade. Relembra-se, todavia, que ele foi estendido, pelo legislador complementar, por meio da LC n. 147/2014, a alguns setores de atividades intelectuais, organizados sob a forma não empresária, como é o caso da advocacia, tratado neste Parecer.



quando considerada a existência de pronunciamentos fazendários, em situação simétrica àquela aqui examinada, permitindo a exploração de profissões regumentadas, tais como a advocacia¹⁸, por meio de EIRELI, as quais, repita-se, constituem mero *nomen iuris* das sociedades limitadas.

Confira-se, exemplificativamente, a Solução de Consulta – COSIT:

*“Solução de Consulta nº 272 – Cosit. Data 26 de setembro de 2014.
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. A EIRELI se caracteriza efetivamente como uma pessoa jurídica e não como uma pessoa física equiparada à jurídica. Não existe qualquer impedimento legal a que a EIRELI explore, individualmente, a atividade médica. Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 44, inciso VI e art. 980-A, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), art. 150, §§1º e 2º; SCI Cosit nº 19, de 2013.”*

2. AS ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS NO SIMPLES NACIONAL – PREVALÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006

O tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, previsto no art. 146, III, alínea “d” e parágrafo único, art. 170, inciso IX, e art. 179, todos da CF/88, nas palavras de André Ramos Tavares, revela “a necessidade de se

¹⁸ Poderiam afirmar alguns que a exploração da advocacia, por meio da constituição de uma sociedade unipessoal, representaria uma forma de limitação indevida da responsabilidade do profissional que a exercita, incompatível com o art. 17 do Estatuto da Advocacia. O argumento não resiste, todavia, ao exame minucioso do citado dispositivo, inclusive sob uma perspectiva histórica. De fato, este consigna uma única hipótese em que é *ilimitada* a responsabilidade pessoal dos advogados, qual seja, os casos de “*danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia*”. Trata-se de hipótese, logo, que nunca pôde ser afastada por meio da criação de dotações patrimoniais autônomas, titularizadas por pessoas jurídicas, ainda que organizadas sob a forma de sociedades simples, com pluralidade de sócios, conforme previa a redação original do citado art. 17 da Lei n. 8.906/1994, anterior às alterações trazidas pela Lei n. 13.247/2016, *verbis*: “*Art. 17. Além da sociedade, o sócio responde subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possa incorrer.*”

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

proteger os organismos que possuem menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados, para que dessa forma efetivamente ocorra a liberdade de concorrência (e de iniciativa).”¹⁹

Segundo a LC n. 123/2006, o Simples Nacional constitui regime unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo²⁰; não se trata, portanto, da concessão de benefícios ou isenções, a ensejar interpretações restritivas, por força do art. 111, II, do CTN, mas de uma modalidade diferenciada de apuração de tributos, a qual abrange, inclusive, o cumprimento de obrigações acessórias.

Cuida-se, portanto, o Simples Nacional, de regime especial destinado à promoção de uma tutela de estímulo da liberdade econômica e ao empreendedorismo no País.

Ao estender o regime de simplificação do cumprimento de obrigações tributárias, por parte das micro e pequenas empresas, aos prestadores de *serviços advocatícios*, nos termos do art. 146-A, da CF/88, o Legislador consagrou a promoção das liberdades de exercício profissional, mas o fez segundo a *atividade da prestação dos serviços*, e não conforme a organização societária, pelo tipo ou modelo de organização escolhidos pelos advogados (sociedade simples pluripessoal ou sociedade simples unipessoal), respeitada a faixa de faturamento da LC n. 123/2006, ou seja, de receita bruta anual de até R\$ 3.600.000,00.

Os serviços de advocacia foram inseridos na sistemática do Simples Nacional por meio da Lei Complementar n. 147, de 8/8/2014, a qual incluiu o inciso VII, no § 5º C, do art. 18 da Lei Complementar n. 123/2006.

¹⁹ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional da Empresa**. São Paulo: Método, 2013, p. 55.

²⁰ A natureza jurídica do Simples Nacional bem pode ser apreendida a partir do art. 12, da LC n. 123/2006, segundo o qual este constitui “regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições”. Nas palavras de Silas Santiago, o Simples Nacional é “instrumento de política econômico-tributária, determinado constitucionalmente”. Cf. SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 33 a 36.

