

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO MESTRADO
PROFISSIONAL EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS**

DENNIS BARIANI KOCH

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA (RE) ORGANIZAÇÃO DE SOCIEDADES DE
ADVOGADOS EM MODELO COLABORATIVO NO BRASIL**

PORTO ALEGRE - RS

2019

Dennis Bariani Koch

Aspectos Tributários da (Re) Organização de Sociedades de
Advogados em Modelo Colaborativo no Brasil

Dissertação apresentada como requisito parcial
para a obtenção do título de Mestre em Direito
da Empresa e dos Negócios, pelo Programa de
Pós-Graduação em Direito da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto

Porto Alegre - RS

2019

K76 Koch, Dennis Bariani
Aspectos tributários da (re) organização de sociedades de advogados em modelo colaborativo no Brasil / Dennis Bariani Koch -- 2019.
121 f. : il. : color. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em direito da empresa e dos negócios) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios, 2019.

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto.

1. Direito. 2. Sociedade de advogados. 3. Reestruturação. 4. Sistema colaborativo. 5. Aspecto tributário. I. Título. II. Porto, Éderson Garin.

CDU 34

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: **“ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA (RE) ORGANIZAÇÃO DE SOCIEDADES DE ADVOGADOS EM MODELO COLABORATIVO NO BRASIL”**, elaborado pelo mestrando **Dennis Bariani Koch**, foi julgado adequado e aprovado por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

Porto Alegre, 09 de dezembro de 2019.


Prof. Dr. **Wilson Engelmann**

Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Éderson Garin Porto



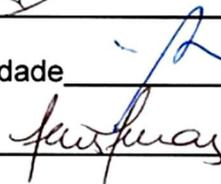
Membro: Dr. Dr. Fabiano Koff Coulon



Membro: Dr. Prof. Dr. Manoel Gustavo Neubarth Trindade



Membro Externo: Profa. Dra. Lais Machado Lucas



Ao meu Pai, Rogerio Augusto Koch (*in memoriam*). Muita saudade. Obrigado.

AGRADECIMENTOS

À minha família. À minha amada Gabriela, pelo seu amor incondicional, apoio e constante companheirismo em todos os momentos. Aos meus filhos, Mateus e Pedro, pela extraordinária força que me transmitem e que me fazem superar qualquer desafio. A minha mãe, Lorena, pela dedicação com a educação dos filhos, pelo amor e constante exemplo de perseverança. Ao Jimmy, meu irmão de sangue e de vida, pela imensurável amizade, exemplo de profissional e dedicação familiar.

Aos meus colegas de escritório, sócios, colaboradores, funcionários que sempre muito me apoiaram na realização desse mestrado e porque com muita maturidade e profissionalismo conduziram as coisas durante meus momentos de ausência.

A todos os amigos e amigas, irmãos e irmãs de vida que tive a virtude de conhecer e cuja amizade tenho o prazer de cultivar – obrigado por fazer parte do meu equilíbrio no árduo caminho percorrido até a materialização deste trabalho.

Aos meus colegas de mestrado, pelo prazer da convivência, aprendizado e troca de ideias, experiência de vida que engrandeceu minha jornada.

A universidade é, acima de tudo, local para a troca de ideias em um movimento ascendente de conhecimento. Agradeço a cada um dos professores que proporcionaram tal experiência.

Ao professor orientador Éderson Garin Porto, pelo fundamental apoio na construção deste trabalho. Aos professores avaliadores pelo pronto atendimento à solicitação de pertencerem à banca de dissertação deste estudo.

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo”

(Albert Einstein)

“Frequentemente é necessário ter mais coragem para ousar fazer certo do que temer fazer errado.”

(Abraham Lincoln)

RESUMO

Frente a desafio atual e que assola a muitos profissionais do direito, o presente estudo visa jogar luzes sobre o seguinte problema: quais os aspectos tributários relevantes as sociedades de advogados devem observar para conciliar eficiência tributária e de custos, sem que a reestruturação possa caracterizar evasão fiscal por simulação, abuso de forma ou formação de grupo empresarial? Através de método de pesquisa descritivo, estudo da legislação vigente e jurisprudência administrativa e judicial brasileira, bem como através de pesquisa setorial, o estudo identifica no mercado jurídico atual oportunidades legalmente previstas para que os advogados repensem as atuais estruturas societárias, o enquadramento tributário ou a estrutura administrativa organizacional como forma de conseguir maior eficiência, competitividade, redução de custos de transação, porque o mercado jurídico brasileiro está dentre um dos maiores e mais competitivos do mundo. O estudo, antes de perquirir se a atividade jurídica no Brasil será substituída pela inteligência artificial, se preocupa em apontar os limites constitucionais¹ impostos por aspectos tributários em face de oportunidades de enxugamento de custos administrativos, operacionais e de reenquadramento tributário capazes de justificar o verdadeiro propósito negocial de uma reestruturação de uma sociedade de advogados. O estudo objetiva responder quais os limites e aspectos tributários importam às sociedades de advogados tradicionais que, sensíveis aos novos desafios impostos pelo mercado, queiram realizar uma revisão de seus modelos operacionais, societários e tributários em busca de maior competitividade e redução de custos de transação. Por um lado, as (re) estruturas de sociedades de advogados que incorram em abuso de forma, ausência de propósito negocial, unidade diretiva em atuação em locais compartilhados, pode caracterizar evasão fiscal a ensejar consequências e passivos tributários. Por outro lado, o estudo aponta os limites possíveis da reestruturação legítima frente as mais recentes evoluções no campo societário trazidas pela Lei nº 13.247/16, que alterou o Estatuto da Advocacia (art. 15 da Lei nº 8.906/94) para permitir sociedades unipessoais de advogados, bem como no âmbito tributário, por meio da Lei Complementar nº 147, de 7/08/2014, que, ao alterar a Lei Complementar nº 123/06, trouxe a possibilidade de a atividade jurídica aderir ao regime do Simples Nacional e, ainda, o advento da Lei n. 13.874, de 20/09/2019, que “Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; entre outras providências”. Se conclui que o correto enquadramento societário e tributário é capaz de gerar grande economia em custos de

¹ art. 170. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2017.

transação às sociedades de advogados, o que certamente demonstra o sério propósito negocial, a liberdade econômica, a livre-iniciativa, e legitima a revisão estrutural por meio de lícito planejamento tributário. É dizer, a revisão do modelo societário e da opção pelo regime tributário mais vantajoso exige comprovar requisito de licitude, designado por propósito negocial e, diante da subjetividade fiscal interpretativa, a falta de comprovação desse requisito de licitude trará ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária possibilidade de questionamento do planejamento tributário, por mais que tenha sido realizado licitamente.

Palavras chave: Sociedade de advogados. Reestruturação. Sistema colaborativo. Aspectos tributários.

ABSTRACT

Faced with the current challenge that plagues many legal professionals, this study aims to shed light on the following problem: What are the relevant tax aspects that law firms must observe in order to reconcile tax and cost efficiency, without restructuring characterizing tax evasion by simulation, form abuse or business group formation? Through a descriptive research method, study of the current legislation and Brazilian administrative and judicial jurisprudence, as well as through sectorial research, the study identifies legally foreseen opportunities in the current legal market for lawyers to rethink current corporate structures, the tax framework or the organizational administrative structure as a way to achieve greater efficiency, competitiveness, reduction of transaction costs, because the Brazilian legal market is one of the largest and most competitive in the world. Before asking whether legal activity in Brazil will be replaced by artificial intelligence, the study is concerned first with pointing out the constitutional limits imposed by tax aspects in the face of opportunities to reduce administrative, operational and tax reframing costs that may justify the true purpose of a restructuring of a law firm. The study aims to answer which tax limits and aspects matter to traditional law firms that, sensitive to the new challenges imposed by the market, want to review their operating, corporate and tax models in search of greater competitiveness and reduction of transaction costs. In the one hand, (re) structuring of law firms that incur abuse of form, lack of business purpose, governing unit acting in shared locations, may characterize tax evasion leading to tax consequences and liabilities. On the other hand, the study points out the possible limits of legitimate restructuring in view of the latest developments in the corporate field brought by Law n° 13.247/16, which amended the Lawyer's Statute (art. 15 of Law n° 8.906/94) to allow sole proprietorships, as well Complementary Law n° 147/2014, which, by amending Complementary Law n° 123/06, brought the possibility of legal activity to adhere to the regime of Simples Nacional and the advent of Law n° 13.874/2019, which "Institutes the Declaration of the Rights of Economic Freedom; establishes free market guarantees; and other measures". It is concluded that the correct corporate and tax framework can generate large savings in transaction costs for law firms, which certainly demonstrates the serious business purpose, economic freedom, free enterprise, and legitimates structural review through lawful tax planning. In other words, the revision of the corporate model and the option for the most advantageous tax regime requires proving the legality requirement, designated by business purpose, and, given the interpretative fiscal subjectivity, the lack of proof of this legality requirement will bring to the taxpayer relationship possibility of questioning the tax planning, even if it was carried out lawfully.

Key Words: Law firm. Restructuring. Collaborative system. Tax aspects.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Densidade de advogados nos maiores mercados jurídicos do mundo	39
Gráfico 2 - Densidade de advogados nos estados brasileiros	40
Gráfico 3 - A sociedade de advogados que você integra detém quantos advogados no quadro societário?.....	54
Gráfico 4 - Qual a carga tributária total (medida em percentual sobre a receita total) imposta à sociedade de advogados que você integra?	56
Gráfico 5 - Você consideraria repensar uma alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução da carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) a partir de qual patamar?	66
Gráfico 6 - Quais os custos administrativos atuais médios mensais da sociedade (medido em percentual sobre a receita total)?	67
Gráfico 7 – A intenção de reestruturação se mantém mesmo que implique em faturar a prestação de serviços ao cliente por áreas multidisciplinares em sociedades (unipessoais ou não) distintas que passem a compartilhar custos administrativos e gerenciais dentro de um mesmo local?..	68
Gráfico 8 - Você consideraria repensar uma alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução de carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) a partir de qual patamar?	69
Gráfico 9 - Você consideraria reestruturar a sociedade de advogados do modelo atual para um local compartilhado se o resultado na redução de custos administrativos fosse em que patamar?	69
Gráfico 10 - Você tem algum receio de rever o modelo atual (societário e tributário) mesmo diante de potenciais reduções tributárias e administrativas importantes que garantam subsistência nesse mercado competitivo? Quais:	71
Gráfico 11 – Você tem algum receio de rever o modelo atual (societário e tributário), mesmo diante de potenciais reduções tributárias e administrativas importantes que garantam subsistência nesse mercado competitivo? Quais:	85
Gráfico 12 - Você consideraria repensar uma alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução da carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) a partir de qual patamar?	88
Gráfico 13 - A intenção de reestruturação se mantém mesmo que implique em faturar a prestação de serviços ao cliente por áreas multidisciplinares em sociedade (unipessoal ou não) distintas que passem a compartilhar custos administrativos e gerenciais dentro de um mesmo local?.....	88

Gráfico 14 - Você tem algum receio de rever o modelo atual (societário e tributário), mesmo diante de potenciais reduções tributárias e administrativas importantes que garantam subsistência nesse mercado competitivo? Quais: 89

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Fórmula de Cálculo para empresas optantes pelo Simples Nacional.....	51
Quadro 2 - Alíquotas aplicadas às sociedades enquadradas no regime tributário do Lucro Presumido	58
Quadro 3 - Fórmula de Cálculo para sociedade de advogados optantes pelo Simples Nacional:	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Advogados regulares e recadastrados.....	37
Tabela 2 - Faixas de remunerações médias pagas aos profissionais do direito no Brasil	45
Tabela 3 - Alíquotas do Simples Nacional: Prestação de serviços jurídicos.....	49
Tabela 4 - Carga tributária incidente na prestação de serviços jurídicos pela pessoa física	49
Tabela 5 - Carga tributária incidente na prestação de serviços jurídicos pela sociedade de advogados optante pelo regime do Lucro Presumido.....	50
Tabela 6 - Carga tributária incidente na prestação de serviços jurídicos pela sociedade de advogados optante pelo regime do Simples Nacional	52
Tabela 7 - Demonstração da base de cálculo e alíquota do IRPJ e CSLL da sociedade de advogados optante pelo regime do Lucro Presumido.....	59
Tabela 8 - Demonstração da Carga Tributária de uma sociedade de advogados optante pelo regime do lucro presumido	61
Tabela 9 - Faixas de Faturamento, alíquota e deduções do Simples Nacional.....	63
Tabela 10 - Tabela Comparativa da Carga Tributária entre sociedades optantes pelo Lucro Presumido e pelo Simples Nacional	64
Tabela 11 - Percentual da vantagem na tributação sobre a receita na comparação entre a sociedade optante pelo Simples em relação à optante pelo lucro presumido.....	65

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Delimitação do Objeto.....	14
2 SOCIEDADE DE ADVOGADOS NO MERCADO BRASILEIRO.....	24
2.1 Breves Considerações sobre a Origem da Prestação de Serviços Jurídicos em Sociedade de Advogados no Brasil.....	24
2.1 Natureza Jurídica da Sociedade de Advogados.....	27
2.3 Situação do Mercado de Prestação de Serviços Jurídicos no Brasil.....	37
2.4 Serviços Jurídicos como Atividade de Mercado	41
2.5 Da Remuneração do Profissional da Advocacia no Mercado Brasileiro.....	44
3 SOCIEDADE DE ADVOGADOS NO MODELO TRADICIONAL.....	53
3.1 Aspectos Culturais - Modelo Tradicional.....	53
3.2 Regimes Tributários Disponíveis para as Sociedades de Advogados	55
3.2.1 Lucro Real	57
3.2.2 Lucro Presumido	58
3.2.3 Simples Nacional.....	61
3.3 Estrutura Organizacional e Administrativa das Sociedades de Advogados.....	66
3.4 Aspectos que Legitimam a Revisão de Modelo	71
3.5 Aplicação da Teoria da Firma, de Ronald Coase	75
3.6 Aplicação da Teoria dos Jogos – Eficiência de Pareto – Ótimo de Pareto.....	76
4 SOCIEDADE DE ADVOGADOS NO MODELO COLABORATIVO	79
4.1 Os Aspectos Mercadológicos do Modelo Colaborativo.....	79
4.2 Espaços Compartilhados, Organizações Virtuais e Coworking.....	82
4.3 Aspectos Relevantes no Âmbito Tributário	90
4.3.1 Planejamento Tributário: elisão vs. evasão fiscal.....	91
4.3.2 Aspectos para Caracterização de Grupo Econômico e Responsabilidade Solidária	101
4.3.3 Simples Nacional e Modelo Colaborativo.....	105
4.3.4 Sobre o Interesse Comum Previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional.....	108
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	111
REFERÊNCIAS	114

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo visa examinar aspectos tributários relevantes para que, dentro de um novo contexto mercadológico, sociocultural e concorrencial da prestação de serviços jurídicos no Brasil, possam as sociedades de advogados brasileiras buscar maior eficiência por meio de lícita reorganização societária, administrativa e tributária, dentro de um modelo colaborativo, rotulado por Richard Susskind² como “*New-Look Law Firms*”. Trata-se de tema de suma relevância na medida em que o mercado da advocacia brasileira, com mais de um milhão de advogados inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil³, ocupa a terceira colocação na lista de países com o maior número de profissionais do mundo.

1.1 Delimitação do Objeto

Os serviços prestados por advogados estão inseridos em uma economia de mercado, e, embora de natureza não empresarial, inclusive por força de normativa legal, a competição é a regra. O mundo, vale dizer, passa por uma transformação radical. O ambiente empresarial está se reestruturando com novos fenômenos econômicos e sociais. A tecnologia da informação e a comunicação mudaram por completo a visão de mundo e percepção de limites. As novas tecnologias criam novas organizações de trabalho, fazem com que locais e métodos de gestão empresarial sejam repensados. O grande desafio está na competência de adaptar os negócios às constantes mudanças e as levar a todos os seus níveis hierárquicos funcionais. O entendimento das constantes inovações é indispensável para a sobrevivência sadia e competitiva no mercado.

O declínio de antigas empresas e o surgimento de novos competidores impõem pensar um novo formato de organização e gestão societária. Nesse novo formato, segundo a teoria shumpeteriana, o processo competitivo é percebido como o novo motor do desenvolvimento capitalista, e as inovações seu combustível:

O impulso fundamental que inicia e mantém a máquina capitalista em movimento decorre dos novos bens de consumo, dos novos métodos de produção ou transporte, dos novos mercados, das novas formas de organização industrial que a empresa capitalista cria... esse processo de destruição criativa

² SUSSKIND, Richard. **Tomorrow’s lawyers**: an introduction to your future. Oxford: Oxford University Press, 2013. p. 121.

³ MARTINS, Kamila Mendes. "Brasil chega a 1 milhão de advogados. **Gazeta do Povo**, Curitiba, 23 nov. 2016. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-e-direito/brasil-chega-a-1-milhao-de-advogados-636e8p084e82q2vq2du4excr1/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

é o fato essencial acerca do capitalismo. É nisso que consiste o capitalismo, e é aí que têm que viver toda as empresas capitalistas.⁴

A economia de mercado é o melhor cenário para a realização desse processo de destruição criativa. É um processo permanente de reestruturação por todos os tipos de inovação, de serviços, de processos, de organização, de gestão, de marketing, entre outros elementos. A concorrência surge como uma fábrica de diferenciação e uma alavanca de eficiência, agindo no tempo, de modo a expandir e diversificar a prestação de serviços jurídicos.

Em face das constantes mudança do mercado, os escritórios de advocacia estão obrigados a repensar a maneira de se ofertar ao mercado, a forma de se organizar e gerir suas equipes. O novo mercado já exige das sociedades mais participação dos colaboradores em suas decisões, bem como métodos de gestão mais horizontais que garantam maior liberdade e reciprocidade de responsabilidades e benefícios.

A vida tem sido cruel com quem não evolui. Nos termos de Maurício Benvenuti⁵: “Vivemos em uma época em que as coisas ficam obsoletas cada vez mais rápido. Não só produtos ou serviços desaparecem substituídos por outros, mas indústrias inteiras estão sendo devoradas por formas mais eficiente de trabalho”.

Os desafios de mudança são realmente profundos. Celulares, redes sociais, computação em nuvem, Electronic Discovery, Big Data, Predictive Coding, Document Automation e Semantic Search, internet das coisas, coworkings e várias outras inovações importantíssimas. Essas tecnologias, que antes eram desenvolvidas de modo isolado, hoje são facilmente agrupadas e convergidas, produzindo soluções que vão muito além de só transformar produtos e serviços. Elas, na verdade, transformam modelos de negócios. Substituem um jeito de trabalhar por outro. Atingem em cheio o coração da sociedade e fazem setores inteiros da economia, que funcionavam da mesma forma havia anos, serem desafiados por novos modelos inovadores.

Em meio a esses desafios, algumas tendências estruturais e organizacionais com vistas a assegurar a preservação das sociedades de advocacia já podem ser percebidas. São modelos gerenciais baseados na filosofia de redução da estrutura formal das organizações, buscando maior flexibilidade, aumento das relações de parceria, para assegurar o foco do negócio essencial da sociedade ou mesmo ofertar serviços alternativos e complementares.

⁴ SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalism, socialism and democracy**. USA: Harper, 1984. p. 112-3.

⁵ BENVENUTTI, Maurício. **Incansáveis**. São Paulo: Gente, 2016. p. 15-17.

Enquanto algumas organizações conseguem se adaptar de forma proativa aos mais recentes modelos estruturais e às ferramentas tecnológicas, a grande maioria das empresas demora a se transformar. O Global Fortune 500 é um ranking publicado anualmente pela revista Forbes com as quinhentas maiores corporações do mundo de acordo com as suas receitas. É incrível ver como esse ranking muda ano a ano. Das empresas listadas em 2000, 52% decretaram falência, foram compradas ou saíram da lista⁶.

O mercado, que antes era considerado um ente distante – tratado sempre na terceira pessoa –, hoje se confunde com todos nós. Afinal, o mercado é justamente a soma de todos nós, na medida em que propostas, produtos e serviços são ofertados de acordo com nossas preferências e expectativas. Esse mercado, que antes era limitado por fronteiras ou barreiras logísticas, hoje está integrado, revolucionado por inovações tecnológicas que integram pessoas em um mundo globalizado, conforme já preceituava Adam Smith: “O esforço natural de todos os indivíduos para melhorar as próprias condições, quando exercido com liberdade e segurança, é princípio tão poderoso que, apenas esse fator, sem a contribuição de qualquer outro, é capaz de levar a sociedade à riqueza e prosperidade”.⁷

Somos seres racionais, capazes de estabelecer relações complexas de comunicação, aprendizado e cooperação com os outros membros de nossa espécie. A interação humana é, portanto, extremamente benéfica do ponto de vista utilitário, eis que permite o constante aprimoramento interdisciplinar, rumo ao conhecimento e à prosperidade econômica. O trecho abaixo transcrito, extraído da obra mais famosa de Ludwig von Mises⁸, é esclarecedor:

Se, num setor da atividade econômica, houver ineficiência, desperdício ou relutância em se adotarem os métodos de produção mais adequados, todos saem prejudicados.

Na economia de mercado, o empresário, ao tomar essas decisões, está incondicionalmente sujeito às leis do mercado; na realidade, são os consumidores que tomam as decisões. Se o empresário tentar desobedecê-los, sofrerá perdas e logo perderá sua posição empresarial.

Não se parte da premissa de que a prestação de serviços jurídicos será substituída pela inteligência artificial ou outras tecnologias substitutivas ao ser humano, pois isso é tema para que especialistas tratem em foro próprio, de maneira mais profunda e fundamentada, inclusive

⁶ BENVENUTTI, Maurício. **Incansáveis**. São Paulo: Gente, 2016. p. 17.

⁷ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁸ MISES, Ludwig Von. **Ação humana: um tratado de economia**. Tradutor: Donald Stewart Jr. [S.l.]: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

no campo da sociologia. As especulações sobre o futuro são muitas! Importa, por ora, entender que o futuro da advocacia, na verdade, é agora!

Esse estudo, muito antes de perquirir se o advogado será substituído por robôs ou outras formas de tecnologias disruptivas, se dispõe a responder quais os limites, face aos aspectos tributários, devem ser observados pelos operadores do direito que visem buscar melhor eficiência na organização da atividade advocatícia e na redução de custos de transação. Diante do tamanho do mercado jurídico brasileiro, a prestação de serviços jurídicos, embora notadamente dotada de tradicionalismo, não fica à margem das metamorfoses sociais e econômicas exigidas pelo mercado. Paradoxalmente, é exatamente por conta dos custos diretos e indiretos, recursos humanos, despesas administrativas e da carga tributária que o dinâmico mercado impõe velocidade na adaptação dos escritórios a novos modelos societários ou, ainda, no melhor enquadramento tributário, além de ferramentas tecnológicas para redução de desperdícios.

Para tanto, a revisão do modelo tradicional, o desenvolvimento de conhecimentos de gestão e administração empresarial são áreas em que o advogado deverá saber navegar para garantir uma melhor eficiência e, assim, sua sobrevivência no mercado. Acredita-se que aqueles que se adaptarem estarão diante de um resultado que prestigia a criatividade, a autonomia e eficiência, impactando na forma como advogados se relacionam com colegas, a forma como se organizam em sociedades, elegem seus locais de trabalho, bem como tributam suas receitas e partilham seus resultados. E, portanto, a tecnologia disponível representa apenas uma ferramenta para a busca da eficiência.