HELENO TAVEIRA TÓRRES

*Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP*

ADVOGADO

Tratou-se de concessão feita à atividade da prestação dos serviços da advocacia, a saber:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3o deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3o. (...)”

*§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as **atividades de prestação de serviços** seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis: (...)”*

*VII - **serviços advocatícios** (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014).”*

Como se verifica, a LC n. 147/2014 permite a opção dos prestadores de “serviços advocatícios” conforme a natureza das *atividades de prestação de serviços*, e não pela forma jurídica de organização dos advogados. Portanto, não é determinante, insiste-se, a forma da estrutura jurídica ou do exercício da profissão. Destarte, o regime especial não se limitou às “sociedades de advogados”, ou seja, às sociedades simples pluripessoais.

O regime especial do Simples Nacional encontra sua competência determinada pelo art. 146, III, “d” da Constituição, o qual exige a Lei Complementar como único veículo normativo determinante dos serviços ou atividades que autorizem o exercício do direito de opção pelo regime especial do Simples Nacional. Confira-se:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)”

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)”

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II,

HELENO TAVEIRA TÓRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - *será opcional para o contribuinte;* (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - *poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;* (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - *o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;* (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - *a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.*

A LC n. 123/2006, de se ver, cumpre a determinação do art. 146 da Constituição para definir os critérios de enquadramento no regime especial do Simples Nacional. E a LC n. 147/2014, ao prever o alcance aos *serviços advocatícios* não se limitou pelo conceito de “sociedade de advogados”, como pluralidade de membros; mas previu a inclusão dos serviços segundo as “atividades” da prestação dos serviços.

Desse modo, o enquadramento como beneficiário do Simples Nacional depende estritamente das *atividades* dos prestadores dos serviços pela LC n. 123/2006. Os *serviços advocatícios* incluídos pela LC n. 147/2014 somente podem ser aqueles realizados em conformidade com a Lei n. 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia e da OAB), que regula as “atividades de advocacia”.

Portanto, em quaisquer das formas jurídicas admitidas pelo Estatuto da Advocacia, por meio das quais os advogados possam se organizar, na condição

de sociedade simples, seja a composição desta plúrima ou unipessoal, os serviços advocatícios autorizam a opção pelo regime do Simples Nacional, por força da LC n. 147/2014, que incluiu o inciso VII, no § 5º C, do art. 18 da LC n. 123/2006.

A função da Lei n. 13.247/2016 foi exatamente aquela de servir estritamente ao regime de organização da profissão de advogado, sem qualquer inovação quanto aos tipos societários admitidos pelo direito privado. Máxime para coerência interna, após a edição da Lei que criou a EIRELI, para extensão aos serviços advocatícios, que, sendo não empresariais, somente podem ser desempenhados por quem exerça a atividade, como profissão regulada por Lei.

Em conclusão, pelo princípio de hierarquia do ordenamento, a Lei Complementar n. 123/2006, ao introduzir norma geral de legislação tributária, em âmbito que lhe havia sido expressamente reservado, pelo constituinte (art. 146, III, alínea “d” e parágrafo único), prevalece sobre qualquer outro instrumento normativo quanto aos pressupostos que devem ser satisfeitos para a fruição do regime jurídico especial que alberga, especialmente, no que diz respeito à determinação das atividades e serviços autorizados.

Os *serviços advocatícios*, prestados em toda a extensão consignada no art. 1º do Estatuto da Advocacia e da OAB (alterado pela Lei n. 13.247/2016) foram contemplados pela LC n. 147/2014, sem qualquer imposição de limites quanto à forma jurídica de que se valham os profissionais que os desempenham. Entendimento diverso, especialmente quando externado pela via meramente interpretativa, impõe restrição que não se justifica e, ademais, subverte o axioma da hierarquia das normas e das fontes do Direito Tributário. Isto porque coube à Lei Complementar, e tão somente a esta, na forma de norma geral, a definição do regime de enquadramento no Simples Nacional.

2.10 direito de opção do contribuinte e seu caráter vinculante perante a Administração Fazendária

Consoante já esclarecido, o Simples Nacional constitui regime unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo. Não envolve a concessão de isenções, mas uma modalidade diferenciada de apuração de tributos e cumprimento de obrigações acessórias. Pode, assim, ser

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

concebido como um “*regime especial*”²¹, na forma de um tratamento específico, o qual se contrapõe ao regime geral da tributação pátria.