Tema de relevo, pois, consiste em estudar alternativas para que a prestação de serviços jurídicos em sociedade de advogados consiga, dentro de um propósito negocial puramente voltado à sobrevivência de mercado, repensar modelos tradicionais de organização societária, tributária e de local de trabalho sem que essa reestruturação possa caracterizar negócios jurídicos questionáveis principalmente pelas autoridades tributárias. O estudo enfrenta aspectos tributários da reorganização de sociedades em modelo colaborativo no Brasil diante das peculiaridades da evolução da legislação societária e tributária, dentro de um contexto econômico que permite se repensar a prestação de serviços jurídicos em sociedades plúrimas ou unipessoais, circunstancialmente reunidas por projetos temporários ou não, por áreas de complementariedade, cooperando entre si e com o legítimo intuito de atender a uma nova realidade de mercado que impõe maior eficiência administrativa e tributária.

A legitimidade de revisão de modelos tradicionais de sociedades de advogados e da busca de maior eficiência tributária na prestação de serviços jurídicos no Brasil decorre da

necessidade de maior eficiência e redução dos custos de transação impostos pelo próprio mercado, mas também da alteração legislativa introduzida no país pela Lei Complementar nº 147, de 7/08/2014, e pela Lei Federal nº 13.247/16. Mais do que isso, na linha dos ensinamentos de Alexandre Rossato da Silva Ávila, o contribuinte não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios, senão vejamos:

[...] o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios [...].⁹

É claro que a revisão do modelo tradicional para adaptação ao novo cenário legal e mercadológico pressupõe uma atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo. A organização ou revisão da estrutura societária não implica, necessariamente, na caracterização da evasão fiscal, mas não elimina a necessidade de que sejam observados requisitos das estruturas, tanto do ponto de vista formal quanto material.

A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador, pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Se essa situação não estiver caracterizada, a fiscalização poderá apontar hipótese diversa de evasão tributária, na medida em que o artigo 149, inciso VII, do CTN autoriza o fisco a realizar o lançamento fiscal ou revisá-lo de ofício caso fique comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício do sujeito passivo, agiu com dolo, fraude ou simulação.

O presente estudo se propõe, assim, a examinar, com base na legislação e jurisprudência vigentes no Brasil, aspectos tributários que possam importar às sociedades de advogados que venham, para a busca de maior eficiência tributária e administrativa, revisar seus modelos tradicionais por meio de transformação do tipo jurídico societário, troca de regime tributário ou, ainda, pela simples remodelagem do local de trabalho.

⁹ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005. p. 187.

Metodologia

O presente trabalho foi desenvolvido predominantemente com a utilização do método de pesquisa descritivo. A presente dissertação realizou o estudo, a análise, o registro e a interpretação de questionamentos de pesquisas setoriais sobre o interesse e conveniência do mercado jurídico em se estruturar ou reestruturar em sociedades, unipessoais ou não, em ambientes compartilhados ou não, visando a busca de maior eficiência e competitividade decorrentes da redução dos custos diretos e indiretos, notadamente com redução de custos tributários e administrativos incidentes sobre a prestação de serviços jurídicos.

A presente pesquisa utilizou o corte longitudinal, pois, diferentemente do estudo transversal, o *longitudinal design* analisa amostras ao longo de um período de tempo no futuro ou no passado.

Nos pareceu imprescindível realizar um corte mais largo de tempo (passado e futuro), a fim de demonstrar a importância de se revisarem os modelos atuais de sociedades de prestação de serviços jurídicos em face das inovações impostas a um dos maiores mercados de prestação de serviços jurídicos do mundo.

A tentativa de purificação absoluta do método, todavia, não logra foro absoluto. É que uma neutralização completa dos valores do intérprete, em prol de uma descrição do direito positivo desprovida de qualquer ideologia, se faz, por certo prisma, inviável. Como bem expõe Tercio Sampaio Ferraz Jr., “temos uma ideologia sempre que ocorre uma neutralização de valores, ou seja, as ideologias são sistemas de valoração encobertas”¹⁰.

Na dissertação, o método de interpretação jurídica flui entre a investigação qualitativa e a mista, na medida em que não nos parece acertado utilizar investigação quantitativa em face de respostas fechadas que são apresentadas no estudo.

A investigação qualitativa é a mais usada em educação e pesquisa e se baseia na utilização de várias fontes de pesquisa de forma participativa. As investigações desse tipo apresentam resultados sob a forma de um relatório do tipo narrativo com descrições contextuais e citações dos participantes.

A pesquisa se concentrou ainda em materiais bibliográfico-documentais, assim como em estudo de casos e coleta de dados com prestadores de serviços jurídicos e em julgados da jurisprudência brasileira. O desenvolvimento da dissertação se valeu de materiais bibliográficos já elaborados, tais como livros e artigos científicos, e, adicionalmente, de pesquisa de campo

¹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 190.

com prestadores de serviços jurídicos brasileiros quanto à predisposição, bem como quanto aos receios, de considerar a hipótese de rever o modelo tradicional de estruturação societária, adoção de regime tributário ou utilização dos ambientes de trabalho.

Em face da velocidade das mudanças em andamento no mercado, além dos materiais de pesquisa já mencionados, o estudo se utiliza de elementos disponíveis em mídias alternativas disponibilizadas em congressos e visitas técnicas, tudo com o intuito de demonstrar o potencial de eficiência competitiva que pode advir da revisão de modelos tradicionais de prestação de serviços jurídicos em sociedades de advogados.

A pesquisa, adicionalmente, foi realizada por meio de questionário aberto feito a prestadores de serviços jurídicos brasileiros, de modo a obter a opinião do informante e, assim, enriquecer o estudo com maior profundidade e atualidade.

A pesquisa se utilizou de estratégias de conteúdo e de estatística. Sobre a importância da análise de conteúdo, é de se dizer, resumidamente, que constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Essa análise, conduzindo as descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados em nível que ultrapassa uma leitura comum. Segundo Roque Moraes:

Essa metodologia de pesquisa faz parte de uma busca teórica e prática, com um significado especial no campo das investigações sociais. Constitui-se em bem mais do que uma simples técnica de análise de dados, representando uma abordagem metodológica com características e possibilidades próprias.¹¹

Igualmente, o desenvolvimento da pesquisa se alicerçou na análise estatística, na medida em que se pode examinar o panorama geral dos prestadores de serviços jurídicos no mercado atual, bem como o interesse, conveniência e receios em se avançar com a revisão dos modelos atuais.

Plano de Trabalho

Ao estudar a representatividade do mercado da prestação de serviços jurídicos dentro da economia nacional e global, se pode perceber que as sociedades de advogados brasileiras estão inseridas em uma verdadeira economia de mercado, com todos os mesmos desafios de competitividade e eficiência exigidos dos demais setores da economia.

¹¹ MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

Da análise detalhada da criação e evolução histórica da legislação societária e tributária relacionada às sociedades de advogados, é possível identificar, mesmo com certa e usual letargia do processo legislativo em relação à velocidade imposta pelos usos e costumes do mercado, que as agruras da economia de mercado sempre exigiram adaptações legais que permitiram, ao longo da história, revisões dos tradicionais modelos de prestação de serviços jurídicos.

As revisões de modelos de tipos societários ou enquadramentos e alterações de regimes tributários ocorridos ao longo dos tempos, invariavelmente, foram impostas por exigências do mercado, explicadas sobremaneira por teorias originadas do campo da economia e gestão, bem como alicerçadas na busca da redução de custos de transação, da maior eficiência e competitividade da prestação de serviços jurídicos nacionais.

Pode-se observar que a abertura do Brasil para o mercado internacional, ocorrida na década de 1990, logo ensejou a criação legislativa de mecanismos que permitissem aos advogados, reunidos em sociedades de advogados, somar recursos intelectuais, tecnológicos e administrativos para conseguir ter acesso a melhores clientes. Naquele tempo, os clientes, inseridos num mercado crescente de negociações entre pessoas jurídicas nacionais e internacionais, passaram a exigir estruturas robustas, locais físicos de trabalho imponentes, equipamentos de informática, internet e softwares que, por se constituírem tecnologias que ao tempo detinham custo muito alto, somente eram acessíveis àqueles advogados que se reunissem em sociedades de advogados de algum porte.

Ocorre que, ao longo desses vinte últimos anos, o estudo leva a concluir pela identificação de alterações significativas no mercado da advocacia no país, em especial impulsionadas, de um lado, pela maior democratização da justiça, e, por outro lado, pelo número de processos novos que se replicam em decorrência de ferramentas de informática e pelo extraordinário crescimento do número de advogados lançados anualmente no mercado.

A partir da milenar *teoria da oferta e da procura* se observa redução do preço dos honorários que são pagos aos escritórios de advocacia se comparado ao passado, impondo, notadamente em face do crescimento de encargos trabalhistas e previdenciários no mesmo período, que a remuneração dos advogados, reunidos em sociedade ou não, fosse reduzida ou adequada para novos formatos. Surgem no mercado reclamações trabalhistas de advogados contra sociedades de advogados, algo que no passado recente era inimaginável, pela natureza das relações profissionais mantidas.

Então, diante do constante aviltamento de honorários, aumento dos riscos trabalhistas e crescimento da oferta de advogados no mercado, passou a ficar evidente a necessidade de se

repensar a organização das sociedades de advogados como forma de maior eficiência, competitividade e redução de custos de transação. Com a redução paulatina do custo da tecnologia, já bem mais acessível ao mercado da prestação dos serviços jurídicos, se observou um crescente enxugamento de pessoas, substituídas por ferramentas tecnológicas, basicamente em boa parte das atividades administrativas, financeiras, de transporte, com vistas à redução de custo e maior eficiência competitiva. As estruturas, de modo geral, enxugaram e transferiram para o preço a imposição de redução de honorários feita pelo competitivo mercado. Muitas sociedades de advogados que assim não agiram hoje não existem mais em razão da exaustão em carregar o peso do custo administrativo, não mais aceito ou remunerado pelo cliente. O mercado da advocacia atual dá conta de que o cliente tem pago honorários menores, sem que tal redução consiga necessariamente se refletir nos custos administrativos ou tributários. E mesmo aquelas sociedades de advogados que conseguem proceder à redução de seus custos nominais administrativos ao máximo não detêm outra alternativa de enxugamento e sobrevivência senão buscar revisão na estrutura societária, gerencial, modo de organizar e distribuir resultados e, por fim, na opção tributária.

A crescente vinculação da forma de remuneração de integrantes da sociedade à existência efetiva de lucros, por vezes condicionada a resultado de áreas de atuação ou à conclusão de trabalhos específicos, embora se caracterize como medida de gestão acertada para a preservação da sociedade, traz à tona outros fatores socioeconômicos interessantes que passaram a ser observados no mercado da prestação de serviços jurídicos no Brasil. É dizer, com a remuneração mensal não garantida pela sociedade e vinculada a êxito ou a trabalho específico; a virtualização dos processos e o peticionamento eletrônico pela internet, bem como o acesso público aos sistemas de gerenciamento e movimentações processuais, nas esferas federal e estadual; o barateamento das ferramentas tecnológicas de gestão financeira/contábil da sociedade, controle de processos e leitura de intimações; o encarecimento do mercado imobiliário para compra ou locação de imóveis em locais nobres exigidos do advogado; a existência de locais de coworking com valores acessíveis para reuniões, se observou um novo fenômeno sociocultural que trouxe uma inovação na forma como muitos profissionais do direito passaram a se relacionar em sociedade, com o mercado e com os demais colegas.

O advento da sociedade unipessoal para advogados, trazido pela Lei 13.247/2017, e a possibilidade de adoção do Simples Nacional como regime tributário coroa esse movimento e trazem, como dito, inovação no relacionamento profissional na advocacia. Soma-se a isso, notadamente em face da democratização da informação por via da internet e redes sociais, a possibilidade de os profissionais autônomos ou em sociedades unipessoais terem acesso a

informações ou a clientes que antes não lhes eram possíveis. Ainda, a conscientização mundial e a preocupação com o bem-estar e saúde permitem que o profissional da advocacia possa continuar a desempenhar boa parte de suas atividades remotamente, de posse apenas de equipamentos *mobilis*, em qualquer parte do mundo.

Mais atuais do que nunca, dentro de uma economia de mercado, exsurtem as teorias econômicas que explicam as medidas para se superarem os desafios do mercado, do que não é exceção a prestação de serviços jurídicos. Repete-se, muito antes de se pensar, mesmo que possível legalmente fosse, na substituição de advogados por inteligência artificial de robôs, é imperioso que, primeiro, se revisem os modelos tradicionais de sociedades de advocacia dentro de um contexto bastante novo e desafiador. Também não se pode concluir ou antecipar que o mercado brasileiro, sob qualquer enfoque de revisão de modelo ou eficiência, terá lugar para absorver todos os advogados que são indiscriminadamente lançados anualmente pelas universidades de direito.

O desafio que se apresenta para o presente estudo reside, assim, em entender de que modo as sociedades de advogados já existentes ou que venham a se constituir devem pensar seus modelos de estruturação ou reestruturação societária, seu enquadramento tributário, sem que isso se caracterize como evasão fiscal.

2 SOCIEDADE DE ADVOGADOS NO MERCADO BRASILEIRO

Por muitos anos, as sociedades de advogados têm prestado serviços jurídicos baseados em modelos de advocacia antigos, tradicionais e conservadores. As sociedades de advogados brasileiras, porque inseridas dentro de um dos maiores e mais competitivos mercados do mundo, têm sua existência condicionada à constante busca pela eficiência e redução de custos de transação, a exemplo das demais atividades inseridas numa economia de mercado e globalizada. O mercado jurídico brasileiro perde apenas para os Estados Unidos e a Índia, que tem população cinco vezes maior que a nacional. Existe um advogado para cada trezentos e vinte e dois brasileiros, conforme revelou levantamento do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil¹².

As inovações tecnológicas vêm mudando a forma pela qual se dão as relações sociais, empresariais e, conseqüentemente, a maneira pela qual se percebe o direito. Os desafios trazidos por ferramentas tecnológicas apenas contribuem e aceleram a necessidade de revisão de estruturas gerenciais, societárias e tributárias. Assim, o estudo se preocupa em contextualizar historicamente a prestação de serviços jurídicos no Brasil, desde os primórdios até o surgimento e a evolução da atividade jurídica prestada por meio de sociedades de advogados nos moldes em que atualmente permitidas pela legislação vigente.

2.1 Breves Considerações sobre a Origem da Prestação de Serviços Jurídicos em Sociedade de Advogados no Brasil

A advocacia é uma das mais antigas profissões da história da humanidade. O termo advogado é de origem latina, *advocatus* – e parece relevante que se atente para o fato de a função social que exerce se encontrar plenamente descrita no símbolo que a representa, uma vez que é da união entre *ad* e *vocare* (falar por) que se originou o termo¹³. A Roma Antiga traz o primeiro registro histórico da presença do advogado, quando se facultou às partes se fazer representar por mandatários, denominados de procuradores *ad litem*¹⁴.

O Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB), com estatuto aprovado pelo Decreto Imperial datado de 7 de agosto de 1843, foi criado com o objetivo primordial de “organizar a

¹² BRASIL é terceiro país do mundo com maior número de advogados: um para cada 322 pessoas. [S.l.], 2008. Disponível em: <https://espaco-vital.jusbrasil.com.br/noticias/92936/brasil-e-terceiro-pais-do-do-mundo-com-maior-numero-de-advogados-um-para-cada-322-pessoas>. Acesso em: 25 abr. 2017.

¹³ BITTAR, Eduardo C. B. **Curso de ética jurídica**: ética geral e profissional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 490.

¹⁴ RAMOS, Gisela Gondin. **Estatuto da advocacia**: comentários e jurisprudência selecionada. Florianópolis: OAB/SC, 2003. p. 2.

Ordem dos Advogados, em proveito geral da ciência da jurisprudência”. Na oportunidade, se elegeu a primeira diretoria do Instituto dos Advogados Brasileiros, tendo por presidente Francisco Gê Acaiaba de Montezuma. Em 23 de novembro de 1844, por meio do Decreto n.º 393, os membros do IAB conseguiram o direito de assento, quando no exercício de seu ofício, dentro dos cancelos dos tribunais. Em 20 de agosto de 1880, com base no trabalho de Saldanha Marinho, então presidente do IAB, se pretendeu, sem êxito, modificar o Estatuto do IAB para transformar o próprio Instituto na Ordem dos Advogados. As tentativas de criar a OAB no período imperial e também na República Velha restaram infrutíferas, pela inércia dos parlamentares da época, mas o IAB participou ativamente da vida política e legislativa do país. A primeira Constituição Republicana, de 1891, amparou-se em estudos oferecidos pelo IAB, com revisão do renomado jurista Rui Barbosa¹⁵.

A sociedade brasileira, contudo, não estava estagnada, e a crescente politização da classe média, a crise da cafeicultura por causa da queda da bolsa de Nova York, em 1929, o fortalecimento da imprensa, o crescimento industrial, a massificação da classe operária, o desgaste das disputas da elite oligárquica brasileira e o indicativo de fim da política do café com leite, dentre outros fatores, levaram o povo a pleitear eleições livres e maiores liberdades civis. Incumbido de organizar um projeto de decreto, André de Faria Pereira, então procurador-geral do Distrito Federal (na época, em funcionamento no Rio de Janeiro) e sócio do Instituto dos Advogados, incluiu no projeto que se tornaria o Decreto n.º 19.408, de 18 de novembro de 1930, o dispositivo contido no art. 17, criando a Ordem dos Advogados Brasileiros. Dizia o dispositivo:

Art. 17. Fica criada a Ordem dos Advogados Brasileiros, órgão de disciplina e seleção da classe dos advogados, que se regerá pelos estatutos que forem votados pelo Instituto da Ordem dos Advogados Brasileiros e aprovados pelo Governo. (O decreto foi assinado por Getúlio Vargas).¹⁶

De outro lado, a origem da sociedade de advogados remonta, segundo indícios históricos, à época da Idade Média, influenciada pela criação das corporações de ofício. Sua incidência, entretanto, nem se compara à das últimas, pois é característico que, até muito pouco tempo atrás, o exercício da advocacia era identificado como feito de modo individual, enaltecendo sempre a figura do advogado, pura e simplesmente, de modo personalíssimo. Não

¹⁵ RAMOS, Gisela Gondim. **Estatuto da advocacia**: comentários e jurisprudência selecionada. 4. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003. p. 696-697.

¹⁶ BRASIL. **Decreto nº 19.408 de 18 de novembro de 1930**. Reorganiza a Corte de Apelação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19408.htm. Acesso em: 25 mar. 2017.

se quer dizer com isso que a atividade da advocacia até os dias de hoje não tenha preservado sua característica de serviço personalíssimo e, ainda, não se quer antecipar qualquer conclusão sobre as tendências de mercado. O tema é que, em meados do século passado, notadamente após a Segunda Guerra Mundial, o crescimento do número de fusões e incorporações de empresas no mercado brasileiro passou a ser rotineiro. Os volumes de negócios e de capitais envolvidos, conseqüentemente, passaram por aumentos escalares e, assim, aumentou a volatilidade das relações. A esse aspecto soma-se o fenômeno da globalização, que, como primeira consequência, trouxe a expansão das fronteiras mercadológicas.

No Brasil, a partir do estudo feito, se pôde aferir que a primeira sociedade de advogados de que se tem notícia é a Pinheiro Neto Advogados, fundada em 1942, pelo advogado José Martins Pinheiro Neto, que antecedeu a própria construção legislativa societária da categoria. “Ele deu uma nova dimensão ao conceito de escritório de advocacia, antecipando em muitas décadas as necessidades de um mundo globalizado”, disse o ex-ministro da Justiça Márcio Thomaz Bastos¹⁷.

Nesse mercado altamente competitivo e cada vez mais globalizado, a prestação dos serviços jurídicos, além dos desafios econômicos atinentes às nuances socioeconômicas e culturais do país, se deparou com uma escalabilidade impensada há pouco mais de vinte anos. A internacionalização do mercado brasileiro em 1989, a democratização da justiça, a promulgação do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90), trouxeram ao mundo jurídico as denominadas “demandas de massa”, e para elas o mercado jurídico buscou a tecnologia da computação, a internet, os softwares jurídicos de controle de processos, bibliotecas digitais. Essas atualizações fizeram com que fosse permitido aos escritórios de advocacia, aos tribunais e demais repartições públicas tomar para si um crescente volume de trabalho. Seja como for, as ferramentas tecnológicas permitiram aos profissionais da área jurídica, magistrados, defensores, serventuários, procuradores públicos, assumir simultaneamente um número muito maior de trabalho.

É nesse contexto que o ordenamento jurídico brasileiro recebeu legislação específica com previsão de sociedades profissionais de advogados, por meio do art. 15 da Lei 8.906/94. Se observa que o crescimento do mercado da advocacia, a toda vista, trouxe naquele momento a necessidade de que profissionais, entre si e visando a redução de custo de transação e maior eficiência, reunissem esforços, expertises, investimentos em tecnologias da computação

¹⁷ MORRE Pinheiro Neto, o advogado que globalizou a profissão. **Isto É**, São Paulo, ed. 2579, 31/5, 28 set. 2005. Disponível em: https://istoe.com.br/12301_MORRE+PINHEIRO+NETO+O+ADVOGADO+QUE+GLOBALIZOU+A+PROFISSAO/. Acesso em: 25 abr. 2017.

e inerentes à estruturação de locais de trabalho, por meio de sociedades tipicamente de prestação de serviços. E, partindo-se da premissa de que a norma surge no sistema jurídico para atender anseios da sociedade, a partir de 1994 se observa o surgimento de inúmeras sociedades de advogados no Brasil.

2.1 Natureza Jurídica da Sociedade de Advogados

Em sociologia, uma sociedade (do termo latino *societas*¹⁸, que significa “associação amistosa com outros”) é o conjunto de pessoas que compartilham propósitos, gostos, preocupações e costumes e que interagem entre si constituindo uma comunidade.

Foi em Roma que surgiram as primeiras sociedades, entretanto, como uma forma de reunião de pessoas para o exercício de determinadas atividades. Isso se deu como consequência do fato de a sociedade deixar de ser agrícola e começar a intensificar-se o comércio, mas não havia diferenciação entre as atividades civis e comerciais.

Nosso atual ordenamento jurídico¹⁹ divide as sociedades personificadas em simples ou empresárias. Disso, cabe perguntar: em qual das duas categorias se insere a sociedade de advogados?

Para tanto, é mister destacar a diferença existente entre as sociedades simples e empresárias, nos termos do Código Civil²⁰, *in verbis*:

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. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

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.

Se extrai da leitura dos artigos supratranscritos que o legislador brasileiro diferenciou a sociedade simples da empresária em razão do seu objeto e das pessoas que as constituem.

¹⁸ FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 1602.

¹⁹ Código Civil introduzido pela Lei 10.406/2002. BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 25 mar. 2017.

²⁰ BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 25 mar. 2017.

Assim, para que a sociedade seja empresária é indispensável o caráter mercantil de sua atividade econômica organizada, bem como o registro da pessoa jurídica perante o Registro do Comércio. As sociedades simples, em contrapartida, não exercem atividades consideradas próprias de empresário sujeito a registro na Junta Comercial e têm por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual, de natureza científica, literária ou artística.

Feita a distinção, cumpre notar que as sociedades de advogados são, até certa medida, *sui generis*, pois são regulamentadas pelo Estatuto da Advocacia da OAB, que dispõe, *in verbis*, em sua versão original posteriormente alterada pela Lei 8.906/94:

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviço de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento Geral.
§ 1º. A sociedade de advogados adquire personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede.

Art. 16. Não são admitidas a registro, nem podem funcionar, as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar.
§ 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 atividades de advocacia.

Confrontando-se o disposto no Código Civil de 2002 com o teor do Estatuto da OAB, vê-se que as sociedades de advogados têm natureza de sociedade simples, pois a elas é vedado, dentre outros, o exercício de atividades de caráter mercantil, além do registro nas juntas comerciais, características essenciais de uma sociedade empresária. Nesse sentido, leciona Maria Helena Diniz²¹:

A sociedade simples é a pessoa jurídica de direito privado (CC, art. 44, II) que visa ao fim econômico ou lucrativo, pois o lucro obtido deverá ser repartido entre os sócios, sendo alcançado com o exercício de certas profissões ou pela prestação de serviços técnicos (CC, arts. 997 a 1.038; RT, 462:81, 39:216, 395:205). P. ex., uma sociedade imobiliária, uma sociedade de advogados (Lei 8.906/94, arts. 15 a 17 e Provimento n. 112/206 do Conselho federal da OAB).

E também, o renomado Rubens Requião²², ao citar Fábio Ulhoa Coelho, dissipa as dúvidas a respeito da distinção:

²¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 2. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 198.

²² REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 418.

Para Fábio Ulhoa Coelho, os brasileiros têm a sociedade empresária e a sociedade simples. Esta explora atividades econômicas específicas (prestação de serviços de advocacia, por exemplo).

De acordo com Fabio Ulhoa Coelho²³:

[...] em algumas sociedades, a realização do objeto social depende fundamentalmente dos atributos individuais dos sócios, o passo que, em outras, essa realização não depende das características objetivas dos sócios. Nas primeiras, a pessoa do sócio é mais importante que a contribuição material que este dá para a sociedade; nas últimas, opera-se o inverso: as aptidões, a personalidade e o caráter do sócio são irrelevantes para o sucesso ou insucesso da empresa explorada pela sociedade.

A prestação do serviço pela sociedade de advogados está prevista na legislação de regência como sendo de caráter pessoal e não empresarial, na qual a responsabilidade profissional do sócio de sociedade de advogados perante o cliente é ilimitada, muito embora se registre que a responsabilidade possa ser, sempre sem prejuízo do cliente, repartida dentro da sociedade da forma como convencionarem os sócios.

São as sociedades de advogados, assim, típicas sociedades de pessoas em que a realização do objeto social depende mais dos atributos individuais dos sócios do que da contribuição material que eles dão, enquanto as sociedades de capital são aquelas em que a contribuição material é mais importante que as características subjetivas dos sócios.

Não se desconhecem as habituais imprecisões técnicas em matéria de Direito Societário, das quais exsurtem confusões quanto à (a) responsabilidade dos sócios face ao capital social com (b) responsabilidade pessoal dos sócios pelo exercício de atividade profissional e atendimento pessoal.

A Escola Francesa é a dos *atos comerciais*, à qual se filiou o nosso Código Comercial de 1850, que distinguia atividade comercial da civil basicamente *por atividade*, pela qual os serviços foram considerados atividade civil, guardadas as exceções. De outro lado, a Escola Italiana, que é a dos *atos empresariais*, foi à qual se filiou o nosso CC/2002. A distinção entre atividade empresarial e civil se dá basicamente pela importância econômica. E por aí temos, por opção do legislador, as atividades científicas, literárias e artísticas, consideradas não empresariais ou civis comuns, conforme o parágrafo único do art. 966 do CC/02, o qual excepciona o respectivo *caput*, observada com atenção a situação especial prevista no final de seu parágrafo único.

²³ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2: Direito de empresa, p. 24.

Por isso, atualmente, a distinção entre as sociedades empresárias e as sociedades simples se dá por conta do *objeto*. Em suma, todas as sociedades são empresárias, inclusive as que têm por objeto a *prestação de serviço*, salvo se tiver por objeto as atividades previstas no parágrafo único do art. 966. É oportuno lembrar que a sociedade anônima, por força de norma especial, é sempre empresária, independentemente do objeto, por força do previsto na Lei 6.404/76, art. 2º, § 1º.

Dito isso, vamos a três pontos relevantes: **(a)** lucratividade; **(b)** forma social ou modelo; e **(c)** empresa e atividade empresarial²⁴.

Quanto à lucratividade, tanto a sociedade empresária quanto a sociedade simples objetivam lucro, do que, *mutatis mutandis*, não são exceção, inclusive para fins tributários, as sociedades de advogados. Apenas a fundação e a associação – e a cooperativa, que é um caso à parte – é que são sociedades sem fins lucrativos. E não ter fins lucrativos é não distribuir lucro aos sócios ou associados. Nada tem a ver com cobrar por eventuais serviços para cumprir o seu objeto e ter saldo contábil positivo. Quer dizer que o saldo positivo não pode ser distribuído aos integrantes do quadro social. Ele deve ser aplicado no cumprimento do objeto social, seja para simplesmente mantê-lo, seja para aperfeiçoá-lo, seja para ampliá-lo.

Quanto à forma ou modelo, para as *sociedades empresárias* vigora o *princípio da tipicidade* (CC, art. 983, 1ª parte), quer dizer, se o objeto for atividade empresarial, só pode adotar um dos modelos de sociedade previstos na legislação, por exemplo, sociedade limitada, anônima, em nome coletivo etc. No ponto, para as sociedades de advogados, em face do disposto no art. 16, § 3º, da Lei 8.906/94, vigora o princípio da tipicidade (CC, art. 983, 2ª parte), de modo que, quanto ao tipo jurídico, há proibição legal para a exploração da atividade de prestação de serviços por meio de sociedades empresárias.

No caso das sociedades de advogados, parte específica do objeto deste estudo, o objeto social é a prestação de serviços de advocacia, portanto, atividade científica; logo, objeto não empresarial. O artigo 16, *caput*, e seu § 3º do Estatuto da OAB vedam expressamente que seja atribuída às sociedades de advogados finalidade empresarial e, inclusive, seu registro nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais.

Para o presente estudo, no entanto, a expressão *empresa* representa a junção combinada ou inteligente dos fatores de produção. É a organização. É nesse cenário econômico, pois, que se estuda a organização de advogados, sua estrutura societária, tributária e administrativa, com enfoque nos desafios frente ao mercado: “É por isso que uma sociedade não empresária não

²⁴ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação cível nº 70074313990**, Primeira Câmara Cível, Relator: Irineu Mariani. Porto Alegre, julgado em 20 de junho de 2018.

quer dizer que não seja uma empresa no sentido da organização dos fatores de produção, também denominada massa de energia produtora”.²⁵

Nessa linha, a evolução legislativa não destoa. A Lei Complementar 147, de 7 de agosto de 2014, que alterou a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, trouxe às organizações de advogados uma equiparação às sociedades empresárias para fins de viabilizar a opção pelo sistema de tributação simplificado (Simples Nacional), sem que tal ampliação desnature sua natureza jurídica, que se mantém de sociedade simples.

A sociedade de advogado, quanto à natureza jurídica, se constitui em uma sociedade peculiar de características não mercantis, criada por lei própria especial (Lei 8.906/94), e, por maiores que sejam as sociedades de advogados e por mais estruturadas como empresas que estejam, mantém sua natureza de sociedade simples de cunho intelectual, conforme expressamente ressalva o artigo 983, parágrafo único, do Código Civil.

A natureza de sociedade simples, no entanto, não retira das sociedades de advogados, como integrantes de uma economia de mercado, o compromisso constante pela busca da eficiência, competitividade e redução de custos de transação. Nessa esteira, o estudo cronológico da legislação aplicável às sociedades e organizações de advogados demonstra que a atividade de prestação de serviços jurídicos, por constituir atividade inserida numa economia de mercado, impõe e acompanha movimentos socioeconômicos que imponham evolução na legislação aplicável. E, nesse contexto e para atender anseios do mercado jurídico, sobreveio a Lei 13.247, de 12 de janeiro de 2016, que, no artigo 2º, procedeu à alteração dos artigos 15, 16 e 17 da Lei 8.906/94, para permitir que advogados possam constituir sociedade unipessoal de advocacia: “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”.

Da exposição de motivos extraída do Projeto de Lei 6.669/2016, que originou a alteração legal trazida pela Lei 13.247/16, se extrai fundamento legislativo voltado a anteder anseios claramente mercadológicos:

Em decorrência da sofisticação da atividade advocatícia e da especialização exigida pelo mercado, é cada vez mais comum aos advogados se associarem a sociedades de advogados ou passarem a compô-las como sócios, oferecendo seus serviços como forma de contraprestação à sociedade.

²⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação cível nº 70074313990**, Primeira Câmara Cível, Relator: Irineu Mariani. Porto Alegre, julgado em 20 de junho de 2018, citando Revista dos Tribunais nº 844/28 e na Revista AJURIS 101/111.

A possibilidade de indivíduos contribuírem para as sociedades simples com seus serviços, tornando-se sócios de serviço, está contemplada no art. 1.006, da Lei 10.406/2002. Inobstante seja a sociedade de advogados uma espécie da sociedade simples, nos termos do art. 15, caput, da Lei 8.906/94, é importante a inserção de dispositivo que afirme de maneira categórica a possibilidade de que a sociedade de advogados possa ter em seu quadro social o sócio de serviço, para garantia da segurança jurídica das relações entre sociedades e sócios de serviço.²⁶

Na sequência, o Conselho Federal da OAB expediu a Resolução nº 2, de 12 de abril de 2016, alterando o art. 37 da Lei 8.906, de 1994 (Estatuto da Advocacia e da OAB):

Art. 1º O art. 37 do Regulamento Geral da Lei n. 8.906, de 1994 (Estatuto da Advocacia e da OAB), passa a vigorar com a seguinte redação:
 ‘Art. 37 Os advogados podem constituir sociedade simples, unipessoal ou pluripessoal, de prestação de serviços de advocacia, a qual deve ser regularmente registrada no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede.
 § 1º As atividades profissionais privativas dos advogados são exercidas individualmente, ainda que revertam à sociedade os honorários respectivos.
 § 2º As sociedades unipessoais e as pluripessoais de advocacia são reguladas em Provimento do Conselho Federal.’²⁷

Segundo a nova redação da norma, os advogados podem constituir sociedade simples, unipessoal ou pluripessoal, de prestação de serviços de advocacia, desde que regularmente registrada no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. Adicionalmente, a Resolução nº 2/2016 foi publicada no mesmo dia em que a 5ª Vara Federal do Tribunal Regional Federal da 1ª Região²⁸ concedeu antecipação de tutela em favor da Ordem dos Advogados do Brasil para permitir que os advogados integrantes de sociedades unipessoais pudessem optar legalmente pelo sistema de tributação do Simples Nacional.

É que a Receita Federal do Brasil passou a obstaculizar a adesão ao Simples Nacional às sociedades unipessoais de advocacia trazida pela Lei 13.247/16, sob o argumento de que o art. 3º do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (LC 123/06) não prevê a sociedade individual de advogado. O dispositivo estabelece que:

²⁶ GUALBERTO, João. **Projeto de lei nº 3.736, de 2015**. (Apensado: PL nº 6.669/2016). Acrescenta dispositivos à Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, para dispor sobre o escritório de advogados sócios e o advogado associado. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1652535&filename=Tramitacao-PL+3736/2015. Acesso em: 27 mar. 2017.

²⁷ CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. **Resolução nº 2, de 12 de abril de 2016**. Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_27117281_RESOLUCAO_N_2_DE_12_DE_ABRIL_DE_2016.aspx. Acesso em: 27 mar. 2017.

²⁸ ROVER, Tadeu. Receita é obrigada a incluir sociedade individual de advogado no simples. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 12 abr. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-abr-12/receita-incluir-sociedade-individual-advogado-simples>. Acesso em: 27 mar. 2017.

[...] consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.²⁹

O argumento fiscal foi no sentido de que, para “que o novo tipo societário possa optar pelo Simples Nacional, faz-se necessária alteração na lei complementar 123/2006”, conforme nota expedida pela Receita Federal:

Em função da criação de uma nova natureza jurídica, denominada ‘sociedade unipessoal de advocacia’, por meio da Lei nº 13.247, de 12/1/2016, que alterou a Lei nº 8.906, de 4/7/1994 - Estatuto da Advocacia, informamos que aquele que se inscrever nessa natureza jurídica não poderá optar pelo Simples Nacional, em virtude de não haver previsão legal no art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, o qual determina que serão consideradas 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)’.³⁰

O posicionamento da Receita Federal, antes mesmo de se abordarem outros fundamentos, contrariou flagrantemente o princípio da confiança. E, como bem explana o jurista J.J. Gomes Canotilho³¹, em suas considerações:

[...] o cidadão deve poder confiar em que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticadas ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nestas mesmas regras. (grifo do autor).

Nessa mesma linha foi o entendimento da juíza substituta Diana Maria Wanderlei da Silva, em atuação pela 5ª Vara Federal do Distrito Federal³², ao determinar à Receita Federal

²⁹ BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 27 mar. 2017.

³⁰ RECEITA diz que sociedade individual de advogado não pode optar pelo Simples. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 23 jan. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jan-23/receita-simples-nao-vale-sociedade-individual-advogado>. Acesso em: 27 mar. 2017.

³¹ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Editora Coimbra, 1991. p. 375.

³² BRASIL. Justiça Federal de Brasília (5ª Vara Federal). **Processo nº 0014844-13.2016.4.01.3400**. Réu: União Federal Fazenda Nacional. Autor: Ordem dos Advogados do Brasil Conselho Federal. Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara. Juíza: Diana Maria Wanderlei da Silva. Julgado em: 30 de julho de 2018. Disponível em: https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?trf1_captcha_id=6c9ff303dd562a5e186df8718ac24fde&trf1_captcha=5s87&enviar=Pesquisar&proc=148441320164013400&secao=DF. Acesso em: 25 mar. 2017.

que a “*Sociedade Unipessoal de Advocacia*”, prevista na Lei nº 13.247/16, seja incluída no sistema simplificado de tributação, com esteio na Lei Complementar nº 123/06 e alterações, sem qualquer tipo de discriminação ou dificuldade de tal adesão.

Quanto ao tema, é oportuna uma breve digressão de questões peculiares do direito comercial/civil e que estão em consonância com o escopo deste estudo. De certo, o atual Código Civil adotou a teoria italiana em substituição à dos atos do comércio. Assim, pela teoria vigente, o art. 966 do Código Civil define empresa como a atividade empresária exercida de forma profissional, habitual, com integração dos fatores de produção, e que visa ao lucro. Já, por exclusão, as sociedades simples (antigas sociedades civis) têm por objeto a atividade econômica não empresária.

Contudo, por meio da Lei nº 12.441, de 2011, foi criada a EIRELI (empresa individual de responsabilidade limitada), acrescentando o art. 980-A ao Código Civil, pelo qual a distinção peculiar da figura do empresário individual consiste na existência do patrimônio de afetação, distinto do patrimônio do sócio que a integra. Não há convergência quanto à natureza da EIRELI. Prepondera no meio acadêmico que tal figura jurídica se trata de um novo ente, com características próprias, *sui generis*. Nesse sentido foi consagrado o verbete nº 03 da Jornada de Direito Comercial – CJP: “a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) não é sociedade unipessoal, mas um novo ente, distinto do empresário e da sociedade empresária”³³.

Não se desconhece a existência de entendimentos divergentes sobre a natureza jurídica desse “novo ente”, pois há aqueles que enquadram a “*Sociedade Unipessoal de Advocacia*” como uma Sociedade Simples, com base no art. 983 do Código Civil e em conformidade com a Lei nº 8.906/04 (Estatuto da OAB), e, de outro lado, aqueles que tendem a enquadrar a “*Sociedade Unipessoal de Advocacia*” como uma subespécie da EIRELI, pelas próprias características afins (com peculiaridades inerentes ao previsto no art. 2º, § 7º, da Lei nº 13.247/16), e não como uma subespécie da Sociedade Simples, embora, em ambas as vertentes, não se negue a sujeição ao sistema de tributação simplificada previsto na Lei Complementar nº 123/06.

Tanto assim que a Lei Complementar nº 147/14, ao alterar a Lei Complementar nº 123/06, previu, no art. 18, XII, § 5º-I, o enquadramento das atividades técnicas intelectuais no sistema simplificado de tributação:

³³ CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL (CJF). **I Jornada de Direito Comercial**. Coordenador-Geral, Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Coordenador da Comissão de Trabalho Alfredo de Assis Gonçalves Neto. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/3>. Acesso em: 27 mar. 2017.

§ 5º-I. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo VI desta Lei Complementar: (Produção de efeito)

XII - outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar.³⁴

No caso, o comando que garante a eficácia do que é previsto no art. 179 da Constituição Federal de 1988 é norma de eficácia limitada, em especial, no que concerne ao sistema simplificado de tributação. Cito:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.³⁵

De fato, as regras de experiência apontam que há uma grande parcela de profissionais da advocacia que estão na informalidade, principalmente os recém-ingressos na atividade, que passam a não contribuir para o sistema, uma vez que se sujeitam a regras tributárias mais rigorosas. Resta claro que o Poder Legislativo, quando criou a figura jurídica da “Sociedade Unipessoal de Advocacia”, objetivou que obrigações e direitos fossem estendidos a esta, de acordo com as peculiaridades da EIRELI.

No Parecer nº 1198, de 2015, submetido ao crivo da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), expôs o relator quanto ao mérito do projeto de lei que criou a Sociedade Unipessoal de Advogados:

No mérito, embora o projeto possa ser dividido em duas partes, o grande destaque dele é a criação da sociedade unipessoal de advocacia, adaptando-a à disciplina normativa já utilizada para a sociedade de advogados. Em acréscimo, entendemos que o melhor argumento a favor da aprovação da matéria foi justamente aquela exposta na justificação do projeto, a saber: a necessidade de se adaptar o Estatuto da Advocacia às alterações empreendidas pelo art. 980-A do Código Civil, quanto à constituição das sociedades, uniformizando a linguagem utilizada, abandonando antigas expressões e

³⁴ BRASIL. **Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm. Acesso em: 27 mar. 2017.

³⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2017.

criando a sociedade unipessoal de advocacia nos moldes já utilizados para a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI).³⁶

Pertinentes, na espécie, as lições de Humberto Ávila³⁷:

O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso que o do princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos (afetação dos direitos de liberdade). A eficácia modificativa de comportamentos (*Gestaltungswirkung*) deve ter sua constitucionalidade medida pela compatibilidade com os direitos fundamentais a serem devidamente aplicados mediante o emprego dos postulados da razoabilidade, da concordância prática e da proporcionalidade.

Assim, a circunstância de o legislador não ter expressamente enquadrado a Sociedade Unipessoal de Advocacia como uma EIRELI, ou mesmo determinado que as mesmas disposições desta deveriam ser aplicadas àquela, ou até em face de possíveis atecniais na redação da lei, não pode esvaziar o direito objetivo-subjetivo das sociedades de advogados de optar pelo sistema simplificado de tributação.

Em regra, a denominação “sociedade” refere-se à comunhão de pessoas, contudo, existe a possibilidade de a própria legislação se valer de “ficções jurídicas” e estabelecer parâmetros, analogias e equiparações. É o caso da EIRELI, da Sociedade Subsidiária Integral, e da “Sociedade Unipessoal de Advocacia”, todas sociedades unipessoais.

Interpretação diversa estaria a afrontar o princípio da isonomia tributária e o da capacidade contributiva (art. 150, II, da Constituição Federal), os quais reforçam a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Assim, defeso ao fisco conferir pesos semânticos diferenciados a contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica. Nesse sentido, merece relevo a “isonomia tributária”.

Em suma, é o entendimento preponderante no sentido de que as Sociedades Unipessoais de Advocacia, ao teor do disposto na Lei nº 13.247/16, devem ser abarcadas pelo sistema tributário simplificado de tributação, garantindo assim a exegese adequada ao núcleo semântico e concretizando a devida cognoscibilidade da norma tributária.

³⁶ BRASIL. Senado Federal. **Parecer 1198 de 2015**. De Plenário, em substituição à COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre o Projeto de Lei da Câmara 209, de 2015, de autoria do Deputado Aelton Freitas, que altera a Lei no 8.906, de 4 de julho de 1994 - Estatuto da Advocacia. Relator: Senador Eunício Oliveira. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-ccj-sociedade-individual.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2017.

³⁷ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 370.

Esses movimentos legislativos relacionados à adaptação do tipo societário e, ainda, do enquadramento tributário das sociedades de prestação de serviços jurídicos certamente se dão como tentativa de responder ao fato incontestável de que o mercado jurídico no Brasil, pelo tamanho e alta competitividade imposta por suas características, precisa constantemente evoluir, como forma de sobrevivência dentro de uma economia de mercado, para práticas modernas, eficientes e preocupadas com redução de custo de transação.

2.3 Situação do Mercado de Prestação de Serviços Jurídicos no Brasil

Em 18 de novembro de 2016, o Brasil registrou a marca de um milhão de advogados, segundo dados da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Desde a fundação da IAB, origem da Ordem dos Advogados do Brasil, em 1843, foram necessários 173 anos para que o mercado brasileiro atingisse a marca de um milhão de advogados. Se nada mudar, chegaremos a dois milhões de advogados em apenas 14,72 anos, em face do ritmo de novos alunos que são anualmente formados no país. Trata-se de uma expansão verdadeiramente assombrosa.

O Brasil é um dos países com mais advogados per capita do mundo, e novos advogados são formados em grande escala todos os anos. Naturalmente, o valor médio dos honorários e dos salários tende a cair, o que compromete a sustentabilidade de muitos escritórios. Nos últimos dez anos, foram abertos mais de onze mil escritórios em São Paulo. No mesmo período, pouco mais de 30% fecharam as portas³⁸. Dentre as causas apontadas pelos advogados, estão a falta de clientes, a competitividade com outros profissionais do direito e a desvalorização da profissão, o que inclui a prática de honorários aviltantes dentro da própria classe. Estes são os números de advogados registrados no mercado brasileiro:

Tabela 1 - Advogados regulares e recadastrados

SECCIONAL	Advogado	Estagiário	Suplementar	TOTAL
TOTAL	1.139.925	27.762	46.759	1.214.446
AC	3.407	10	307	3.724
AL	11.386	53	541	11.980
AM	10.792	45	667	11.504
AP	3.091	36	397	3.524
BA	46.073	791	2.278	49.142

³⁸ DINO. Número de escritórios de advocacia fechados aumenta no Brasil. **Revista Exame**, São Paulo, 11 set. 2018. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/dino/numero-de-escritorios-de-advocacia-fechados-aumenta-no-brasil/>. Acesso em: 12 maio 2017.