Na esteira do parágrafo antecedente, toma-se, aqui, a expressão “*regime geral*” de cada tributo como sinônimo da aplicação cogente da legislação tributária. Por isso, dado o seu caráter de particularidade, é natural que o *regime especial* somente possa ser empregado mediante expressa adesão ou anuência do contribuinte, a exemplo do que ocorre com o Simples Nacional.

As *opções legais*, em matéria tributária, são modelos fechados de direitos e obrigações que impõem tanto ao Fisco, bem como aos contribuintes, o seu integral cumprimento, desde que atendidos os requisitos e as condições exigidos por lei. Todo o seu conteúdo é vinculante. Por isso, não pode haver qualquer discricionariedade, por parte da Administração Tributária, enquanto perdurar sua concessão. E o contribuinte, ao aderir a uma das *opções legais* que se encontra posta ao seu alcance, aceita integralmente as condições e os requisitos desta, desde que preservada a base de legalidade que a institui.

O atendimento às condições exigidas, por uma dada *opção legal*, impõe apuração vinculada para que se dê a outorga do direito ao contribuinte e, a partir da sua concessão, garante-se, de modo incontestado, um *direito público subjetivo* em favor do seu titular.

A “opção” do contribuinte pela adesão a um dado regime especial é marcada pela *consensualidade*. Por conseguinte, a aceitação aos seus termos, desde que atendidos todos os seus pressupostos necessários, tem um duplice

²¹ Dita expressão “*regime especial*” é terminologia pouco precisa, em muito, pelas formas multifacetadas com que se apresenta. Geralmente, é usada para designar tratamentos específicos e que refogem ao regime geral do tributo, na formação ou apuração do crédito tributário, no emprego de obrigações acessórias ou nos controles da fiscalização. Como explicita Paulo de Barros Carvalho: “Entre os procedimentos concebidos para imprimir funcionalidade ao conjunto estrutural (...) estão os conhecidos ‘regimes especiais’” E continua: “Os ‘regimes especiais’ se sustentam na medida em que criam critérios específicos, constituindo exceções às regras da sistemática ordinária de fiscalização e arrecadação. Representam formas para a otimização dos fins das normas tributárias, aparecendo como flexibilizações que permitem a melhor adequação do direito à complexidade da vida social, outorgando maior rendimento ao corpo de preceitos que regem a atividade de gestão tributária”. CARVALHO, Paulo de Barros. o ICMS e os “regimes especiais”. **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT**. São Paulo: Dialética, 1996, n. 8, p. 97.

HELENO TAVEIRA TÔRRES

*Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP*

ADVOGADO

efeito: contra o Fisco, com típico efeito de regra *potestativa*, na medida em que gera na esfera jurídica da Fazenda Pública um dever de aceitação do regime especial em todos os elementos determinados pela legalidade, enquanto forem atendidos as condições e os critérios previstos no regime; e contra o *contribuinte* optante, pela obrigação de adimplir as condições do regime especial e, ao mesmo tempo, o *direito público subjetivo* de exigir observância da Fazenda Pública no cumprimento dos termos legais.

A finalidade do regime especial do Simples Nacional, opção dos sujeitos passivos da tributação, como bem explicitado em diversas passagens da LC n. 123/2006²², deriva de previsões constitucionais expressas, voltadas à promoção de uma tutela adequada da liberdade econômica, em sentido *lato*; tutela esta sem a qual restaria inviável a concorrência entre os organismos que possuem menores condições de competitividade (a exemplo dos advogados que atuam sozinhos), em relação aos grandes participantes do mercado em que atuam. Em nada se assemelha, repita-se, a sistemática em comento a um benefício fiscal, à medida que não envolve renúncia de receitas.

Eis a razão pela qual merece reformas, na situação ora examinada, o entendimento da douta Secretaria da Receita Federal do Brasil, acerca da inviabilidade de enquadramento da sociedade unipessoal de advocacia – *nomem juris de sociedade simples, nestes termos, devidamente contemplado pelo art. 3º da LC n. 123/2006* – na sistemática de tributação do Simples Nacional. Esta constitui regime especial que, sem qualquer espaço para discricionariedade administrativa, deve ser estendido a todas as estruturas societárias, voltadas ao desempenho da advocacia, que, por ele, possam optar, à medida que satisfaçam os demais requisitos previstos pelo ordenamento.

²² A título de exemplo, cita-se o *caput* do art. 18 da LC n. 123/2006: “O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, **optante pelo Simples Nacional**, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.”

2.2. O direito ao enquadramento dos advogados autônomos, organizados sob a forma de sociedades unipessoais de advocacia, na sistemática do Simples Nacional, e a vedação ao tratamento fiscal discriminatório

Por força do art. 150, II, da CF/88, veda-se o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Com efeito, a igualdade não significa identidade de tratamento, vez que não é princípio de caráter absoluto, mas, sim, relativo.²³ Neste sentir, a realização do princípio da igualdade pressupõe a utilização de referenciais justificáveis, relativamente aos quais deverá ser feito o juízo de igualdade, de tal modo que aqueles que se encontrem em situações comparáveis, *relativamente a um determinado referencial*, deverão receber o mesmo

²³ No particular ora tratado, vale trazer à baila as anotações de Canotilho, acerca do princípio da igualdade, expresso no art. 13 da Constituição da República Portuguesa: “Intui-se, com facilidade, não ser no sentido da igualdade formal que se consagra no artigo 13.º/1 da CRP o princípio da igualdade. Exige-se uma igualdade material, devendo tratar-se por <igual o que é igual e desigualmente o que é desigual>. Todavia, nesta fórmula avulta também já a ideia de a igualdade material se reconduzir sempre a uma *igualdade relacional*, pois ela pressupõe uma relação tripolar (Podlech): o indivíduo *a* é igual ao indivíduo *b*, tendo em conta determinadas características. Um exemplo extraído da jurisprudência portuguesa: o indivíduo *a* (casado) é igual ao indivíduo *b* (solteiro) quanto ao acesso ao serviço militar na Marinha, desde que reúna as condições de admissão legal e regularmente exigidas (características C₁, C₂ e C₃). (Cfr. Ac TC 336/86 e, mais recentemente, Acs. TC 186/91, 400/91)” CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 390.

HELENO TAVEIRA TÓRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

tratamento jurídico.²⁴ De outra banda, o princípio da isonomia permite tratamentos tributários desiguais,²⁵ os quais serão perfeitamente legítimos, caso o critério discriminatório adotado (*discrímen*) também o seja.²⁶

Devem ser afastadas, logo, todas as formas de tratamentos diferenciados, quando estes se basearem em critérios de *discrímen* ilegítimo.

Eis a lição de Ricardo Lobo Torres:

“Qualquer discrímen desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos seus direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF.

De notar que o direito tributário é essencialmente discriminatório, por se apoiar na distinção fundamental entre ricos e pobres, agravando a

²⁴ “Se generalidades ou diferenças entre grupos a serem comparados são relevantes, depende de imediato do *critério de comparação (tertium comparationis)*, que é introduzido no confronto de grupos. A regra de igualdade é uma carta branca na medida em que não oferece o próprio critério de comparação. O critério de comparação deve ser *exato*, isto é, uma *avaliação de justiça* reconhecida pela comunidade jurídica” TIPKE, Klaus *et al.* **Direito tributário**. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2008, p. 195.

²⁵ “A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto equitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo”. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2ª ed. Trad. port. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 69.

²⁶ Assim tem se posicionado, com acerto, o STF: “DIREITO PENAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. HOMICÍDIO CULPOSO. DIREÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 302, PARÁGRAFO ÚNICO, LEI 9.503/97. IMPROVIMENTO. (...) 3. *O princípio da isonomia não impede o tratamento diversificado das situações quando houver elemento de discrímen razoável, o que efetivamente ocorre no tema em questão.* (...) 5. Recurso extraordinário conhecido e improvido.” (RE 428864, Relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 14.10.2008. (grifo nosso).

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP

ADVOGADO

incidência sobre aqueles e aliviando a destes. A discriminação, portanto, sendo justificada e razoável, é necessária à justiça fiscal e não ofende os direitos da liberdade. Só a *distinção odiosa ou desarrazoada*, apoiada em circunstâncias estranhas à capacidade contributiva, ao custo/benefício, ao desenvolvimento econômico, aos direitos humanos (sexo, raça, cor, religião, domicílio, etc.), ou seja, ‘ao espírito do nosso direito constitucional’, é que fere os direitos fundamentais”.²⁷