SECCIONAL	Advogado	Estagiário	Suplementar	TOTAL
CE	29.101	151	690	29.942
DF	39.989	1.612	4.193	45.794
ES	21.151	209	1.008	22.368
GO	40.693	721	2.522	43.936
MA	15.315	85	1.229	16.629
MG	117.445	5.834	3.209	126.488
MS	14.671	155	1.070	15.896
MT	18.848	2.428	1.407	22.683
PA	19.627	491	1.092	21.210
PB	16.709	134	532	17.375
PE	33.028	400	1.173	34.601
PI	13.621	138	566	14.325
PR	70.241	99	2.602	72.942
RJ	141.882	5.294	5.126	152.302
RN	12.869	111	642	13.622
RO	7.865	39	667	8.571
RR	2.009	34	261	2.304
RS	83.102	1.681	1.396	86.179
SC	38.797	95	3.232	42.124
SE	9.503	51	588	10.142
SP	312.307	7.002	8.518	327.827
TO	6.403	63	846	7.312
TOTAL	1.139.925	27.762	46.759	1.214.446

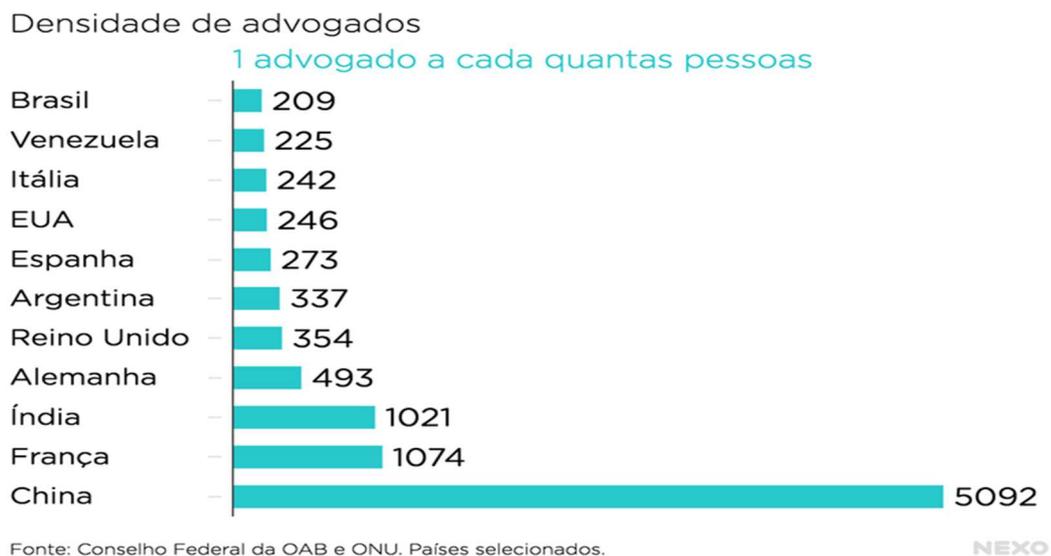
Fonte: Ordem dos Advogados do Brasil.³⁹

O Brasil também é o país com o maior número de cursos de direito no mundo. São 1.174 cursos de graduação na área. Nos Estados Unidos, são 280, e no Reino Unido, 95, segundo a OAB. O número de faculdades de Direito de 1995 até outubro de 2014 registrou crescimento de 792,72%: 1995, 165 faculdades de Direito; 2001, 505 faculdades de Direito; 2014, 1.284 faculdades de Direito

³⁹ ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). **Institucional / Quadro de advogados**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.oab.org.br/institucionalconselhofederal/quadroadvogados>. Acesso em: 27 mar. 2017.

Enquanto o Brasil registra 1.284 cursos para uma população de 200 milhões de habitante, na mesma época a China registrou 987 cursos de Direito para uma população de 1,5 bilhão de habitantes, deixando clara a dimensão do tamanho da concorrência e do desafio do mercado jurídico no Brasil. A cifra coloca o Brasil entre os países com maior densidade de advogados em relação à sua população no mundo — há um profissional do ramo a cada 209 habitantes. Nos Estados Unidos, a proporção é de um advogado a cada 246 pessoas, e no Reino Unido, um advogado a cada 354 pessoas.

Gráfico 1 - Densidade de advogados nos maiores mercados jurídicos do mundo

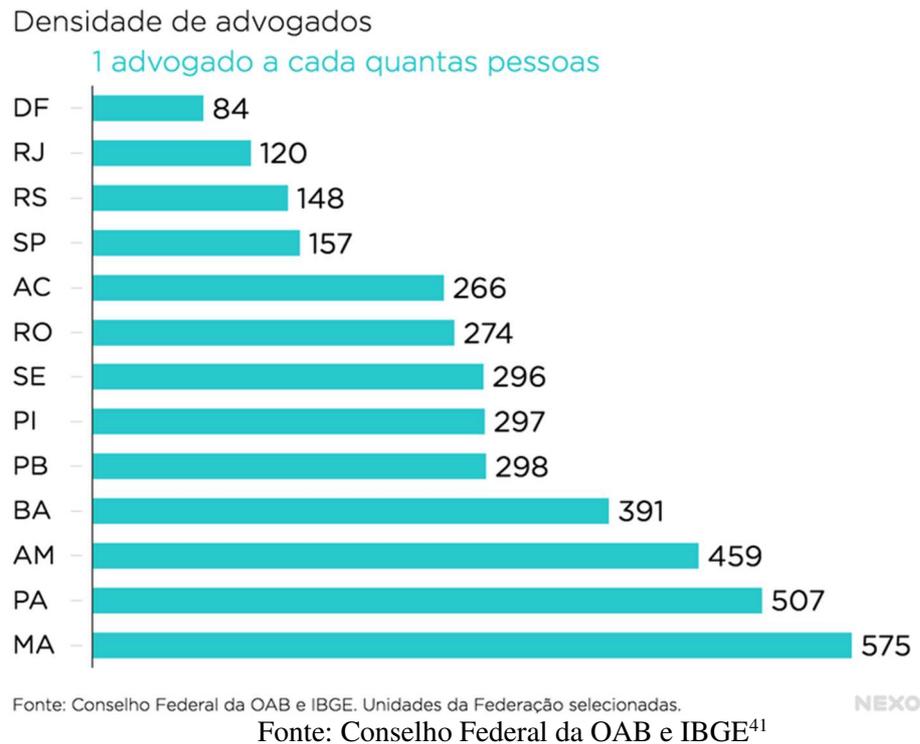


Fonte: Conselho Federal da OAB.⁴⁰

No Brasil, a densidade de advogados em relação à população varia muito entre os estados brasileiros, de acordo com as características sociais e econômicas de cada um. No Distrito Federal, onde se concentram os tribunais superiores, há 84 pessoas para cada advogado. No Rio de Janeiro, são 120, e em São Paulo, 157. Já no Pará, há um advogado para cada grupo de 507 pessoas, e no Maranhão, 575. Vejamos:

⁴⁰ LUPION, Bruno. Por que o Brasil tem tantos advogados. *Nexo*, [S.l.], 2 jan. 2017. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/02/Por-que-o-Brasil-tem-tantos-advogados>. Acesso em: 27 mar. 2017.

Gráfico 2 - Densidade de advogados nos estados brasileiros



Uma pesquisa publicada em 2010 pelo professor Stephen Magee⁴², da Universidade de Texas em Austin, nos EUA, tentou estimar qual seria o número ideal de advogados em determinados países. O “número ótimo” de advogados de um país, segundo Magee, está relacionado a diversas variáveis, como o PIB (Produto Interno Bruto) per capita, taxas de criminalidade, nível de educação e duração média de um processo. À época, ele concluiu que os Estados Unidos tinham 32% a mais de advogados do que o “nível ótimo”. Ele não incluiu o Brasil em sua pesquisa, que hoje tem uma densidade de advogados 17% superior à dos Estados Unidos.

Conclui o estudo de Magee que a existência de advogados, até certo ponto, traz efeitos positivos à coletividade, como garantia de direitos e manutenção da ordem social. A partir de determinada densidade de profissionais do ramo, contudo, o efeito se torna negativo, pois estimula um comportamento predatório no qual pessoas ou empresas tentam obter, por meio de disputas jurídicas, uma riqueza maior para si sem ter contribuído para gerar essa riqueza.

⁴¹ LUPION, Bruno. Por que o Brasil tem tantos advogados. **Nexo**, [S.l.], 2 jan. 2017. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/02/Por-que-o-Brasil-tem-tantos-advogados>. Acesso em: 27 mar. 2017.

⁴² THE OPTIMUM number of lawyers and radical proposal for legal change. [S.l.], 2010. Disponível em: <http://buckleymix.com/wp-content/uploads/2010/10/Magee.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2017.

Em 2018, dois anos após a aprovação da Lei nº 13.247 (Lei da Sociedade Individual), que possibilita aos advogados autônomos os mesmos benefícios e o mesmo tratamento jurídico que um escritório composto por vários profissionais, a Comissão de Sociedade de Advogados registrou a marca de oito mil sociedades de advogados registradas apenas no Rio Grande do Sul. Conforme dados do presidente da Comissão de Sociedade de Advogados da OAB/RS⁴³:

As alterações societárias, decorrentes do novo Código Civil, da tributação e das formas de contratação e de associação de advogados, foram temas que trabalhamos muito em eventos. Assim, os colegas puderam compreender integralmente o funcionamento das sociedades individuais, sanar suas dúvidas e buscar seus cadastros.

O número de sociedades de advogados em São Paulo em 2011 já atingia a marca de 10 mil, das quais 92 contavam com mais de 21 sócios; 142 detinham entre 11 e 20 sócios; 295 detinham entre seis e dez sócios; ficando a maioria, 9.480 sociedades, com composição societária com até cinco sócios.

Os números impressionam e ratificam a necessidade de contextualizar o mercado da prestação de serviços jurídicos, suas oportunidades e desafios, dentro de uma visão de economia de mercado, em que a eficiência e a redução dos custos de transação sejam vistas como parte importante das soluções para a competitividade e sobrevivência.

2.4 Serviços Jurídicos como Atividade de Mercado

O mercado jurídico no Brasil passou por muitas transformações nos últimos anos. Além das mudanças no comportamento dos clientes, mais informados, cientes dos seus direitos e exigentes ao negociar um contrato, escritórios e advogados convivem com constantes reduções de honorários decorrentes do avanço progressivo de novos profissionais no mercado e de ameaças reais advindas das tecnologias disruptivas já disponíveis – cada vez mais baratas e acessíveis. Não é novidade que o mundo moderno, frente à escassez de trabalho, crescente competitividade e globalização, impõe performance de índices cada vez mais altos de qualificação dos profissionais, que somente podem ser atingidos com criatividade de novos modelos, novas ideias que permitam eficiência na gestão de pessoas, insumos e comportamentos, condizentes com os desafios do contexto do mercado em que se está inserido.

⁴³ ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). Comissão de Sociedade de Advogados alcança a marca de 8 mil sociedades registradas. **Notícias**, Porto Alegre, 22 maio 2018. Disponível em: <https://www.oabrs.org.br>. Acesso em: 01 Jun. 2017.

O mercado, que antes era considerado um ente distante – tratado sempre na terceira pessoa –, hoje se confunde com todos nós. É capaz de impor alterações no comportamento humano das famílias, das relações de trabalho, da mobilidade, da segurança pública, da carga tributária e da própria legislação relacionada à advocacia no âmbito societário e tributário. Esse mercado, que antes era limitado por fronteiras ou barreiras logísticas, hoje está integrado, revolucionado por inovações tecnológicas que integram pessoas em um mundo globalizado. Afinal, o mercado é justamente a soma de todos nós, na medida em que optamos por aceitar propostas ou produtos conforme nossas preferências, escolhendo o que atende melhor a nossas expectativas.

Ludwig von Mises⁴⁴ conceitua a economia de mercado como um sistema social baseado na divisão do trabalho e na propriedade privada dos meios de produção. O mercado orienta as atividades dos indivíduos por caminhos que possibilitam melhor servir as necessidades de seus semelhantes. Não há, no funcionamento do mercado, nem compulsão nem coerção. O Estado, o aparato social de coerção e compulsão, não interfere nas atividades dos cidadãos, as quais são dirigidas pelo mercado. O Estado utiliza o seu poder exclusivamente com o propósito de evitar que as pessoas empreendam ações lesivas à preservação e ao funcionamento regular da economia de mercado. Protege a vida, a saúde e a propriedade do indivíduo contra a agressão violenta ou fraudulenta por parte de malfeitores internos e de inimigos externos. Assim, o Estado cria e preserva o ambiente no qual a economia de mercado pode funcionar em segurança. O indivíduo, por vontade própria, se integra num sistema de cooperação. O mercado o orienta e lhe indica a melhor maneira de promover o seu próprio bem-estar, bem como o das demais pessoas. Os preços de mercado informam aos produtores o que produzir, como produzir e em que quantidade. O mercado é o ponto focal para onde convergem e de onde se irradiam as atividades dos indivíduos.

Com pertinência especial para o presente estudo, Ludwig von Mises há muito advertia sobre aquilo que denominou de “*socialismo das guildas*”. O trecho abaixo transcrito, extraído de sua mais famosa obra, *Ação Humana*⁴⁵, é esclarecedor:

Se, num setor da atividade econômica, houver ineficiência, desperdício ou relutância em se adotarem os métodos de produção mais adequados, todos saem prejudicados. Na economia de mercado, o empresário, ao tomar essas decisões, está incondicionalmente sujeito às leis do mercado; na realidade, são os consumidores que tomam as decisões. Se o empresário tentar

⁴⁴ MISES, Ludwig von. **Ação humana**: um tratado de economia. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010. p. 317.

⁴⁵ MISES, Ludwig von. **Ação humana**: um tratado de economia. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010. p. 921.

desobedecê-los, sofrerá perdas e logo perderá sua posição empresarial. (grifo nosso).

Não se desconhecem as posições divergentes que excluem da prestação dos serviços jurídicos as características de uma economia de mercado em face das restrições legais e institucionais. Inobstante, assim como o mercado impôs o abandono do modelo e pauta de preços sugeridos pela OAB, por exemplo, o presente estudo chama a atenção, independentemente de qualquer outra ideologização, que estará nas mãos do mercado responder se sociedades de advogados organizadas em modelos tradicionais sobreviverão ou, de outro lado, perderão importante espaço no mercado ou até deixarão de existir caso não revisem seus modelos dentro de alterações socioculturais e econômicas importantes que atingem diretamente o mercado jurídico.

No ponto, a praxeologia⁴⁶ em geral e a economia no seu campo específico, no que concerne à motivação da ação humana, limitam-se a afirmar que o agente homem pretende diminuir o seu desconforto. No contexto específico do mercado, ação significa comprar e vender bens e serviços. O que a ciência econômica tem a afirmar a respeito da oferta e da procura refere-se a todos os casos de oferta e procura, e não apenas a oferta e procura ocasionadas por circunstâncias especiais que requeiram uma descrição ou definição especial. Afirmando que um homem, diante da alternativa de obter mais ou menos por uma mercadoria ou serviço que deseja vender, *ceteris paribus*⁴⁷, escolhe o maior preço, não necessita de nenhum esclarecimento suplementar. O preço maior significa para o vendedor uma melhor satisfação de seus desejos. O mesmo se aplica, *mutatis mutandis*, ao comprador. O montante poupado na compra da mercadoria ou do serviço em questão pode ser gasto para satisfação de outras necessidades. *Ludwig von Mises*⁴⁸, uma vez mais, joga luzes sobre o tema:

Comprar no mercado mais barato e vender no mercado mais caro – tudo o mais sendo igual – é uma conduta que não necessita de explicações especiais acerca da motivação e moralidade do agente. É simplesmente o procedimento normal de qualquer transação efetuada no mercado.

⁴⁶ PRAXEOLOGIA. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation]. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Praxeologia>. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁴⁷ CETERIS PARIBUS. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation]. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Ceteris_paribus. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁴⁸ MISES, Ludwig von. **Ação humana**: um tratado de economia. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010. p. 922.

Para refirmar a importância da liberdade de mercado para a prevalência dos produtos e serviços mais eficientes e competitivos, Allain Peyrefitte⁴⁹ escreveu que na França monárquica as guildas e as corporações de ofício mantinham os códigos e manuais mais exigentes para a produção de tecidos e estampas. Em termos de qualidade, não havia concorrentes à altura no mundo conhecido. Porém, ano após ano, a França perdia mercado para os Países Baixos e para as Hansas⁵⁰, pois lá eram fabricados produtos concorrentes de qualidade um pouco inferior por preços mais acessíveis, que eram muito bem apreciados para usos menos nobres. Nesse sentir, traçando um paralelo e guardando respeitosamente as proporções, se pode considerar que nem todos os advogados precisam ser magníficos juristas para ter sucesso no mercado da prestação de serviços jurídicos.

Já é possível hoje, e se tornará cada vez mais fácil a um cidadão, identificar que tipo de advogado ou sociedade de advogados deseja contratar: se aquele que pertence a uma conceituadíssima associação, para resolver um caso muito complexo, ou de uma associação mais simples, cujos integrantes sejam profissionais mais acessíveis, para resolver problemas mais cotidianos.

É o caminho inevitável que será pautado pelo mercado.

2.5 Da Remuneração do Profissional da Advocacia no Mercado Brasileiro

Para analisar a remuneração média dos profissionais que atuam nesse competitivo mercado da prestação dos serviços jurídicos, a empresa de consultoria Robert Half revelou pesquisa com a média salarial dos advogados no Brasil conforme a área de atuação⁵¹, de modo que nos emprestamos do levantamento como subsídio ao escopo deste estudo. Para adquirir os dados, a Robert Half fez um estudo nas faixas salariais pagas aos profissionais de empresas de diferentes portes e divididas de acordo com o faturamento. A pesquisa também fez comparação com os salários do ano anterior (2014) e suas variações percentuais, apresentando a evolução da remuneração em cada uma das áreas. As faixas salariais compreendem profissionais de diversos perfis: fatores como senioridade no cargo, qualificação, setor de atuação e habilidades comportamentais que justificam as diferenças de salários elevados para o mesmo cargo. De acordo com a empresa de consultoria, para refletir a realidade do mercado, foi decidido por não

⁴⁹ PEYREFITTE, Allain. **A sociedade de confiança**. Porto Alegre: Instituto Piaget, 1997.

⁵⁰ LIGA Hanseática. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation]. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Liga_Hanse%C3%A1tica. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁵¹ PESQUISA revela a média salarial dos advogados no Brasil em 11 áreas. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/noticias/descubra-quanto-ganham-em-media-os-advogados-no-brasil-em-11-areas/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

considerar os salários muito mais altos ou muito mais baixos do que as principais faixas apresentadas. Também não foram incluídos os bônus e outros benefícios. Abaixo, os resultados da pesquisa:

Tabela 2 - Faixas de remunerações médias pagas aos profissionais do direito no Brasil

Legal Offices

Escritórios		2014		2015		% Fixo
		R\$ (CLT)	Variável*	R\$ (CLT)	Variável*	
TRABALHISTA CONTENCIOSO (LABOR LAW)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	4.500 - 10.000	0 - 2	4.500 - 10.200	0 - 2	1%
	Médio Porte/ Boutique	6.000 - 10.500	0 - 3	6.000 - 10.700	0 - 3	1%
	Grande Porte	6.000 - 12.000	0 - 4	6.000 - 12.500	0 - 4	3%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	3.000 - 4.700	0 - 2	3.000 - 4.800	0 - 2	1%
	Médio Porte/ Boutique	3.300 - 5.500	0 - 3	3.300 - 5.700	0 - 3	2%
	Grande Porte	4.000 - 8.000	0 - 4	4.000 - 8.200	0 - 4	2%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	2.500 - 3.200	0 - 2	2.500 - 4.000	0 - 2	14%
	Médio Porte/ Boutique	3.100 - 4.500	0 - 3	3.100 - 4.500	0 - 3	-
	Grande Porte	3.000 - 4.200	0 - 4	3.000 - 4.500	0 - 4	4%
CONSULTIVO TRABALHISTA (LABOR LAW)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	6.000 - 11.000	0 - 2	7.500 - 11.000	0 - 2	9%
	Médio Porte/ Boutique	6.000 - 13.000	0 - 3	7.500 - 13.000	0 - 3	8%
	Grande Porte	7.000 - 16.000	0 - 3	8.500 - 16.000	0 - 3	7%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	4.000 - 6.000	0 - 2	4.000 - 7.000	0 - 2	10%
	Médio Porte/ Boutique	4.500 - 8.000	0 - 3	4.500 - 8.200	0 - 3	2%
	Grande Porte	5.000 - 10.000	0 - 3	6.500 - 10.000	0 - 3	10%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	3.000 - 4.000	0 - 2	3.000 - 4.100	0 - 2	1%
	Médio Porte/ Boutique	3.500 - 5.000	0 - 3	3.500 - 5.500	0 - 3	6%
	Grande Porte	3.000 - 6.000	0 - 3	3.000 - 6.200	0 - 3	2%
CONTENCIOSO CÍVEL (CIVIL LITIGATION)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	7.500 - 10.000	0 - 2	8.500 - 11.000	0 - 2	11%
	Médio Porte/ Boutique	8.000 - 11.000	0 - 3	9.000 - 13.500	0 - 3	18%
	Grande Porte	9.000 - 15.000	0 - 4	9.000 - 15.200	0 - 4	1%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	4.200 - 7.800	0 - 2	5.000 - 7.800	0 - 2	7%
	Médio Porte/ Boutique	4.800 - 8.500	0 - 3	5.000 - 8.500	0 - 3	2%
	Grande Porte	6.000 - 12.000	0 - 4	6.000 - 12.200	0 - 4	1%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	2.800 - 4.500	0 - 2	3.000 - 4.500	0 - 2	3%
	Médio Porte/ Boutique	3.300 - 5.000	0 - 3	3.500 - 5.000	0 - 3	2%
	Grande Porte	3.000 - 5.500	0 - 4	4.000 - 6.200	0 - 4	20%

* em número de salários

Legal Offices

Escritórios	2014			2015		
	R\$ (CLT)	Variável*		R\$ (CLT)	Variável*	% Fixo
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO (TAX LITIGATION)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	7.500 - 12.000	0 - 2	7.700 - 12.000	0 - 2	1%
	Médio Porte/ Boutique	10.000 - 16.000	0 - 4	10.000 - 16.500	0 - 4	2%
	Grande Porte	10.000 - 17.000	0 - 4	10.500 - 17.000	0 - 4	2%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	5.000 - 8.000	0 - 2	5.200 - 8.000	0 - 2	2%
	Médio Porte/ Boutique	5.000 - 10.000	0 - 4	6.000 - 10.000	0 - 4	7%
	Grande Porte	5.000 - 11.000	0 - 4	6.000 - 11.000	0 - 4	6%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	3.000 - 5.000	0 - 2	3.500 - 5.000	0 - 2	6%
	Médio Porte/ Boutique	3.300 - 6.000	0 - 4	3.400 - 6.000	0 - 4	1%
	Grande Porte	3.000 - 6.000	0 - 4	3.500 - 6.000	0 - 4	6%
CONSULTIVO TRIBUTÁRIO (TAX ADVISORY)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	7.000 - 14.000	0 - 2	8.500 - 14.000	0 - 2	7%
	Médio Porte/ Boutique	11.000 - 20.000	0 - 4	11.000 - 20.500	0 - 4	2%
	Grande Porte	12.000 - 20.000	0 - 5	12.000 - 20.500	0 - 5	2%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	5.000 - 7.500	0 - 2	6.000 - 7.500	0 - 2	8%
	Médio Porte/ Boutique	5.000 - 11.000	0 - 4	6.000 - 11.000	0 - 4	6%
	Grande Porte	6.000 - 13.000	0 - 5	6.000 - 13.200	0 - 5	1%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	3.500 - 5.000	0 - 2	3.700 - 5.000	0 - 2	2%
	Médio Porte/ Boutique	3.500 - 6.000	0 - 4	4.000 - 7.000	0 - 4	16%
	Grande Porte	4.000 - 7.000	0 - 5	4.000 - 7.200	0 - 5	2%
EMPRESARIAL/M&A (CORPORATE/M&A)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	7.200 - 12.000	0 - 3	8.000 - 12.000	0 - 3	4%
	Médio Porte/ Boutique	10.000 - 18.000	0 - 5	10.200 - 18.000	0 - 5	1%
	Grande Porte	12.000 - 20.000	0 - 6	12.200 - 20.000	0 - 6	1%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	5.000 - 7.500	0 - 3	5.500 - 7.500	0 - 3	4%
	Médio Porte/ Boutique	6.000 - 9.000	0 - 5	6.500 - 9.000	0 - 5	3%
	Grande Porte	6.000 - 11.000	0 - 6	6.500 - 11.000	0 - 6	3%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	3.500 - 5.500	0 - 3	3.500 - 5.700	0 - 3	2%
	Médio Porte/ Boutique	3.500 - 5.500	0 - 5	4.000 - 6.000	0 - 5	11%
	Grande Porte	4.000 - 6.500	0 - 6	4.500 - 6.500	0 - 6	5%