Os referenciais a partir dos quais será feito o juízo de igualdade impõem, ainda, a observância ao *princípio da proporcionalidade*, de modo que é necessária uma apuração coerente entre o critério de *discrímen* eleito por determinada norma e a finalidade normativa; afinal, o princípio da proporcionalidade postula uma racionalidade da relação entre os meios utilizados e os fins perseguidos.²⁸

A vedação ao tratamento tributário discriminatório, base do Estado Democrático de Direito, contrário à proibição de excessos, seja na formulação, seja na aplicação das normas tributárias, visa a mitigar as diferenças pessoais e estruturais que a própria realidade impõe ao Direito. Tudo a realizar, mediante critérios de *discrímen* sólidos, os princípios da capacidade contributiva e, em última análise, da justiça fiscal.²⁹

Não é distinta a orientação firmada em sede do Supremo Tribunal Federal:

"(...) É preciso ter em conta que diferenças de tratamento tributário são comuns e necessárias para a adequação da tributação às diversas circunstâncias que dizem respeito à imposição dos ônus tributários. Tratamento diferenciado, em si mesmo, não evidencia qualquer vício.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 399 e 400.

²⁸ Cf. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 315; TIPKE, Klaus *et al.* **Direito tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2008, p. 270.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 38.

HELENO TAVEIRA TÔRRES

*Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP*

ADVOGADO

Muitas vezes não há como tributar exatamente do mesmo modo a partir de situações e operações diversas;

Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente e sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta. (...)"³⁰

Em face das considerações acima, excluir a sociedade unipessoal de advocacia da sistemática de arrecadação simplificada, prevista na LC n. 123/2006, a partir de um critério numérico, de componentes da estrutura jurídica, criada para a prestação dos serviços jurídicos em comento, revela critério de discrimen carente de razoabilidade; e, especialmente, de sustentação jurídica, na medida que a unipessoalidade sob referência, repita-se, não constitui novo tipo societário, dotado de natureza jurídica própria, lateral às sociedades não empresariais, organizadas sob a forma de sociedades simples, nos termos dos arts. 966, parágrafo único, e 983, ambos do CC/2002.

Basta pensar que estruturas jurídicas idênticas, sujeitas a regramento jurídico comum (o Estatuto da Advocacia), situadas nas mesmas faixas de faturamento previstas pelo art. 3º da LC n. 123/2006, diante do entendimento firmado pela Administração Fazendária, passariam a se sujeitar a incidências tributárias distintas, a despeito de evidenciarem semelhante nível de capacidade contributiva, o que, em última análise, somente servirá para desequilibrar a concorrência no mercado de prestação de serviços advocatícios.

Está-se, *in casu*, diante de direito constitucional de opção, ao qual não poderia se sobrepor a Receita Federal do Brasil, pela via interpretativa. Nos termos do inciso I, do parágrafo único, do art. 146, III, da CF/88, “a lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; (...)”. É certo que o referido regime diferenciado de tributação, a que se refere a alínea “d”, do inciso III, do aludido art. 146, da CF/88, dizia respeito, originariamente, às atividades dotadas de *empresarialidade*.

³⁰ STF, RE 559937/RS, Pleno, j. 20.03.2013, rel. Min. Ellen Gracie, DJe 17.10.2013.

IV. SÍNTESE CONCLUSIVA

Os serviços advocatícios foram inseridos no Simples Nacional por meio da Lei Complementar n. 147/2014, ao incorporar o inciso VII, no §5º-C, do art. 18 da LC n. 123/2006. E isto foi feito nos termos do parágrafo único do art. 146 da Constituição, sem quaisquer ressalvas, com vistas a promover a liberdade de expressão intelectual e de exercício profissional. Logo, deve ser assegurado a todos os participantes do ramo de atividade profissional em comento, situados nas faixas de faturamento legalmente autorizadas, indêntico tratamento para optar pelo aludido regime de apuração simplificada dos tributos.

O enquadramento como beneficiário do Simples Nacional depende estritamente das *atividades* dos prestadores dos serviços pela LC n. 123/2006. A LC n. 147/2014 autorizou o direito de opção ao regime do Simples Nacional aos prestadores de “serviços advocatícios” mediante a natureza das *atividades de prestação de serviços*, e não pela forma jurídica de organização dos advogados. Os *serviços advocatícios*, incluídos pela LC n. 147/2014, devem ser aqueles realizados em conformidade com a Lei n. 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia e da OAB), que regula as “atividades de advocacia”, independente das formas de sociedades simples que assumam, prúrimas ou unipessoais.