* em número de salários

Legal Offices

Escritórios	2014			2015		
	R\$ (CLT)	Variável*	% Fixo	R\$ (CLT)	Variável*	% Fixo
IMOBILIÁRIO (REAL ESTATE)						
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	6.000 - 12.000	0 - 2	6.000 - 12.200	0 - 2	1%
	Médio Porte/ Boutique	9.000 - 20.000	0 - 4	9.200 - 20.000	0 - 4	1%
	Grande Porte	12.000 - 20.000	0 - 5	12.200 - 20.000	0 - 5	1%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	5.000 - 7.500	0 - 2	5.000 - 7.700	0 - 2	2%
	Médio Porte/ Boutique	6.000 - 10.000	0 - 4	6.000 - 10.200	0 - 4	1%
	Grande Porte	6.000 - 11.000	0 - 5	6.200 - 11.000	0 - 5	1%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	3.200 - 5.000	0 - 2	3.500 - 5.000	0 - 2	4%
	Médio Porte/ Boutique	3.500 - 6.000	0 - 4	3.600 - 6.000	0 - 4	1%
	Grande Porte	4.000 - 6.500	0 - 5	4.000 - 6.700	0 - 5	2%
MERCADO DE CAPITAIS (CAPITAL MARKET)						
Advogado Sênior****	Médio Porte/ Boutique	10.000 - 20.000	0 - 5	10.200 - 20.000	0 - 5	1%
	Grande Porte	10.000 - 20.000	0 - 6	10.200 - 20.000	0 - 6	1%
Advogado Pleno***	Médio Porte/ Boutique	7.000 - 11.000	0 - 5	7.200 - 11.000	0 - 5	1%
	Grande Porte	7.000 - 12.000	0 - 6	7.200 - 12.000	0 - 6	1%
Advogado Júnior**	Médio Porte/ Boutique	5.000 - 7.000	0 - 5	5.200 - 7.000	0 - 5	2%
	Grande Porte	5.000 - 7.000	0 - 6	5.200 - 7.000	0 - 6	2%
REGULATÓRIO/INFRAESTRUTURA (REGULATORY/INFRASTRUCTURE/PROJECT FINANCE)						
Advogado Sênior****	Médio Porte/ Boutique	9.000 - 18.000	0 - 3	9.000 - 20.000	0 - 3	7%
	Grande Porte	9.000 - 20.000	0 - 4	10.000 - 20.000	0 - 4	3%
Advogado Pleno***	Médio Porte/ Boutique	5.000 - 8.500	0 - 3	6.200 - 9.500	0 - 3	16%
	Grande Porte	6.000 - 9.000	0 - 4	6.500 - 11.000	0 - 4	17%
Advogado Júnior**	Médio Porte/ Boutique	3.500 - 5.000	0 - 3	4.000 - 6.000	0 - 3	18%
	Grande Porte	4.000 - 6.000	0 - 4	4.000 - 6.500	0 - 4	5%

* em número de salários
 ** 0 a 3 anos de experiência
 *** 4 a 7 anos de experiência
 **** mais de 8 anos de experiência

Corporate

		2014		2015		
Empresas		R\$ (CLT)	Variável*	R\$ (CLT)	Variável*	% Fixo
Diretor Jurídico/Head	Pequeno Porte	16.000 - 23.000	0 - 2	16.500 - 23.000	0 - 3	1%
	Médio Porte	16.000 - 25.000	0 - 3	16.500 - 25.000	0 - 5	1%
	Grande Porte	18.000 - 35.000	0 - 5	18.500 - 35.000	0 - 6	1%
Gerente Jurídico/Head	Pequeno Porte	9.000 - 16.500	0 - 2	11.000 - 16.500	0 - 3	8%
	Grande Porte	11.000 - 18.000	0 - 3	11.200 - 18.000	0 - 5	1%
Coordenador Jurídico	Pequeno Porte	12.000 - 20.000	0 - 5	15.000 - 23.000	0 - 6	19%
	Médio Porte	- - -	- - -	- - -	- - -	-
Advogado Sênior****	Pequeno Porte	9.000 - 12.000	0 - 3	9.000 - 12.200	0 - 4	1%
	Médio Porte	11.000 - 14.000	0 - 5	11.000 - 14.500	0 - 5	2%
	Grande Porte	6.000 - 10.000	0 - 2	6.200 - 10.000	0 - 2	1%
Advogado Pleno***	Pequeno Porte	6.500 - 9.000	0 - 3	6.500 - 11.000	0 - 3	13%
	Médio Porte	7.000 - 11.000	0 - 4	7.000 - 11.200	0 - 4	1%
	Grande Porte	3.500 - 7.000	0 - 2	3.700 - 7.000	0 - 2	2%
Advogado Júnior**	Pequeno Porte	4.000 - 7.000	0 - 3	4.000 - 7.200	0 - 3	2%
	Médio Porte	4.500 - 7.500	0 - 4	4.500 - 7.700	0 - 4	2%
	Grande Porte	2.500 - 4.000	0 - 2	2.500 - 4.100	0 - 2	2%
	Médio Porte	2.500 - 4.500	0 - 3	2.600 - 4.500	0 - 3	1%
	Grande Porte	3.000 - 5.000	0 - 4	3.200 - 5.000	0 - 4	2%

* em número de salários
 ** 0 a 3 anos de experiência
 *** 4 a 7 anos de experiência
 **** mais de 8 anos de experiência

		2014		2015		
Bancos		R\$ (CLT)	Variável*	R\$ (CLT)	Variável*	% Fixo
Diretor Jurídico/Head		21.000 - 40.000	2 - 5	21.000 - 41.000	2 - 5	2%
Gerente Jurídico/Head		13.000 - 21.000	2 - 5	13.500 - 21.000	2 - 5	1%
Advogado Sênior / Coordenador****		8.000 - 13.000	2 - 5	8.000 - 13.500	2 - 5	2%
Advogado Pleno***		5.000 - 8.000	2 - 4	5.200 - 8.000	2 - 5	2%
Advogado Júnior**		3.000 - 5.000	2 - 4	3.000 - 5.200	2 - 5	2%

* em número de salários
 ** 0 a 3 anos de experiência
 *** 4 a 7 anos de experiência
 **** mais de 8 anos de experiência

Fonte: Empresa de Recursos Humanos Robert Half.⁵²

A partir da pesquisa constante da Tabela 2, acima, nosso estudo procedeu ao cálculo da média mensal por faixa e fez estudo comparativo, considerando a base de cálculo, alíquota e deduções, conforme previsão legal tributária, tomando por base as principais formas de tributação previstas para a atividade de prestação de serviços jurídicos.

A intenção do estudo foi comparar a carga tributária a partir da média mensal das faixas anuais constantes abaixo (“remuneração/média mensal”), de modo a permitir analisar os aspectos tributários relevantes sob o enfoque da eficiência e competitividade da prestação de serviços no atual cenário mercadológico, para cada uma das faixas remuneratórias:

⁵² FERNANDES, Daniel. Quanto ganha um advogado no Brasil? Pesquisa revela média. Salarial. **Epdonline**, São Paulo, 14 maio 2015. Disponível em: <https://www.epdonline.com.br/noticias/quanto-ganha-um-advogado-no-brasil-pesquisa-revela-media-salarial/1605>. Acesso em: 25 abr. 2017. Observação: Muito embora a pesquisa se utilize de dados de 2014 e 2015, não se logrou êxito em encontrar pesquisa mais atual com tamanho critério e especialidade para o mercado jurídico. Ainda, os valores utilizados se prestaram a suportar uma tendência de remuneração média brasileira para comparar com o estudo de carga tributária, por faixa, para experimentar a carga tributária incidente nos diferentes regimes tributários vigentes no Brasil.

Tabela 3 - Alíquotas do Simples Nacional: Prestação de serviços jurídicos

REMUNERAÇÃO/TOTAL ANO	Alíquota Simples	Dedução - Simples Nacional Tabela IV	Remuneração Média/Mensal
Até 180.000,00	4,50%	R\$ -	R\$ 15.000,00
De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	R\$ 8.100,00	R\$ 22.500,00
De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	R\$ 12.420,00	R\$ 45.000,00
De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	R\$ 39.780,00	R\$ 105.000,00
De 1.800.000,00 a 3.600.000,00	22,00%	R\$ 183.780,00	R\$ 225.000,00
De 3.600.000,00 a 4.800.000,00	33,00%	R\$ 828.000,00	R\$ 350.000,00

Fonte: LC 123/2006, Anexo IV⁵³

Na Tabela 3, acima, o estudo tomou por base o limite máximo de faturamento anual por faixa fixada pelo Simples Nacional (LC 123/06), fixando, pela divisão do valor anual pelo número de doze meses, o valor mensal médio. A partir dessa média mensal de remuneração, o estudo a utiliza como base de cálculo para testar, de forma comparativa, a carga tributária aplicada nos regimes da prestação de serviços jurídicos prestados pela pessoa jurídica com base na Tabela Progressiva do Impostos de Renda RIR⁵⁴, bem assim por sociedade de advogados optantes pelo regime do Simples Nacional e do Lucro Presumido.

Na tabela 4, a seguir, se calcula, com base na remuneração média mensal fixada nos termos da Tabela 3, acima, a carga tributária da prestação de serviço por advogado pessoa física a partir do Regulamento do Imposto de Renda, considerando-se o valor do desconto padrão por faixa, sem deduções a título de livro-caixa. Assim, o advogado que presta serviços jurídicos na condição de pessoa física, com valores de remuneração nas faixas fixadas na Tabela 3 (Remuneração Média/Mensal), carrega uma carga tributária de imposto de renda que varia entre 20,53% e 27,20%, conforme segue:

Tabela 4 - Carga tributária incidente na prestação de serviços jurídicos pela pessoa física

Alíquota	Dedução Legal	INSS	% Tributo/Faturamento
27,50%	R\$ 869,36	R\$ 642,33	20,53%
27,50%	R\$ 869,36	R\$ 642,33	22,85%
27,50%	R\$ 869,36	R\$ 642,33	25,18%
27,50%	R\$ 869,36	R\$ 642,33	26,50%
27,50%	R\$ 869,36	R\$ 642,33	27,04%
27,50%	R\$ 869,36	R\$ 642,33	27,20%

Fonte: Elaborada pelo autor com base no RIR/18⁵⁵

⁵³ Anexo IV. BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 27 mar. 2017.

⁵⁴ BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁵⁵ Tabela elaborada pelo autor a partir do Decreto 9.580/2018, que aprovou o novo Regulamento do Imposto de Renda de Pessoa Física.

Na tabela 5, a seguir, se calcula, com base na remuneração média mensal fixada nos termos da Tabela 3, acima, a carga tributária da prestação de serviço por sociedade de advogado optante pelo regime do lucro presumido, com base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no percentual de 32%⁵⁶ do faturamento bruto da sociedade de advogados, com alíquotas de 15% e 9%, respectivamente, e, quando incidente, 10% de adicional de IRPJ sobre a base de cálculo legalmente prevista. Foram calculadas as contribuições de PIS e COFINS⁵⁷ nas alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre a receita bruta total. Para o cálculo do ISS, se adotou o sistema de tributação pelo valor fixo mensal por profissional (art. 9º, DL 406/68), calculado pelo valor médio do ISS cobrado por profissional da advocacia em algumas cidades do Brasil⁵⁸, e, portanto, não se utilizou da alíquota de ISS com base na receita bruta da sociedade. Pode-se verificar que o advogado que presta serviços jurídicos na condição de sócio de sociedade de advogados (unipessoal ou plúrima) optante pelo Regime do Lucro Presumido, com remuneração/faturamento bruto mensal dentro das faixas na Tabela 3, acima, carrega uma carga tributária que varia entre 13,27% e 14,04% sobre o faturamento total bruto da sociedade, conforme segue:

Tabela 5 - Carga tributária incidente na prestação de serviços jurídicos pela sociedade de advogados optante pelo regime do Lucro Presumido

Faturamento Bruto Anual	Lucro Presumido		
	IRPJ, CSLL, PIS, COFINS	ISS Fixo (Médio) + INSS + Adicional IRPJ	% Tributo/Faturamento
Até 180.000,00	11,33%	1,94%	13,27%
De 180.000,01 a 360.000,00	11,33%	1,30%	12,63%
De 360.000,01 a 720.000,00	11,33%	0,65%	11,98%
De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,33%	1,57%	12,90%
De 1.800.000,00 a 3.600.000,00	11,33%	2,44%	13,77%
De 3.600.000,00 a 4.800.000,00	11,33%	2,71%	14,04%

Fonte: Elaborada pelo autor⁵⁹

⁵⁶ art. 15, §1º; BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 25 abr. 2017; artigos 1º e 25, inciso I. BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁵⁷ Lei 10.637/2002, para o PIS, e Lei 10.833/2003, para COFINS.

⁵⁸ Porto Alegre/RS, São Paulo/SP, Belo Horizonte/MG, Rio de Janeiro/RJ, Florianópolis/SC, Curitiba/PR e Recife/PE.

⁵⁹ Elaborada pelo autor a partir da Lei 9.249/95, Lei 9.430/95, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

O cálculo feito para os advogados na condição de sócios de sociedades optantes pelo Simples Nacional foi realizado conforme a Lei Complementar nº 123/06, com as alterações trazidas pelo § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 155/12 e Anexo IV das Alíquotas e Partilha do Simples Nacional. As alterações trazidas ao cálculo do Simples Nacional pressupõem, para o cálculo correto, a multiplicação da alíquota conforme a faixa do faturamento obtido nos últimos doze meses, para então proceder, no valor do resultado encontrado, à dedução do valor estipulado na tabela e, depois, voltar a dividir o resultado encontrado pelo faturamento bruto, conforme fórmula constante do Quadro 1, abaixo:

Quadro 1- Fórmula de Cálculo para empresas optantes pelo Simples Nacional

<u>Cálculo vigente</u>
Passo 1: Saber o valor do faturamento dos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração.
Passo 2: Verificar na tabela do anexo da empresa sua faixa de enquadramento por esse faturamento.
Passo 3: Multiplicar o faturamento mensal pelas alíquotas encontradas na tabela.

<u>Cálculo para 2018</u>
Passo 1: Saber o valor do faturamento dos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração.
Passo 2: Aplicar a fórmula:
$\frac{RBT12 \times Aliq - PD}{RBT12}$
Passo 3: Aplicar a alíquota encontrada pelo faturamento mensal da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da Lei Complementar 155/2016⁶⁰

A partir da aplicação da fórmula acima descrita, sobre a remuneração média, por faixa, fixada no *quadro 1*, nosso estudo pôde aferir que a carga tributária incidente sobre a prestação de serviços jurídicos realizada por sócio de sociedade optante pelo Regime de Tributação do Simples Nacional varia entre 4,50% e 13,29% sobre a receita bruta, conforme *quadro 4* abaixo:

⁶⁰ Elaborada pelo autor a partir da LC 155/2016 que alterou a LC 123/06. BRASIL. **Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

Tabela 6 - Carga tributária incidente na prestação de serviços jurídicos pela sociedade de advogados optante pelo regime do Simples Nacional

Simples Nacional		
Faturamento Anual	Alíquota	% Tributo/Faturamento
R\$ 180.000,00	4,50%	4,50%
R\$ 270.000,00*	9,00%	6,00%
R\$ 540.000,00*	10,20%	7,90%
R\$ 1.260.000,00 *	14,00%	10,84%
R\$ 2.700.000,00 *	22,00%	15,19%
R\$ 4.200.000,00 *	33,00%	13,29%

*Como as faixas trazem uma distância entre o limite mínimo e máximo, se adotou a média da remuneração anual entre o limite mínimo e máximo, em cada faixa, para apurar a carga tributária no quadro.

Fonte: Elaborada pelo autor a partir da LC 155/2016⁶¹

A variação significativa, entre 4,50% e 13,29% de carga tributária incidente sobre a receita bruta da sociedade, decorre da correspondente variação no volume de ingressos na sociedade e, assim, do seu enquadramento conforme a faixa de faturamento constante do *quadro 4*. É possível verificar, preliminar e curiosamente, que, acima de um faturamento anual médio próximo de R\$ 2,5 milhões, a carga tributária resultante da opção pela tributação das sociedades de advogados pelos regimes tributários do Lucro Presumido e do Simples Nacional praticamente se equiparam, sendo certo que escolha vantajosa poderá decorrer de outros fatores relacionados a característica de pessoal ou a impedimentos legais previstos na LC 123/16.

⁶¹ Elaborada pelo autor a partir da LC 155/2016 que alterou a LC 123/06. BRASIL. **Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

3 SOCIEDADE DE ADVOGADOS NO MODELO TRADICIONAL

Como características culturais de sociedades de advogados tradicionais, se constata que boa parte da entrega de serviços jurídicos ainda é feita de forma artesanal. Profissionais de todos os níveis de senioridade ainda executam tarefas manualmente, o que não necessariamente é imposto pelo mercado ou traduz a melhor estratégia de eficiência e redução de custos de transação.

3.1 Aspectos Culturais - Modelo Tradicional

Pode-se observar que a abertura do Brasil para o mercado internacional, ocorrida na década de 1990, logo ensejou a criação legislativa de mecanismos que permitissem aos advogados somar, reunidos em sociedades, recursos intelectuais, tecnológicos e administrativos para conseguir ter acesso a clientes potencialmente mais rentáveis. Naquele tempo, os clientes, inseridos num mercado crescente de negociações entre pessoas jurídicas nacionais e internacionais, passaram a exigir estruturas robustas, locais físicos de trabalho imponentes, equipamentos de informática, internet e softwares que, por se constituírem inovações de custo até então expressivo, somente eram acessíveis àqueles advogados que se reunissem em sociedades de advogados.

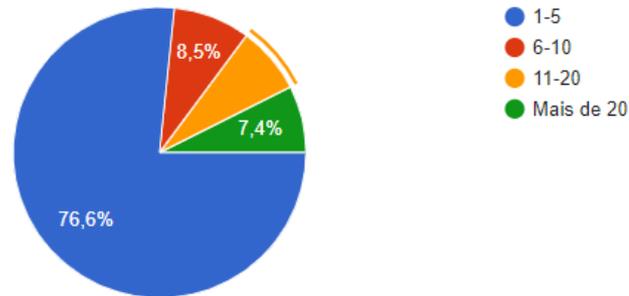
Para coletar dados de mercado e melhor descrever as características societárias atuais, bem como analisar o perfil do peso das despesas administrativas e da carga tributária incidentes nas sociedades de advogados, desenvolvemos pesquisa setorial⁶² que possibilitou, dentro de um universo de aproximadamente cem entrevistados, a percepção de uma tendência de comportamento do mercado jurídico. Logicamente que as práticas, estruturas e carga tributária podem variar de acordo com as peculiaridades de cada sociedade de advogados, mas algumas características típicas identificadas estão presentes em boa parte das organizações do setor de prestação dos serviços jurídicos.

O estudo demonstra que 76,6% das sociedades de advogados atualmente em exercício são compostas pelo número de um a cinco advogados; 8,5% são compostas pelo número de seis a dez advogados; 7,4% são compostas pelo número de 11 a 20 advogados; e 7,4% são compostas por número superior a 20 advogados:

⁶² Disponível em: <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

Gráfico 3 - A sociedade de advogados que você integra detém quantos advogados no quadro societário?

94 respostas



Fonte: Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

Ao longo desses últimos vinte anos, o estudo leva a concluir pela existência de alterações significativas no mercado da advocacia no país. Com a redução paulatina do custo da tecnologia, já convivente com o mercado da prestação dos serviços jurídicos desde a década de 90, se observou crescente enxugamento do número de pessoas envolvidas com as sociedades de advogados, substituídas por ferramentas tecnológicas, basicamente em todas aquelas atividades administrativas, financeiras, de transporte, em que, nos últimos anos, já foi possível implementar redução de custos e melhorar a eficiência. As sociedades de advogados, de modo geral, enxugaram custos e os transferiram para o preço como resposta à pressão de redução de preços imposta pelo mercado cada vez mais competitivo. Muitas sociedades de advogados que assim não agiram hoje não existem mais em razão da exaustão de carregar o peso do custo administrativo, não mais aceito ou remunerado pelo cliente.

Nesse sentido, Susskind⁶³ afirma que, por muitos anos, advogados têm executado tarefas para as quais sua qualificação é desnecessária – e, por conta disso, clientes vinham sendo cobrados por serviços em patamares além dos que deveriam custar. Ainda, se pode observar que: “[...] o uso de sistemas informatizados se resume, na maior parte das vezes, a programas de computador tradicionais de gerenciamento de edição de documentos (como textos, planilhas e apresentações) e organização de arquivos”.⁶⁴

Ou seja, o nível de interação humana ainda é alto, limitado ao uso das ferramentas de utilização tradicional, que impõe a consecução de trabalhos que não são tipicamente artesanais

⁶³ SUSSKIND, Richard. **Tomorrow's lawyer: an introduction to your future**. Oxford. Oxford University Press, 2013. p. 53

⁶⁴ JENKINS, Johnathan. What can information technology do for law? **Harvard Journal of Law & Technology**, [S.l.], v. 21, n. 2, p. 590, Spring, 2008.

por mão de obra de qualificação além do necessário e com desperdício de custo que o cliente não mais quer pagar. Outra característica dos escritórios tradicionais é a divisão de dois grandes grupos de pessoas dentro da organização: o corpo jurídico e corpo administrativo, com perda de sinergia e eficiência entre os grupos e, por vezes, confusão de papéis que ensejam a perda de tempo (e dinheiro) na utilização de mão de obra qualificada com papéis sobrepostos ou de menor complexidade, que poderiam ser mais bem executados pelos profissionais do *back office*.

A forma de cobrança por escritórios tradicionais ainda é baseada, em boa parte, na medição por base horária, sem que se verifique normalmente sistema de cobrança com estratégias diferentes e que melhor se adaptem à necessidade do cliente – por exemplo, vinculada à demanda crescente ou decrescente, vinculada a índices de eficiência, previsibilidade e redução dos custos de entrega dos serviços jurídicos.

Nesse cenário que impõe adaptações operacionais, mais eficientes e com redução de custo de transação para acompanhar a evolução, os modelos de sociedades tradicionais, depois de vários esforços de redução de quadros de colaboradores, sedes, precisam hoje enxergar que a maior margem de eficiência está na reestruturação de custos administrativos, operacionais e, por fim, no modelo societário e enquadramento tributário adequados.

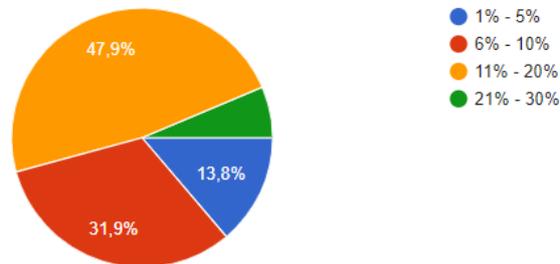
3.2 Regimes Tributários Disponíveis para as Sociedades de Advogados

O sistema tributário brasileiro atual faculta às sociedades de advogados, plúrimas ou unipessoais, optar, dentro dos limites legais de cada situação, por tributar sua receita: (i) pelo regime do lucro presumido, (ii) pelo regime do Simples Nacional, ou, ainda, (iii) pelo regime do lucro real.

A pesquisa realizada neste estudo apontou que o percentual de 47,9% das sociedades de advogados atuais sofre uma carga tributária, calculada sobre o total da receita bruta, em percentuais entre 11% e 20%; 31,9% das sociedades estão sob uma carga tributária entre 6% e 10%; 13,8% das sociedades, entre 1% e 5%; e, por fim, 6,4% registram carga tributária entre 21% e 30%:

Gráfico 4 - Qual a carga tributária total (medida em percentual sobre a receita total) imposta à sociedade de advogados que você integra?

94 respostas



Fonte: Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

Analisando o resultado da pesquisa, é possível constatar, com razoável segurança, que os 31,9% das sociedades de advogados que responderam suportar uma carga tributária entre 6% e 10% e, ainda, o percentual de 13,8% das sociedades que alegaram estar sob a incidência de uma carga tributária entre 1% e 5% optam por tributar suas receitas pelo regime do Simples Nacional, haja vista que, como se verá, a carga tributária mínima das sociedades de advogados optantes pelo Regime do Lucro Presumido parte de 11,33% sobre a receita bruta. Daí porque a pesquisa igualmente pode demonstrar que os 47,9% das sociedades de advogados que responderam suportar uma carga tributária entre 11% e 20% tributam suas receitas pelo Regime do Lucro Presumido. Derradeiramente e para fins de estudo, se pode verificar que apenas 6,4% das sociedades atuam com a opção de apuração de tributos pelo Regime do Lucro Real, com carga tributária entre 21% e 30% da receita bruta.

É que, nos termos do art. 1º da Lei 9.430/96 e Lei 9.249/95, o Imposto de Renda (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas serão determinados com base nos regimes do lucro real, presumido ou arbitrado:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.⁶⁵

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430compilada.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

E, com o advento da Lei Complementar nº 147/14, que alterou a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional, permitiu-se a tributação das sociedades de advogados também pelo regime do Simples Nacional (art. 18, § 5º-C, inc. VII).

Vejamos, de modo articulado, cada um dos regimes tributários atualmente praticados pelas sociedades de advogados no Brasil:

3.2.1 Lucro Real

Embora o estudo tenha identificado ser o regime tributário de menor uso entre as sociedades de advogados, trata-se de forma de apuração permitida às organizações jurídicas. O lucro real é uma forma de apuração da alíquota de tributação para pagamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O lucro real é calculado com base no lucro contábil da empresa. Esse valor é obtido depois que é feita a contabilidade da empresa em um período. Somam-se ao valor do lucro os ajustes fiscais que são previstos por lei.

O cálculo do lucro real é feito com base nos valores do lucro líquido da empresa. O primeiro passo para fazer a contabilidade do lucro real é apurar o valor do faturamento total da sociedade no período, ou seja, calcular o montante recebido pelas atividades de prestação de serviços jurídicos, eventuais receitas de aluguéis ou financeiras. A seguir, devem ser deduzidos desse valor os gastos e despesas feitos pela empresa para o seu funcionamento, como manutenção e pagamento de funcionários, entendidos como insumos para sua atividade. O valor final obtido desse cálculo corresponde ao lucro real da empresa, base de cálculo para o IRPJ.

O período do cálculo pode ser feito de duas formas: uma vez ao ano (anualmente) ou a cada período de três meses (trimestralmente). O cálculo do Imposto de Renda deve ser feito a cada período de três meses, com datas que estão estabelecidas na lei (1º de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro), com a alíquota de 15% sobre o lucro real.

A CSLL é contabilizada a cada período de três meses, com base no lucro real do período correspondente. A alíquota da contribuição a ser paga deve ser calculada sobre o lucro real do período. A alíquota, para a prestação de serviços jurídicos, é de 9% sobre o valor do lucro real.

Na apuração por lucro real, o pagamento do PIS é feito na forma não cumulativa. Nesse caso, a empresa tem direito de debitar o valor do PIS do valor do faturamento contabilizado. Nessa modalidade a alíquota do PIS é de 1,65%. A COFINS também é calculada na forma não

cumulativa. Assim como acontece com o PIS, a empresa pode fazer a dedução do valor da contribuição do faturamento apurado. Para a COFINS, a alíquota é de 7,6%.

3.2.2 Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas, utilizado, como se extrai da pesquisa feita, por quase metade de todas as sociedades de advogados atuais.

A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas a tributação. Em termos gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de base de cálculo presumida fixados pela Receita Federal sobre a Receita Operacional Bruta (ROB). Sobre o referido resultado somam-se as outras receitas eventuais auferidas, como receitas financeiras e aluguéis. Assim, por não se tratar do lucro contábil efetivo, mas de mera aproximação fiscal, denomina-se de lucro presumido. Para fins de determinação do IRPJ, os percentuais são diversificados, conforme tabela a seguir:

Quadro 2 - Alíquotas aplicadas às sociedades enquadradas no regime tributário do Lucro Presumido

Alíquota do IRPJ	Tipo de atividade da empresa
1,6%	Empresas que fazem revenda de combustível ou de gás natural
8%	Todas as empresas que não se encaixam nas demais categorias
16%	Empresas que fazem serviços de transporte (exceto transporte de carga) ou serviços gerais até receita bruta de R\$ 120 mil por ano
32%	Empresas que fazem negócios ou prestação de serviços jurídicos , administração, locação de imóveis, móveis, cessão de direitos ou prestação de serviços

Fonte: Elaborada pelo autor a partir Lei 9.249/95.⁶⁶

A partir de 01.01.2014, o limite de receita bruta total será de R\$ 78 milhões, ou R\$ 6,5 milhões multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior; quando

⁶⁶ Tabela elaborada pelo autor a partir do art. 15, da Lei 9.249/95. BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

inferior a doze meses, poderá se optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei 12.814/2013).

A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, artigo 26). A opção será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, artigo 26, § 1º). Desde 1999 a opção pela tributação com base no lucro presumido é definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei 9.718/1998, artigo 13, § 1º).

A base de cálculo da CSLL, conforme art. 15º da Lei 9.249/95, corresponde a 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte, e 32% para a) **prestação de serviços em geral**, exceto serviços hospitalares e transporte; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Embora não seja um regime obrigatório, o lucro presumido é bastante difundido devido a sua simplicidade e, principalmente, por questões de estratégia tributária, pois pode representar economia tributária, sobretudo nas empresas de prestação de serviços com margem de lucro líquido acima de, pelo menos, 32%.

Tabela 7 - Demonstração da base de cálculo e alíquota do IRPJ e CSLL da sociedade de advogados optante pelo regime do Lucro Presumido

Especificações:	IRPJ	CSLL
Receita Operacional Bruta com prestação de serviços jurídicos	R\$ 100.000	R\$ 100.000
Percentual de lucro fixado fiscalmente (base de cálculo)	32%	32%
Lucro presumido	R\$ 32.000	R\$ 32.000
Alíquota	15%	9%
Imposto de Renda/CSLL a pagar	R\$ 4.800	R\$ 2.880

Fonte: Elaborada pelo autor a partir da Lei 9.249/95.⁶⁷

A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A saída do sistema de tributação pelo lucro presumido pode ocorrer anualmente por opção ou, obrigatoriamente, quando a pessoa jurídica deixar de se enquadrar nas condições para permanecer no sistema.

⁶⁷ Tabela elaborada pelo autor a partir do art. 15, da Lei 9.249/95. BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

O imposto de renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Por opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei 8.981/1995, artigo 45) (i) Livro-Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial; (ii) Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; (iii) em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Adicionalmente, a parcela do lucro presumido que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20 mil pelo número de meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência de adicional de Imposto de Renda à alíquota de 10%.

Além de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), as sociedades de advogados optantes pelo lucro presumido terão incidentes sobre sua ROB as contribuições para Programa de Interação Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O PIS e a COFINS, ao contrário do IRPJ e da CSLL, são calculados mensalmente sobre o valor do faturamento bruto da empresa. Para o PIS é usada a alíquota de 0,65%⁶⁸ ao mês, e para a COFINS⁶⁹, 3%, ambas calculadas sobre a ROB da sociedade de advogados e exigíveis mensalmente.

⁶⁸ BRASIL. **Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁶⁹ BRASIL. **Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

Ambas são contribuições sociais. O PIS é usado para o pagamento de valores de seguro-desemprego e de abonos salariais. Já a COFINS é utilizada para o financiamento das atividades da segurança social, que inclui saúde pública, Previdência Social e assistência social.

Em resumo, quando afirmamos que a carga tributária da sociedade de advogados optante pelo lucro presumido parte de 11,33% sobre a ROB é porque estamos considerando o seguinte:

Tabela 8 - Demonstração da Carga Tributária de uma sociedade de advogados optante pelo regime do lucro presumido

IRPJ	32% (BC) x 15% (Alíquota)	=	4,80% (ROB)
CSLL	32% (BC) x 9% (Alíquota)	=	2,88% (ROB)
COFINS	3% sobre a ROB	=	3,00% (ROB)
PIS	0,65% sobre a ROB	=	0,65% (ROB)
Total sobre a ROB			11,33%

Fonte: Elaborada pelo autor⁷⁰

3.2.3 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Dentro da Lei Complementar nº 123/06, o Simples também é chamado de Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Podem optar pelo Simples Nacional empresas com faturamento anual de até R\$ 4,8 milhões em 2018. Caso a empresa seja aberta durante o ano, o valor é aplicado proporcionalmente ao período de atividade.

Abrange a participação de todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios). É administrado por um comitê gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos municípios. Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- a) enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- b) cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- c) formalizar a opção pelo Simples Nacional.

⁷⁰ Elaborada pelo autor a partir da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Características principais do regime do Simples Nacional⁷¹: é facultativo; é irretratável para todo o ano-calendário; abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP); recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação (DAS); disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário; apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais; prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta; possibilidade de os estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses estados cuja receita bruta total extrapole o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao estado ou ao município.

Veja um resumo das qualificações exigidas para a empresa ser tributada por esse regime:

- a) Faturamento limitado a R\$ 4,8 milhões por ano
- b) Empresas sem débitos com o INSS
- c) Empresas regulares quanto aos cadastros fiscais
- d) Quem não exerce atividade com serviços financeiros
- e) Quem não presta serviços de transporte, exceto serviços de transporte fluvial
- f) Quem não importa combustíveis
- g) Quem não fabrica veículos
- h) Quem não distribui ou gera energia elétrica
- i) Quem não realiza locação de imóveis próprios nem trabalha com loteamento e incorporação de imóveis
- j) Quem não atua com cessão ou locação de mão de obra
- k) Quem não produz ou vende no atacado cigarros e semelhantes, armas de fogo, refrigerantes e bebidas alcoólicas (exceto pequenos produtores)
- l) Pessoas jurídicas que não tenham sócio no exterior
- m) Quem não tem capital em órgãos públicos, independentemente de ser direto ou indireto

A Lei Complementar n° 147, de 7 de agosto de 2014, que alterou a Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, trouxe às organizações de advogados uma equiparação às sociedades empresárias para fins de viabilizar a adoção de sistema de tributação simplificado

⁷¹ RECEITA FEDERAL. **O que é o simples nacional?** Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 27 mar. 2017.

(Simples Nacional), mas tal concessão não desnatura a sua natureza jurídica, que se mantém de sociedade simples.

A Lei Complementar nº 155/2016 trouxe alterações para o regime de tributação do simples que, certo modo, influenciaram as sociedades de advogados. Houve redução do número de faixas de escalonamento das alíquotas, com maior complexidade na fórmula de cálculo:

Tabela 9 - Faixas de Faturamento, alíquota e deduções do Simples Nacional

Faixa	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)
1a Faixa	4,50%	-	Até 180.000,00
2a Faixa	9,00%	8.100,00	De 180.000,01 a 360.000,00
3a Faixa	10,20%	12.420,00	De 360.000,01 a 720.000,00
4a Faixa	14,00%	39.780,00	De 720.000,01 a 1.800.000,00
5a Faixa	22,00%	183.780,00	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00
6a Faixa	33,00%	828.000,00	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00

Fonte: LC 155/2016, que alterou a LC 123/06⁷²

Para as sociedades de advogados, nos termos do Anexo IV da LC 155/16, se aplica a seguinte fórmula de cálculo:

Quadro 3 - Fórmula de Cálculo para sociedade de advogados optantes pelo Simples Nacional:

<u>Cálculo vigente</u>
Passo 1: Saber o valor do faturamento dos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração.
Passo 2: Verificar na tabela do anexo da empresa sua faixa de enquadramento por esse faturamento.
Passo 3: Multiplicar o faturamento mensal pelas alíquotas encontradas na tabela.

<u>Cálculo para 2018</u>
Passo 1: Saber o valor do faturamento dos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração.
Passo 2: Aplicar a fórmula:
$\frac{RBT12 \times Aliq - PD}{RBT12}$
Passo 3: Aplicar a alíquota encontrada pelo faturamento mensal da empresa.

Fonte: Elaborada pelo autor a partir da LC 155/2016 que alterou a LC 123/06⁷³

⁷² BRASIL. **Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.** Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁷³ BRASIL. **Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.** Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e

Este estudo se preocupou em calcular a carga tributária, de forma comparativa e por faixas do Anexo IV, de modo a aferir a diferença entre as sociedades optantes pelo lucro presumido e as optantes pelo Simples Nacional, principais regimes tributários identificados em mais de 93% das sociedades de advogados:

Tabela 10 - Tabela Comparativa da Carga Tributária entre sociedades optantes pelo Lucro Presumido e pelo Simples Nacional

		Lucro Presumido			Simples Nacional		
SERVIÇOS JURÍDICOS		IRPJ, CSLL, PIS, COFINS	ISS Fixo (Médio) + INSS + Adicional IRPJ	% Tributo/ Faturamento	Faturamento Anual	Alíquota	% Tributo/ Faturamento
1)	Até 180.000,00	11,33%	1,94%	13,27%	R\$ 180.000,00	4,50%	4,50%
2)	De 180.000,01 a 360.000,00	11,33%	1,30%	12,63%	R\$ 270.000,00	9,00%	6,00%
3)	De 360.000,01 a 720.000,00	11,33%	0,65%	11,98%	R\$ 540.000,00	10,20%	7,90%
4)	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,33%	1,57%	12,90%	R\$ 1.260.000,00	14,00%	10,84%
5)	De 1.800.000,00 a 3.600.000,00	11,33%	2,44%	13,77%	R\$ 2.700.000,00	22,00%	15,19%
6)	De 3.600.000,00 a 4.800.000,00	11,33%	2,71%	14,04%	R\$ 4.200.000,00	33,00%	13,29%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Verifica-se da planilha comparativa acima que sociedades de advogados optantes pelo Simples Nacional têm vantagens tributárias expressivas em relação a sociedades de advogados optantes pelo regime do lucro presumido, enquanto o faturamento bruto se mantiver entre as faixas 1 a 4 da Tabela 10, acima. De outro lado, as sociedades de advogados optantes pelo Simples Nacional passam a ter desvantagens tributárias em relação a sociedades de advogados optantes pelo regime do lucro presumido, considerando os tributos incidentes exclusivamente sobre o faturamento, nas faixas 5 e 6 da Tabela 10, acima.

É dizer que sociedades de advogados, plúrimas ou unipessoais, que optarem por tributar sua receita pelo Simples Nacional terão vantagens competitivas expressivas se o faturamento anual ficar entre as faixas 1 e 4 da Tabela 10, acima, ou seja, se o faturamento da sociedade não ultrapassar o valor de R\$ 1,8 milhão anual. É que com faturamento entre R\$ 720mil/ano a R\$ 1,8milhão/ano a carga tributária da sociedade optante pelo Simples Nacional estará oscilando entre 7,90% e 10,84%, enquanto, na mesma faixa, uma sociedade optante pelo lucro presumido terá uma carga tributária oscilando entre 11,98 e 12,90%. É dizer, conforme se extrai das faixas 5 e 6 da Tabela 10, acima, a partir de um faturamento

7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

R\$ 1,8 milhão/ano a opção pelo lucro presumido para sociedades de advogados volta a ser mais vantajoso considerado, é bom que se diga, apenas a carga tributária sobre a receita bruta

Inobstante, enquanto o faturamento bruto anual de uma sociedade de advogados se mantiver no patamar compreendido entre as faixas 1 e 4 da Tabela 10, acima, a economia de uma sociedade optante pelo regime do Simples Nacional pode variar entre 15,97% até 66,1%, a menos, em relação à carga tributária incidente sobre uma sociedade de advogados optante pelo regime do lucro presumido, plúrima ou unipessoal, conforme quadro abaixo:

Tabela 11 - Percentual da vantagem na tributação sobre a receita na comparação entre a sociedade optante pelo Simples em relação à optante pelo lucro presumido

Faixa de faturamento bruto anual	Percentual da vantagem na tributação sobre a receita na comparação entre a sociedade optante pelo Simples em relação à optante pelo lucro presumido
Até 180.000,00	-66,10%
De 180.000,01 a 360.000,00	-52,48%
De 360.000,01 a 720.000,00	-34,05%
De 720.000,01 a 1.800.000,00	-15,97%

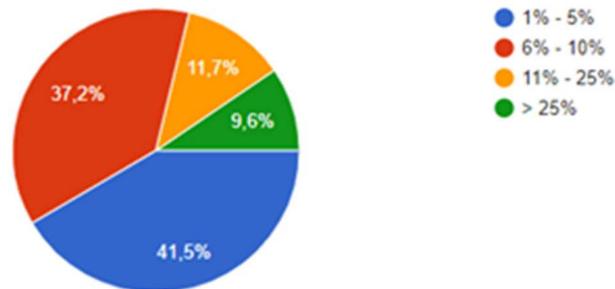
Fonte: Elaborada pelo autor.

Traçando um paralelo dessa redução tributária com o resultado da pesquisa feita, temos que 41,5% dos entrevistados⁷⁴ responderam que estariam tendentes à alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução da carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) entre 1% e 5%. Outros 37,2% responderam que estariam tendentes às revisões se a redução tributária ficasse entre 6% e 10%; 11,7%, se a redução ficasse entre 11% e 25%; e 9,6% se ficasse acima de 25%. Pode-se dizer que, pelo quadro comparativo acima, exceto aqueles que exigiram uma redução tributária acima de 25% para cogitar uma revisão de modelo, 90,4% de todos os entrevistados demonstram clara disposição de revisar seus modelos atuais para maior eficiência tributária:

⁷⁴ 94 sociedades de advogados brasileiras foram entrevistadas, entre os dias 1 de janeiro de 2019 e 20 de agosto de 2019, a partir da pesquisa disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

Gráfico 5 - Você consideraria repensar uma alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução da carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) a partir de qual patamar?

94 respostas



Fonte: Elaborado pelo autor⁷⁵

A par das vantagens competitivas que podem trazer a economia tributária obtida num adequado enquadramento de regime de tributação, conforme demonstrado na Tabela 11, acima, o estudo se prende, passo sucessivo, em vantagens outras decorrentes da alteração cultural da forma de se conceber as estruturas físicas, administrativas e até comerciais do mercado de prestação de serviços jurídicos atuais.

3.3 Estrutura Organizacional e Administrativa das Sociedades de Advogados

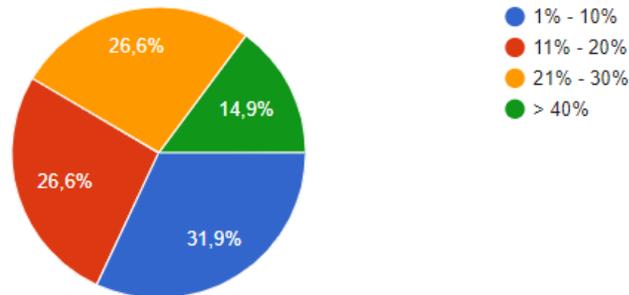
As sociedades de advogados hoje em dia atuantes no mercado da prestação de serviços jurídicos no Brasil, na sua grande maioria e inobstante um movimento de enxugamento que já se percebe, ainda arrastam consigo custos administrativos inerentes a conceitos estruturais tradicionais que, paulatinamente, não mais conseguem ser absorvidos pelos preços dos honorários advocatícios pagos pelo cliente.

Afirma-se, a partir de pesquisa setorial realizada, que 26,6% das sociedades de advogados carregam uma despesa administrativa entre 21% e 30%; 26,6% das sociedades carregam uma despesa administrativa entre 11% e 20%; e 14,9% registram uma despesa administrativa acima de 40%. Apenas 31,9% das sociedades de advogados atualmente cadastradas registram um custo mensal administrativo abaixo de 10% do faturamento bruto total. Nossa pesquisa fez a seguinte pergunta ao mercado de advogados integrantes de sociedade de advogados:

⁷⁵ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

Gráfico 6 - Quais os custos administrativos atuais médios mensais da sociedade (medido em percentual sobre a receita total)?

94 respostas



Fonte: Elaborado pelo autor.⁷⁶

As estruturas societárias tradicionais ainda trazem consigo, na grande maioria, conceitos históricos que não permitem maior eficiência na redução de custos administrativos. São custos administrativos desperdiçados com aluguéis ou custos financeiros de investimentos altos em imóveis usualmente em locais nobres das principais cidades. São custos administrativos com pessoal de recursos humanos, tecnologia da informação, atendimento, contabilidade, limpeza, segurança, energia elétrica, seguro patrimonial, mensalidade de sistemas de informática gerenciais, de controle de processos, de cálculos, de organização de documentos, de jurimetria, que não estão com seus custos compartilhados, inobstante a existência de ociosidade intercalar que assim permitiria, em consonância, como se verá adiante, com a Teoria dos Jogos de soma maior que zero, *non zero sum game*⁷⁷ ou *a win-win game*.

Com a denominada Quarta Revolução, com a digitalização e virtualização dos processos judiciais, novo desafio recaiu sobre as sociedades de advogados, merecendo nova e constante revisão dos modelos societários e tributários, sobretudo para viabilizar e atender aos anseios de mais de um milhão de advogados existentes no Brasil. Mais atuais do que nunca, dentro de uma economia de mercado, exsurtem as teorias econômicas que explicam as medidas para se superarem os desafios do mercado da prestação de serviços. Muito antes de se pensar, mesmo que possível legalmente fosse, na substituição de advogados por inteligência artificial de robôs, é imperioso que, primeiro, se revisem os modelos tradicionais de sociedades de advocacia dentro de um contexto bastante novo e desafiador. Também não se pode concluir ou antecipar que o mercado brasileiro, sob qualquer enfoque de revisão de modelo ou eficiência, terá lugar

⁷⁶ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

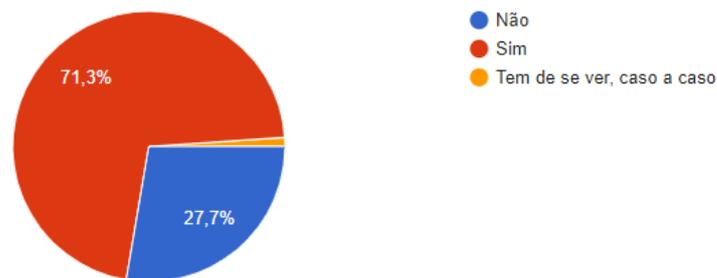
⁷⁷ **Non zero sum game.** Na teoria dos jogos, situação em que o ganho (ou perda) de um tomador de decisão não resulta necessariamente na perda (ou ganho) de outro tomador de decisão. Em outras palavras, onde os ganhos e as perdas de todos os jogadores não somam zero e todos podem ganhar: um jogo ganha-ganha.

para absorver todos os advogados que são indiscriminadamente lançados, anualmente, no mercado pelas universidades de direito.