A função da Lei n. 13.247/2016 foi exatamente aquela de servir estritamente ao regime de organização da profissão de advogado, sem qualquer inovação quanto aos tipos societários admitidos pelo direito privado. Máxime para coerência interna, após a edição da Lei que criou a EIRELI, para extensão aos serviços advocatícios, que, sendo não empresariais, somente podem ser desempenhados por quem exerça a atividade, como profissão regulada por Lei.

Portanto, em quaisquer das formas jurídicas admitidas pelo Estatuto da Advocacia, por meio das quais os advogados possam se organizar, na condição de sociedade simples, seja a composição desta plúrima ou unipessoal, os serviços advocatícios autorizam a opção pelo regime do Simples Nacional, por força da LC n. 147/2014, que incluiu o inciso VII, no § 5º C, do art. 18 da LC n. 123/2006.

O Código Civil de 2002 contempla as seguintes formas de organização da atividade empresarial: (i) sociedade em nome coletivo; (ii) sociedade em comandita simples; (iii) sociedade em comandita por ações; (iv) sociedade anônima; e (v) sociedade limitada. Ademais, no que toca ao desempenho de

HELENO TAVEIRA TÔRRES

*Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP*

ADVOGADO

atividades profissionais, despidas de *empresarialidade*, referido diploma contemplou, apenas, a organização, por particulares, de estruturas jurídicas sob a forma de sociedades simples. E não se admitem, no País, modalidades societárias atípicas.

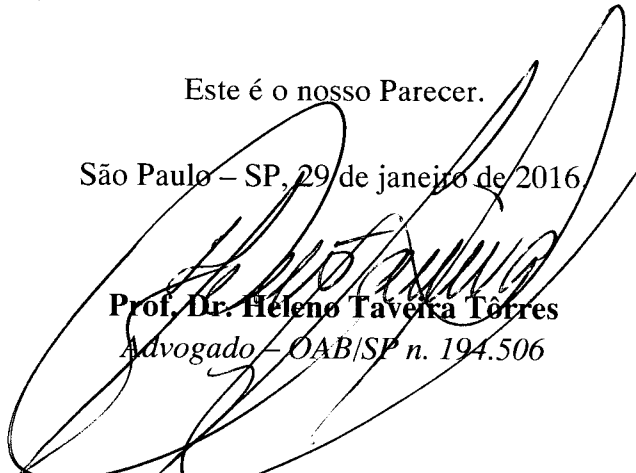
Com o advento da EIRELI, cabia o reconhecimento da sua extensão à profissão da advocacia, exercida sob a forma de sociedades simples, sempre na forma da Lei n. 8.906/1994 (Estatuto da OAB). Assim, pela Lei n. 13.247/2016, incorporou-se ao Estatuto a *sociedade unipessoal de advocacia*, sem qualquer mutação quer às atividades, quer à tipicidade (sociedade simples).

Diante da regra do § 2º do art. 15 da Lei n. 8.906/1994, com redação dada pela citada Lei n. 13.247/2016, a sociedade unipessoal de advocacia deve obedecer às mesmas prescrições, outrora previstas no Estatuto da Advocacia, na forma de sociedades simples. Sustentar entendimento diverso exigiria que a Lei n. 13.247/2016 alterasse a tipologia das sociedades não empresariais do Código Civil de 2002, o que não ocorreu no caso sob exame.

Em conclusão, o exercício da atividade de prestação de serviços advocatícios (com enquadramento admitido pela LC n. 147/2014, ao incluir o inciso VII, no § 5º C, do art. 18 da LC n. 123/2006), por meio de pessoa jurídica unipessoal, não constitui um tipo societário novo, com natureza jurídica distinta das sociedades simples, devidamente contempladas pelo citado art. 3º da LC n. 123/2006; mas diz respeito, unicamente, ao número de integrantes com que esta última poderá ser constituída. Em vista disso, queda-se defeso excluir a sociedade unipessoal de advocacia do direito de opção da sistemática do Simples Nacional, prevista na LC n. 123/2006, a partir de critério de composição da “sociedade simples”, segundo a unicidade do prestador dos serviços advocatícios.

Este é o nosso Parecer.

São Paulo – SP, 29 de janeiro de 2016.


Prof. Dr. Héleno Taveira Tôres
Advogado – OAB/SP n. 194.506

27