No ponto, o que se observa é que as sociedades de advogados, depois de proceder à redução ao máximo de seus custos nominais administrativos, não têm outra alternativa de enxugamento e sobrevivência senão buscar uma revisão na estrutura societária da sociedade e, por fim, proceder ao melhor enquadramento tributário. Nesse contexto, nossa pesquisa questionou sobre a predisposição de diversas sociedades de advogados em exercício de buscar alternativas de revisão organizacional, operacional, na estrutura societária, na estrutura de custos e, por fim, no enquadramento tributário com vistas a maior eficiência de custos e tributária. A predisposição de revisão das atuais estruturas organizacionais se confirmou em 71,3% dos casos entrevistados mesmo que implique reorganização estrutural em regime colaborativo, em que, por exemplo, a prestação de serviços ao cliente passe a ocorrer por áreas multidisciplinares que compartilhem custos administrativos e gerenciais dentro de um mesmo local:

Gráfico 7 – A intenção de reestruturação se mantém mesmo que implique em faturar a prestação de serviços ao cliente por áreas multidisciplinares em sociedades (unipessoais ou não) distintas que passem a compartilhar custos administrativos e gerenciais dentro de um mesmo local?

94 respostas



Fonte: Elaborado pelo autor.⁷⁸

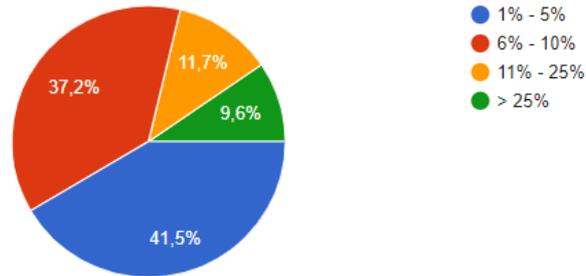
O resultado das respostas colhidas demonstra que 41,5% das estruturas societárias consultadas estão predispostas a alterar o modelo atual de tipo de sociedade e de opção pelo regime tributário uma vez que se possibilite legalmente obter uma redução da carga tributária de 1% a 5% sobre o faturamento bruto; 37,2% estariam predispostas a alterar se conseguissem assegurar uma redução da carga tributária entre 6% e 10% sobre o faturamento bruto; 11,7%

⁷⁸ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

estariam predispostas a alterar se conseguissem assegurar uma redução da carga tributária entre 11% e 25% sobre o faturamento bruto:

Gráfico 8 - Você consideraria repensar uma alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução de carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) a partir de qual patamar?

94 respostas

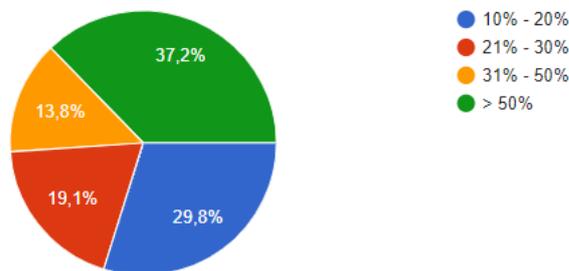


Fonte: Elaborado pelo autor.⁷⁹

Chama a atenção que 78,7% dos entrevistados mantêm a intenção de reestruturação mesmo que isso implique adaptar a operacionalização da prestação de serviços por áreas multidisciplinares, em sociedades autônomas (unipessoais ou não), apenas reunidas para o compartilhamento de locais, custos administrativos e gerenciais:

Gráfico 9 - Você consideraria reestruturar a sociedade de advogados do modelo atual para um local compartilhado se o resultado na redução de custos administrativos fosse em que patamar?

94 respostas



Fonte: Elaborado pelo autor.⁸⁰

Ressai do levantamento que 37,2% das sociedades de advogados entrevistadas considera seriamente a possibilidade de reestruturar o modelo atual para um local compartilhado a fim de

⁷⁹ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

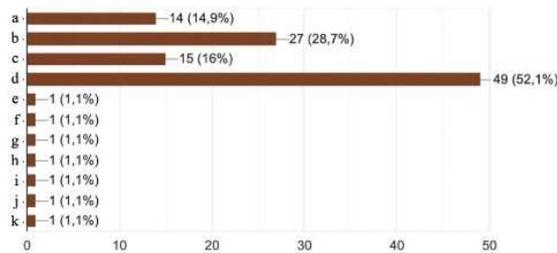
⁸⁰ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

alcançar uma redução de custos administrativos em patamar igual ou superior a 50%. E, muito embora 78,7% das sociedades de advogados confirmem predisposição de revisão de modelo para buscar uma redução de custos administrativos, 37,2% das estruturas entrevistadas demonstram certa resistência na medida em que, para considerar a hipótese de alteração de local e compartilhamento de espaço, exigem um resultado de enxugamento de custos de pelo menos 50% dos atualmente registrados. De outro lado, é significativo o resultado do estudo quando aponta para 29,8% das estruturas atuais estudadas, representantes de quase um terço delas, predispostas a proceder à revisão dos modelos para, por meio de compartilhamento de custos administrativos, conseguir uma redução em patamar entre 10% e 20%. Outros 19,10% das sociedades estudadas demonstram predisposição de mudança se assegurada uma economia entre 21% e 30%. E, por fim, 13,8% das sociedades de advogados estudadas também consideram mudar a estrutura se a economia de custos diretos e indiretos ficar entre 31% e 50%. O estudo comprova uma real preocupação das sociedades de advogados de buscar, mesmo em face de um segmento da economia de enorme tradição e conservadorismo, mudanças que assegurem uma efetiva redução de custos de transação para, dentro de seu propósito negocial, garantir sua competitividade e sobrevivência.

Por outro lado, mesmo diante de um resultado de estudo que aponte claramente para a predisposição das atuais sociedades de advogados de buscar revisão de modelos estruturais que garantam redução de seus custos de transação, se observa que um grande número de sociedade de advogados ainda encontra resistência em deixar os modelos tradicionais. Buscando aferir em que consistiria a resistência de mudança, nosso estudo pôde apurar que 28,7% das sociedades encontram resistência na incerteza de interpretação fiscal e, pois, no risco de autuação fiscal. Ainda, 16% das sociedades referem que a resistência em encaminhar revisão de modelo reside no risco de passivo trabalhista. Por fim, 14,9% das sociedades apontam que a resistência da mudança esbarra no risco de perda do cliente, além de um percentual menor de respostas que concentraram a resistência em problemas de sucessão da sociedade, do contexto familiar societário ou, ainda, na piora do ambiente de trabalho.

Certo é, no entanto, que 52,1% das sociedades entrevistadas apontam a inexistência de qualquer risco na revisão de modelo na medida em que consideram que a reestruturação de uma sociedade de advogados no âmbito societário, tributário e quanto à estrutura de custos em ambiente compartilhado é absolutamente legítima e não vedada por lei:

Gráfico 10 - Você tem algum receio de rever o modelo atual (societário e tributário) mesmo diante de potenciais reduções tributárias e administrativas importantes que garantam subsistência nesse mercado competitivo? Quais:



- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| a) Risco de perda de cliente em alterar o modelo societário. | g) Perda de competitividade e de agilidade nas decisões. |
| b) Risco de autuação fiscal. | h) Contaminação do ambiente. |
| c) Risco trabalhista. | i) Necessário maiores análises sobre eventuais riscos. |
| d) Não tenho receio em razão de serem alterações legalmente previstas. | j) Risco de perda do controle do contrato e gerencial do escritório |
| e) Problemas na sucessão | k) A sociedade é familiar; não há interesse em agregar terceiros. |
| f) Dificuldade em encontrar associados que atuem dentro da boa ética e honestidade. | |

Fonte: Elaborado pelo autor.⁸¹

A revisão de modelo estrutural, pois, parece de fato estar em processo de evolução e, inobstante algumas restrições encontradas no estudo, parece mesmo que, para se confirmarem preceitos levantados na obra de Susskind⁸², o fenômeno de mudança deverá ocorrer em etapas sucessivas: a primeira será a fase da negação, na qual o cliente tradicional insatisfeito começará a impor mais por menos (“*more for less*”), e, passo sucessivo, serão impostas pelo mercado às sociedades de advogados medidas de inovação e novas estratégias disruptivas que garantam eficiência e redução do custo de transação.

3.4 Aspectos que Legitimam a Revisão de Modelo

O mundo passa por uma transformação radical inegável. O ambiente empresarial está, de modo geral, se reestruturando para acompanhar novos fenômenos econômicos e sociais que são impostos pelo mercado. Enganam-se aqueles que imaginam que essas transformações não serão capazes de atingir estruturas tradicionais de prestação de serviços jurídicos no Brasil. Conforme se extrai da obra de Susskind, o fenômeno da revisão e da mudança se manifesta em três etapas sucessivas: negação, *re-sourcing* e disrupção.

⁸¹ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

⁸² SUSSKIND, Richard. **Tomorrow’s lawyers**: an introduction to your future. Oxford: Oxford University Press, 2013. p. 121.

A fase da negação se observa a partir da insatisfação de clientes pelo tradicional modelo de advocacia. Eles passam a exigir a prestação de serviços pelo modelo mais por menos (*more-for-less*). É a prova cabal de que a prestação de serviços de advocacia está inserida numa economia de mercado. E, embora o comportamento do mercado traga inúmeras tentativas de glamorização, funciona como qualquer outro no sentido de que é *demand-pulled*⁸³. Ou seja, as demandas jurídicas crescem em uma escala maior e desproporcional se comparadas à disponibilidade e propensão do mercado em pagar por serviços jurídicos. Os modelos tradicionais de cobrança praticados pelos advogados em geral, inclusive o sistema de tabelamento proposto pelo órgão que regula a profissão, passam a sofrer forte movimento de pressão e sério questionamento quanto à sua aplicabilidade. O efeito, por sua vez, é o fenômeno de desuso, na medida em que o próprio mercado jurídico não adota, nem como um parâmetro na relação com o cliente, a tabela sugerida pela OAB. O segundo estágio diz respeito à busca por novas fontes de serviços (fontes alternativas, *alternative sourcing*), que vai além de novos arranjos de atuação e cobrança. Já o terceiro estágio, o da disrupção, consiste em ferramentas tecnológicas que são massivamente inseridas no meio jurídico por meio da automação capaz de superar a eficiência de advogados modestamente experientes.

Ao se reafirmarem os preceitos com raízes na milenar *teoria da oferta e da procura*, é inegável que o mercado vem impondo reduções de preços pagos aos escritórios de advocacia se comparados aos valores praticados no passado. Aplicam-se no ponto os eternos ensinamentos do economista Adam Smith⁸⁴: “O esforço natural de todos os indivíduos para melhorar as próprias condições, quando exercido com liberdade e segurança, é princípio tão poderoso que, apenas esse fator, sem a contribuição de qualquer outro, é capaz de levar a sociedade à riqueza e prosperidade”.

O declínio de antigas sociedades de advogados e o surgimento de novos competidores impõem pensar um novo formato de organização e gestão societária. Nesse novo formato, segundo a teoria do desenvolvimento econômico shumpeteriana⁸⁵, o processo competitivo é percebido como o novo motor do desenvolvimento capitalista, e as inovações, seu combustível:

O impulso fundamental que inicia e mantém a máquina capitalista em movimento decorre dos novos bens de consumo, dos novos métodos de produção ou transporte, dos novos mercados, das novas formas de organização industrial que a empresa capitalista cria... esse processo de destruição criativa

⁸³ Pressão da procura (tradução nossa).

⁸⁴ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁸⁵ SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalism, socialism and democracy**. 1. ed. USA: Harper, 1984. p. 112-113.

é o fato essencial acerca do capitalismo. É nisso que consiste o capitalismo, e é aí que tem que viver toda as empresas capitalistas.

A economia de mercado é o melhor cenário para a realização desse processo de destruição criativa. É um processo permanente de reestruturação por todos os tipos de inovação, de produtos, de processos, de organização, de gestão e marketing, de estruturação de sociedades e enquadramento tributário. A concorrência surge como uma fábrica de diferenciação e uma alavanca de eficiência, agindo no tempo, de modo a expandir e diversificar a produção.

A tecnologia da informação e da comunicação mudou por completo nossa visão do mundo e nossa percepção de limites. As novas tecnologias criaram novas organizações de trabalho, e os métodos de gestão empresarial foram repensados. O grande desafio desses últimos anos tem sido a competência com que as empresas necessitam se adaptar às constantes mudanças e também garantir que sejam levadas a todos os seus níveis hierárquicos funcionais. Então, diante do constante aviltamento de honorários, aumento dos riscos trabalhistas e crescimento da oferta de advogados no mercado, passou a ficar evidente a necessidade de se repensar a organização das sociedades de advogados para a busca de maior eficiência, competitividade e redução de custos de transação.

Aliás, é preciso ressaltar que, com a evolução da tecnologia e virtualização de documentos e contratos assinados digitalmente, os advogados serão paulatinamente mais dependentes dos profissionais de outras áreas. Se comparado com outros setores da economia, o direito ainda apresenta uma grande lacuna no que tange à adoção de novas tecnologias como parte do trabalho. Soma-se a isso, sobretudo diante da democratização da informação via internet e redes sociais, a possibilidade de os profissionais autônomos ou em sociedades unipessoais de menor porte terem acesso a informações ou a clientes que antes não lhes eram acessíveis. Mais, a facilitação de acesso à internet, a virtualização dos processos, o surgimento do processo eletrônico no contencioso judicial e a evolução nos softwares de gestão digital de documentos são hoje realidades atingíveis com muito mais facilidade. Tudo isso permitiu que os enormes arquivos de documentos, por vezes depositados em vários metros quadrados de imóveis caros em regiões nobres da cidade, se transformassem em arquivos guardados em meios magnéticos ou até na web (nuvem), com custos bastante acessíveis. Também a evolução dos softwares de gestão de processos, ligados ao processo eletrônico, permite que um mesmo profissional da advocacia possa ter responsabilidade, ao mesmo tempo, sobre um número maior de trabalho.

Sem contar que, nos últimos anos e essencialmente nos grandes centros, houve significativo crescimento dos custos relacionados ao preço do metro quadrado dos imóveis,

custo de segurança pública, de transporte, dos encargos trabalhistas e, ainda, das despesas fixas relacionadas a energia elétrica, locação de equipamentos e material de expediente. Soma-se a isso o alto custo do capital para investimento em estrutura física do escritório, muitas vezes sem condições de ser remunerado a taxas de juros compatíveis com o retorno do investimento. Se, de um lado, a legislação tributária e societária brasileira demonstrou algumas evoluções necessárias para acompanhar as novas tendências socioeconômicas que atingiram a atividade da advocacia, de outro é fato público e notório que surgiu uma nova tendência de demandas trabalhistas de advogados contra escritórios de advocacia. É certo que todos esses fenômenos impactaram na advocacia, desde a forma como os profissionais se relacionam entre si na estruturação de seus escritórios até a forma como atendem as necessidades dos clientes e, também, como contratam funcionários, fornecedores, locais de trabalho.

Nesse contexto, o correto entendimento das constantes inovações se tornou indispensável para a sobrevivência sadia e competitiva das sociedades de advogados no mercado. Dúvidas não restam de que o mercado jurídico atravessa transformações culturais e tecnológicas que requerem estratégias para que as sociedades de advogados se mantenham viáveis e relevantes nessa nova economia. Independentemente da velocidade e do número de alterações tecnológicas que estão a se desenvolver exponencialmente, tem-se que as constantes buscas pela eficiência e pela redução do custo de transação são os alicerces para garantir a sobrevivência de uma sociedade de advogados dentro do mercado de prestação de serviços jurídicos no Brasil.

Lucas Cassiano⁸⁶ corrobora que, se a "moda do momento é ser inovador e reinventor da advocacia, será preciso não só gerir o escritório como empresa, mas também repensar a própria gestão empresarial em vigor atualmente".

Disso se extrai que, (i) se a profissão está se transformando e se a sociedade exige novas formas de prestação de serviços jurídicos, é fundamental que os escritórios de advocacia sigam essa tendência e promovam profundas mudanças internas para que se mantenham relevantes, e (ii) nunca houve tantas oportunidades para advogados trabalharem quanto há nesta era digital e tecnológica.

A partir dos modelos tradicionais de sociedades de advocacia, alguns fatores trazem benefícios para a competitividade dos escritórios em um modelo revisado. Para além dos impactos da revisão da estrutura societária e tributária, é preciso rever métodos, processos e conceitos de gestão. Não é absurdo propor que as sociedades de advogados, dentro de uma

⁸⁶ CASSIANO, Lucas. **O dogma do planejamento estratégico pode esvaziar sua visão gerencial**. [S.l.], 2009. p. 02. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

economia de mercado, introduzam conceitos, noções e práticas administrativas de outros segmentos da sociedade, notadamente as inovadoras no campo da economia, contabilidade, governança corporativa e tecnologia. A respeito, Richard Susskind⁸⁷ afirma: “Há um erro ao pensar que a profissão jurídica continuará a ser exercida sob um mesmo modelo de negócio realizado há anos”.

Dentro das medidas de transformação e revisão do método tradicional, o uso de tecnologia para potencialização do trabalho de advogados, a interação das áreas do escritório entre si e com ecossistemas de inovação, o compartilhamento estrutural e administrativo são medidas consistentes de redução possível de custos a partir da sinergia entre áreas multidisciplinares e grupo de indivíduos que dialoguem com mais fluidez com tecnologias e áreas complementares.

É certo dizer que, depois de implementadas as medidas de redução de custos administrativos supradescritas, restará às sociedades de advogados, como ferramenta capaz de assegurar maior eficiência e competitividade, revisar seu regime de tributação e, se for o caso, reestruturar sua composição societária. Não é tarefa fácil, bem verdade, a ruptura do modelo tradicional como os advogados estão acostumados, culturalmente, a prestar os serviços jurídicos. Ocorre que, para se somar aos demais elementos abortados para justificar uma real preocupação com a mudança de paradigmas, necessário para acompanhar as novas imposições dos clientes e do mercado em geral, esse estudo se vale de experimentadas teorias econômicas que acompanham a evolução empresarial de nossos tempos. Para tanto, o estudo visita adicionalmente aos preceitos do direito tributário, a teoria econômica da firma, de Ronald Coase⁸⁸, e a teoria do Ótimo de Pareto, de Vilfredo Pareto⁸⁹.

3.5 Aplicação da Teoria da Firma, de Ronald Coase

A Teoria da Firma foi um conceito criado pelo economista britânico Ronald Coase no artigo “*The nature of firm*”, em meados de 1937⁹⁰, embora Adam Smith permaneça como precursor de seus estudos. A Teoria da Firma aborda as variáveis determinantes da oferta, principalmente aquelas relacionadas aos custos e à concorrência nos mercados.

Não há dúvidas de que, inobstante se tratar de uma teoria antiga, ainda se demonstra uma ferramenta importante na análise de estruturação de negócios, de produção de bens ou

⁸⁷ SUSSKIND, Richard. **Tomorrow’s lawyer**: an introduction to your future. Oxford: Oxford University Press, 2013. p. 121.

⁸⁸ COASE, Ronald H. **The nature of the firm**. [S.l.], 1937.

⁸⁹ Publicada em 1897, no livro “Cours d’Économie Politique”.

⁹⁰ COASE, Ronald H. **The nature of the firm**. [S.l.], 1937.

serviços, assim como se presta a subsidiar o administrador na otimização dos meios de produção e dos resultados. O legítimo propósito a justificar a revisão do modelo societário e tributário, bem como a constante busca por maior eficiência administrativa, é reforçado pela experimentada Teoria Econômica da Firma, plenamente aplicável às sociedades de advogados. Ronald Coase citado por Silvia Ferreira Persechini⁹¹ explica que as “firmas” são organizadas para atuar nos mercados com o objetivo de diminuir os custos de transação, que são incorporados por terceiros nas negociações econômicas do mercado. Segundo Ronald Coase citado por Silvia Ferreira Persechini, a maioria dos economistas não se interessava pelas atividades internas das organizações, mas somente com o mercado, com as aquisições de fatores de produção e com a venda de mercadorias que são produzidas por esses fatores, ignorando o que acontecia entre a compra desses fatores e a venda dos produtos. Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade das organizações, seu estudo passou a ser foco de atenção específica. Alfred Marshall⁹² descreve que os processos industriais evoluíam com extrema rapidez, mostrando o quão dinâmico era e ainda é o capitalismo contemporâneo, sendo de extrema importância o processo de alocação de recursos dentro da firma, assim como a alocação adequada dos trabalhadores nas funções para as quais fossem mais adequados.

Este estudo, sem a pretensão de esgotar o tema, aborda alguns detalhes da Teoria da Firma no que se refere a conceitos relacionados a custos, de modo a demonstrar a importância de corretamente geri-los para garantir a sobrevivência da firma dentro de um mercado de extrema competição.

3.6 Aplicação da Teoria dos Jogos – Eficiência de Pareto – Ótimo de Pareto

A economia estuda a melhor alocação possível dos recursos, já que são eles escassos. A busca pela eficiência e pela maior competitividade por meio da reorganização societária, tributária e administrativa de sociedades de advogados, além de seguir tendências culturais da atualidade, está legitimamente suportada pela legalidade e por teorias econômicas mundialmente reconhecidas. Segundo Paulo Márcio Cruz⁹³: “A racionalidade dos agentes individuais, famílias e empresas, que buscam a máxima vantagem nas transações econômicas

⁹¹ PERSECHINI, Silvia Ferreira. **Teoria da firma**: uma relação entre a empresa e o mercado. [S.l.], 2009. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI82885,91041Teoria+da+Firma+uma+relacao+entre+a+empresa+e+o+mercado>. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁹² MARSHALL, Alfred. **Princípios de economia**: tratado introdutório. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

⁹³ CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**. Curitiba: Juruá, 2009. p. 233.

que fazem, assegura o uso mais eficiente e econômico dos escassos recursos disponíveis atualmente no mercado e na economia’.

Na reorganização societária e administrativa interna, com a busca de redução de custos diretos e indiretos por meio, por exemplo, do compartilhamento de espaços e serviços administrativos, o propósito da tomada de decisão da sociedade, sobretudo entre seus integrantes, encontra respaldo na Teoria dos Jogos de soma maior que zero, *non zero sum game*⁹⁴ ou *a win-win game*. Assim, a teoria consigna que uma sociedade de advogados, de composição plúrima ou unipessoal, que buscar uma reorganização societária interna para lhe permitir uma redução da carga tributária estará agindo com propósito negocial legítimo e, portanto, é absolutamente legítimo que lhe sejam assegurados ganhos que encontram fundamento na Teoria dos Jogos “de soma maior que zero” e, ainda, na Teoria do Ótimo de Pareto.

A “Lei da Eficiência de Pareto” tem origem com o engenheiro e economista franco-italiano Vilfredo Frederico Damaso Pareto, que a publicou em 1897, no livro “*Cours d’Économie Politique*”⁹⁵, tendo passado a ser conhecida como o “Ótimo de Pareto”. O “Ótimo de Pareto” ocorre quando existe uma situação em que, ao se sair dela, para que “um ganhe”, pelo menos “um perde”, necessariamente. Dessa forma, uma situação econômica é ótima no sentido de Pareto se não for possível melhorar a situação de um agente sem degradar a situação de qualquer outro agente econômico. Além da aplicação econômica, o conceito também é utilizado em engenharia, informática e nas ciências sociais. O ótimo de Pareto é um estado em que os recursos estão alocados da forma mais eficiente possível, expondo um dos grandes *trade-offs* da economia: eficiência *versus* equidade.

É dizer que a sociedade de advogados que revisar sua estrutura societária, administrativa ou, ainda, seu regime tributário para um regime mais benéfico, estará agindo alicerçada na Teoria do Ótimo de Pareto na medida em que a revisão estará apoiada na redução de desperdícios e na busca de ganhos decorrentes de maior eficiência, não atingidos por aqueles competidores que não se adaptarem.

A Teoria dos Jogos surgiu nos anos 1940 de uma tentativa de relacionar matemática com ciências sociais. Inicialmente, o alvo eram os movimentos econômicos, um tanto imprevisíveis e especialmente temerários após a crise de 1929. Os fundadores da **Teoria dos**

⁹⁴ **Non zero sum game.** In game theory, situation where one decision maker's gain (or loss) does not necessarily result in the other decision makers' loss (or gain). In other words, where the winnings and losses of all players do not add up to **zero** and everyone can gain: a win-win **game**.

⁹⁵ Mas a formulação matemática do equilíbrio paretiano foi publicada em artigo do *Giornale degli Economisti*, em 1906, e expandida no anexo do livro *Manuale di Economia Política*.

Jogos, John von Neumann e Oskar Morgenstern, fizeram a distinção básica entre **jogos de “soma zero”** e **jogos de “soma não zero”**. A Teoria dos Jogos denomina como “jogos de soma zero” aquelas circunstâncias nas quais, para que um indivíduo ganhe algo, alguém tem que perder. A Teoria dos Jogos de soma zero define um estado de alocação de recursos em que é impossível que a situação de qualquer dos participantes seja melhorada sem piorar a situação individual de outro participante⁹⁶.

De outro lado, há a teoria dos “jogos de soma maior que zero”, que se caracteriza pelo ganho de seu participante sem que obrigatoriamente outros percam. É dizer que nessa modalidade todos podem ganhar. Mais, com a Teoria dos Jogos de soma maior que zero, todos podem ganhar juntos. Esses jogos correspondem às situações nas quais a soma de um conjunto de pessoas consiga alcançar objetivos superiores, assim como consiga buscar realizações maiores do que aquelas que seriam alcançadas individualmente pelos seus componentes. É quando existe cooperação entre as pessoas e, mais do que competição, estão presentes ganhos advindos da maior eficiência nas relações pessoais cooperadas.

O conceito da teoria dos “jogos de soma maior que zero” permite dizer que a reorganização societária, administrativa e tributária de uma sociedade de advogados garante maior eficiência se a revisão da estruturação focar na melhor utilização dos recursos disponíveis, sem necessidade de a ninguém prejudicar. Típica teoria do *ganha-ganha!*

⁹⁶ BARR, Nicholas. **The relevance of efficiency to different theories of society**. Economics of the Welfare State. 5th ed. [S.l.]: Oxford University Press, 2012.

4 SOCIEDADE DE ADVOGADOS NO MODELO COLABORATIVO

Em face das constantes mudanças do mercado, as sociedades de advogados estão sendo obrigadas a repensar sua maneira de se organizar e gerir seus custos administrativos e operacionais. O mercado começou a exigir das sociedades mais participação dos colaboradores em suas decisões, métodos de gestão horizontal, com maior liberdade e reciprocidade de responsabilidades e benefícios. São modelos gerenciais baseados na filosofia de redução da estrutura formal das organizações e na flexibilidade das relações interpessoais.

4.1 Os Aspectos Mercadológicos do Modelo Colaborativo

As novas tecnologias de trabalho possibilitam a automação de diversos processos administrativos e operacionais e, assim, permitem a redução de recursos físicos e de pessoal, além da ampliação de serviços alternativos e complementares. As organizações tradicionais, de um lado, são entidades que guardam em si a coerência sistêmica e cuja diferenciação do meio ambiente se faz e se coloca pela clara distinção de seus limites, atribuições e características. Têm relações intra e extraorganizacionais, sendo que a segunda é estabelecida com seus fornecedores e clientes e é considerada “fora” da rede de controle e alcance imediato dos seus mecanismos de gestão. Têm, ainda, na delimitação clara e por vezes rígida da estrutura gerencial e hierárquica, fontes seguras de poder e controle.

Thomas Collins (2009a) identifica nove áreas temáticas que ajudarão os escritórios de advocacia a atingir um patamar de planejamento eficiente: definição da natureza do escritório de advocacia, do ambiente organizacional; identificação das oportunidades e capacidades (SWOT); previsões sobre os cenários futuros; definição dos objetivos (missão e impulsos estratégicos), das políticas e procedimentos (novos ou necessários); verificação dos indicadores estratégicos; clarificação de prioridades e escalas de programas e recursos; organização e delegação⁹⁷.

Para as organizações estruturadas num sistema colaborativo ou até virtual, no entanto, esses limites não são muito claros nem precisos, e as relações entre as partes também são pouco convencionais⁹⁸: podem ser formalmente definidas como uma rede temporária de empresas ou

⁹⁷ COLLINS, Thomas. **Successful law firms plan for success**. [S.l.], 2009. Disponível em: <http://www.abanet.org/lpm/lpt/articles/mgt11062.shtml>. Acesso em: 11 fev. 2017.

⁹⁸ BYRNE, J. A. The virtual corporation: the company of the future will adaptability. **Business Week**, [S.l.], p. 98-102, Feb. 8, 1993; BLEECKER, 1994; GOLDMAN, S. L.; NAGEL, R. N.; PREISS, K. **Agile competitors**. São Paulo: Érica/ITP, 1994.

a conjunção de capacitações (pessoas físicas e/ou jurídicas) que partilham e compartilham recursos e propósitos em prol de um objetivo comum, por um período determinado, em função de oportunidades que se apresentam sem compromissos de contato e/ou ligação após o término de tais episódios. A cada evento, a missão, as responsabilidades, as competências e os lucros são estabelecidos e compartilhados. Geralmente, não existem espaços físicos de convívio permanentes e/ou comuns, nem estrutura ou forma organizacional definitiva para tais companhias. Têm apoio fundamental e imprescindível na tecnologia da informação, pelo estabelecimento de redes de comunicação eletrônica de dados, as mais avançadas possíveis. Nesse ambiente, a cultura, as expectativas, as relações e o comportamento entre as pessoas (profissionais e clientes) são um tanto diferenciados dos padrões vigentes até o momento, e se transformam nos maiores desafios e barreiras a serem transpostos para a efetiva viabilização das sociedades de advogados dentro de um novo contexto desafiador.

Richard Susskind⁹⁹ designa de *New-Look Law Firms* “os escritórios que abraçaram a transformação e revitalizaram a forma como serviços jurídicos são entregues”. O diferencial é, antes de tudo, estrutural: não cobram por hora, não replicam a pirâmide de distribuição de lucros, não trabalham em grandes edifícios urbanos. Suas práticas envolvem encorajar o trabalho em locais compartilhados ou na própria sede do cliente, flexibilizar a forma de pagamento, implementar tecnologias, promover gestão do conhecimento de forma criativa, terceirizar seu *back office* e empregar paralegais; com tudo isso, são capazes de cobrar menos de clientes, sem prejudicar a qualidade do trabalho ou sua rentabilidade. Segundo Davidow e Mallone¹⁰⁰:

A corporação virtual começou com uma visão de futurólogos, chegou a possibilidade para os teóricos de administração e hoje tornou-se uma necessidade econômica para os executivos das empresas ... tudo em pouco mais de dez anos. Este fato não só salienta a inevitabilidade deste novo modelo empresarial, mas também sugere o senso acelerado de tempo que irá caracterizá-lo.

A mudança é realmente profunda. São tecnologias em celulares, redes sociais, computação em nuvem, big data, internet das coisas e várias outras inovações importantíssimas. Essas tecnologias, que antes eram desenvolvidas de modo isolado, hoje são facilmente agrupadas e convergidas, produzindo soluções que vão muito além de só transformar produtos e serviços. Transformam, na verdade, modelos inteiros de negócios. Substituem um jeito de

⁹⁹ SUSSKIND, Richard. **Tomorrow's lawyer**: an introduction to your future. Oxford: Oxford University Press, 2013. p. 128.

¹⁰⁰ DAVIDOW, W. H.; MALONE, M. S. **A corporação virtual**. São Paulo: Pioneira, 1993. p. 4.

trabalhar por outro. Atingem em cheio o coração da sociedade, fazem setores inteiros da economia, que funcionavam da mesma forma havia anos, sentirem-se desafiados por novos modelos inovadores.

São diversas as mudanças que já começaram e que prometem abalar (positivamente!) as estruturas da advocacia nos próximos anos. A maior mobilidade na rotina permitida pela tecnologia móvel disponível aos advogados, as tecnologias que funcionam em qualquer dispositivo com internet e, ainda, os aplicativos complementares para celular impactam diretamente o cotidiano das vidas de prestações de serviços jurídicos, seus ambientes de trabalho e famílias. Sem falar da atuação do juiz e do advogado em processos eletrônicos, petições eletrônicas, serviços de mensagem instantânea e videochamada. Tudo isso facilita a vida do advogado multitarefa que precisa resolver atividades do escritório no aeroporto, nos momentos de espera no fórum, em casa e até em outra cidade ou país. Essas facilidades permitem ao operador do direito uma rotina mais flexível e menos burocrática. A boa notícia é que elas devem evoluir ano após ano, trazendo ainda mais benefícios ao advogado moderno. O trabalho à distância por si só já é um grande passo para o futuro da advocacia, inclusive para sociedades de advogados mais conservadoras que começaram a ver nessa possibilidade uma maneira de aumentar a produtividade sem perder o controle da equipe e das atividades.

Ainda, a multidisciplinariedade de áreas que convergem com a prestação de serviços permite que a advocacia não seja mais uma profissão isolada. Quanto mais pensamos no futuro da profissão, mais percebemos que agregar conhecimentos e práticas de áreas complementares só faz evoluírem o negócio jurídico e a maturidade profissional dos advogados. Nesse raciocínio, o acesso aos conteúdos úteis e relevantes para advogados está mais democratizado em razão da internet, por meio de podcast sobre direito e advocacia, artigos ou conteúdos exclusivos para redes sociais, que resultam no maior compartilhamento do conhecimento. Para muitos profissionais, a advocacia ainda é vista como um ambiente de rivalidade e alta competitividade. É verdade que saber como conseguir clientes na advocacia e ir atrás de um melhor posicionamento no mercado são premissas que não devem ser abandonadas. Mas para quem observa as mudanças que estão acontecendo rumo ao futuro da advocacia, a competitividade está mais relacionada a executar um bom trabalho, desenvolver um bom planejamento estratégico e aperfeiçoar as ações de marketing jurídico do que a tratar o escritório ou advogado concorrente como inimigo. Essa quebra de paradigma tem contribuído para a criação de comunidades, redes de apoio e networking entre advogados, em um ambiente

onde todos podem sair ganhando, com o aumento dos negócios jurídicos. A mudança de modelo mental, o *mindset*, é fundamental para acompanhar a evolução da advocacia.

O cenário pregado por Richard Susskind¹⁰¹, não se nega, é o que tende para a descentralização dos serviços jurídicos, com o deslocamento do eixo, surgimento e predominância de pequenos e médios escritórios, de estrutura enxuta ou compartilhados, com iniciativas criativas baseadas no modelo de eficiência e colaboração.

4.2 Espaços Compartilhados, Organizações Virtuais e Coworking

A inovação não é linear e constante ao longo do tempo. Ela acontece em ciclos. A ideia de compartilhamento de espaços de trabalho, para maior eficiência, competitividade e redução de custos de transação, não é inteiramente nova: muitos de seus componentes são os mesmos encontrados nas tradicionais teorias e práticas de administração de empresas ou nos estudos sobre o fenômeno das organizações virtuais.

De acordo com J. A. Byrne¹⁰², a “empresa virtual” é um novo modelo organizacional que utiliza a tecnologia para unir, de forma dinâmica, pessoas, bens e ideias sem, todavia, ser necessário reuni-los em um mesmo espaço físico e/ou ao mesmo tempo.

O Institut für Wirtschaftsinformatik, da Universidade de Berna¹⁰³, afirma, via internet:

[...] uma organização virtual é um tipo ou espécie cooperação empresarial vertical e/ou horizontal entre firmas independentes, com a possibilidade de participação de instituições e/ou pessoas que desejam realizar ou produzir serviços e produtos com base no entendimento comum do negócio. Cada participante deve contribuir, inicialmente, com o que reputa ser sua competência maior ou central. Há um limite de tempo para a existência da organização virtual determinado pelo período necessário à realização e conclusão do negócio. Do ponto de vista de um cliente ou um espectador externo, a organização virtual apresenta-se como uma empresa única (grifo nosso).

Arnold Oskana¹⁰⁴ disponibiliza pela internet:

¹⁰¹ FEIGELSON, Bruno; BECKER Daniel; RAVAGNANI, Giovanni. (coord.). **O advogado do amanhã: estudos em homenagem ao Professor Richard Susskind**. São Paulo: Thompson Reuter Brasil, 2019. p. 20. (Direito e Novas Tecnologias).

¹⁰² BYRNE, J. A. The virtual corporation: the company of the future will adaptability. **Business Week**, [S.l.], p. 98-102, Feb. 8, 1993.

¹⁰³ INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSINFORMATIK. **Virtual interprises**: some definitions. [S.l.], 09 abr. 1996. Disponível: <http://www.teco.uni-karlsruhe.de/ITVISION/virtualEnterprisesMain.htm>. Acesso em: 27 abr. 2017.

¹⁰⁴ OKSANA, A. **Virtual interprises**: some definitions. [S.l.], 09 abr. 1996. Disponível em: <https://dblp.uni-trier.de/pers/hd/a/Arnold:Oksana>. Acesso em: 27 abr. 2017.

[...] as corporações virtuais são entendidas como redes de companhias (do mundo real) independentes, que combinam suas aptidões e recurso para atingir metas e objetivos comuns. As companhias participantes são ligadas e interligadas pela Tecnologia da Informação, a fim de coordenar e sincronizar suas atividades e evitar qualquer possibilidade de integração vertical ou hierarquia entre si (grifo nosso).

A essência da organização virtual está na gestão das atividades de produção e de serviços (projeto, manufatura, marketing, distribuição, P&D, venda e pós-venda), orientadas para os resultados e conduzidas de maneira “independente” de sua própria realização, ou seja, as atividades de concepção e planejamento (de projetos, produtos e/ou serviços) são desvinculadas, em termos operacionais, de sua implementação¹⁰⁵. Essa definição geral implica e envolve uma vasta gama de aspectos, questões, problemas e funções da teoria e prática das organizações (estrutura organizacionais, alocação e gestão de recursos, programação e controle, limites e relações internas e externas, sistemas de informação, fluxos de trabalho).

Segundo A. Mowshowitz¹⁰⁶, o traço novo, o acréscimo que reorganiza o conceito de organização virtual, é a condição de separabilidade e de segmentação, aplicável a todas as funções gerenciais e que lhe concede a capacidade de modular-se, de estruturar-se de acordo com necessidades e oportunidades. Ainda segundo A. Mowshowitz¹⁰⁷, Harrington¹⁰⁸ e Goldman, Nagel e Preiss¹⁰⁹, o modelo reflete a necessidade das empresas de reunirem novos recursos de produção com grande rapidez, flexibilidade, simultaneidade e frequência.

A pesquisa de M. Menagh¹¹⁰ sintetiza, entre as vantagens procedentes das organizações virtuais, a supressão de investimentos, custos fixos e variáveis de toda ordem: treinamento, manutenção de postos de trabalho em períodos sazonais de baixa demanda, subutilização de mão de obra, equipamentos, locações permanentes e estoques. Também acena com possibilidades de contratação de pessoal altamente capacitado/especializado por missão, facilidade do trabalho em casa, enfim, a adoção imperativa de formas mais flexíveis de trabalho e de relação com clientes e fornecedores.

O fenômeno pela busca de espaços compartilhados para o maior dinamismo da prestação de serviços jurídicos não é, de todo modo, tema exclusivo do mercado brasileiro, na

¹⁰⁵ BERTO, Rosa Maria Villares de Souza. **Organizações virtuais**: revisão bibliográfica e comentários. São Paulo: Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, 1997. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1997_T6302.PDF. Acesso em: 25 abr. 2017.

¹⁰⁶ MOWSHOWITZ, A. Virtual organization: a vision of management in the information age. **The Information Society**, [S.l.], v. 10, p. 267-288, 1994.

¹⁰⁷ MOWSHOWITZ, A. Social dimensions of office automation. **Advances in computers**, [S.l.], n. 25. p. 335-404, 1986.

¹⁰⁸ HARRINGTON, J. **Organization structure and information technology**. Hertfordshire, UK: Prentice Hall, 1991.

¹⁰⁹ GOLDMAN, S. L.; NAGEL, R. N.; PREISS, K. **Agile competitors**. São Paulo: Érica/ITP, 1994. p. 189-218.

¹¹⁰ MENAGH, M. Virtues and vices of the virtual corporation. **Computerworld**, [S.l.], p. 134, Nov. 13, 1995.

medida em que já se observa, ao menos de o ano de 2010, tendência semelhante em outros países, como os Estados Unidos da América:

Emerging around 2010, the coworking industry was estimated to have grown to over 5,000 coworking spaces this year that serve an estimated 754,000 U.S. workers, according to a study by the Global Coworking Unconference Conference and Emergent Research. Commercial real estate services firm Jones Lang LaSalle found that flexible office space has been the primary driver of growth in the U.S. corporate real estate sector since 2010, growing an average of 23% each year, and projects that coworking will account for 30% of the domestic corporate real estate market by 2030. Many coworkers are part-timers, freelancers and small-business people. Lawyers are starting to get in on the trend. ‘Coworking is the wave of the future, and I see it’s something breaking into the legal industry’, says Aaron Poznanski, co-founder and CEO of FirmVO in Pearl River, New York, a virtual office provider exclusively for attorneys. ‘It’s a quickly growing sector. It’s not as big as in other industries—because it needs to be exclusive to attorneys—but it’s definitely a growing sector, especially with millennials’.¹¹¹

O mesmo fenômeno já impacta também a economia Inglesa na cidade de Londres, conforme amplamente propalado em vários meios de comunicação, como por exemplo¹¹²:

Co-working as we know it today – modern, hip, and for the digitally powered – originated in San Francisco in the early noughties. Whereas previously co-working went hand-in-hand with tight budgets, this revamped version of co-working preached something rather different: freedom, individuality, creativity and eventually privilege. Co-working 2.0 markets itself as a break from tradition, as a way of rebranding for companies looking to attract and retain new talent. But beyond that, it implicitly promises a way to transition from the rigid, hierarchical structure of the traditional workplace to a more casual and accommodating one, in which employees can feel independent and free. As a result, these co-working spaces have the look and feel of Google and Facebook offices, and yet they also prize independent (read: freelance) and no-strings-attached work over full-time (and dreary) employment.

Muitos autores veem na organização virtual uma ideia poderosa pela inovação que disponibiliza no incremento de vantagens competitivas em um mercado cada vez mais globalizado e concorrente, assim como pelo desenvolvimento de ciclos produtivos cada vez mais rápidos e efêmeros. Nesse cenário, muitas das grandes e portentosas estruturas organizacionais nem sempre são ágeis e flexíveis o bastante para acompanhar essas rápidas mudanças, enquanto as pequenas

¹¹¹ MORRIS, Angela. Coworking office spaces are becoming more popular in the legal industry. **ABA Journal**, [S.l.], v. 105, n. 5, Jun 2019. Disponível em: <http://www.abajournal.com/magazine/article/coworking-office-attorney-services>. Acesso em: 25 abr. 2017.

¹¹² DECKER, Morgan. Coworking spaces in the legal industry. **Indiana Lawyer**. [S.l.], v. 30, n. 10, p. 12-12, 7 out. 2019. Disponível em: <https://www.theguardian.com/commentisfree/2019/jul/24/coworking-spaces-cities-work-casualisation>. Acesso em: 25 abr. 2017.

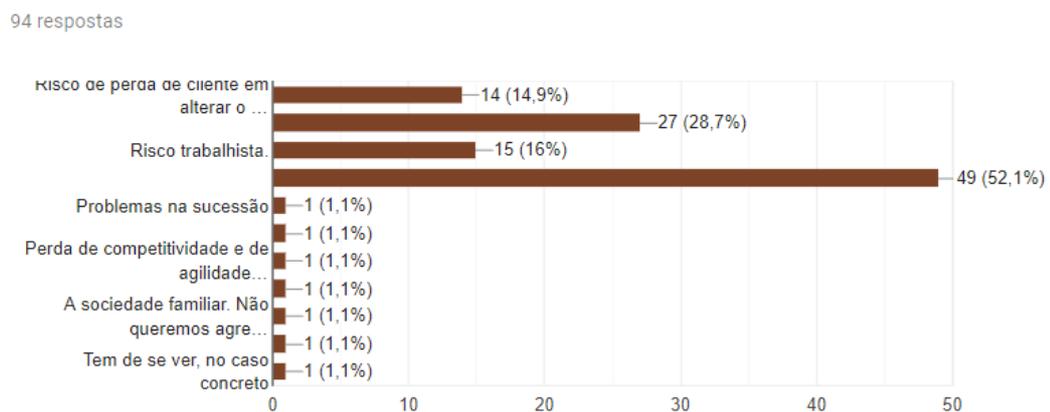
não têm lastro/*background* suficiente para responder aos desafios de “classe mundial”. Dessa forma, as primeiras podem, estrategicamente, quebrar suas competências e nuclearizar suas melhores virtudes, conseguindo flexibilidade e especialização. As segundas, pequenas ou enxutas, podem concentrar suas forças em determinadas *core competences*.

Uma grande organização tem mais dificuldade de mudar o modelo de negócio. De outro lado, as novas sociedades de advogados surgem ou se reorganizam com o foco de encontrar um novo modelo de negócio para viabilizar sua existência mercadológica e podem alterar a dinâmica de um segmento inteiro da economia. Destaca Mauricio Benvenuti¹¹³:

Em contrapartida, uma grande corporação precisa executar o seu atual modelo de negócios diariamente. Ela já tem clientes e precisa mantê-los satisfeitos. Dessa forma, não dá para mudar da noite para o dia, mesmo que uma nova e excelente oportunidade de mercado seja observada. Os consumidores existentes devem ser preservados e atendidos. E se eles amam a empresa, o risco de uma organização mudar por completo o modelo de negócios e desagradar esses clientes é enorme. Eles podem facilmente se decepcionar com o novo posicionamento.

Nosso estudo pôde observar que 14,9% das sociedades de advogados atuais, mesmo diante da predisposição de alterar modelos societários e operacionais, ainda encontram receio de que a mudança implique na perda de clientes:

Gráfico 11 – Você tem algum receio de rever o modelo atual (societário e tributário), mesmo diante de potenciais reduções tributárias e administrativas importantes que garantam subsistência nesse mercado competitivo? Quais:



Fonte: Elaborado pelo autor.¹¹⁴

O crescimento exponencial das organizações virtuais é produto da rápida evolução da tecnologia de informação, do desenvolvimento das telecomunicações e do crescimento

¹¹³ BENVENUTTI, Maurício. **Incansáveis**. São Paulo: Gente, 2016. p. 50.

¹¹⁴ Elaborado pelo autor, através de pesquisa pública disponibilizada em <https://forms.gle/yS5RijmsaDhQAmCF9>

vertiginoso das redes mundiais de computadores. Também parcerias, terceirizações, facilitaram o “aparecimento” das organizações virtuais como agora se apresentam: compartilhando custos, atribuições e mercados, em que cada parceiro faz o seu melhor.

As plataformas que organizam, sustentam e condicionam esse estado são *a tecnologia*, que provê o aporte de comunicação eletrônica de dados e as demais tecnologias relacionadas; *a excelência*, com a qual cada parceiro se coloca e contribui com o que sabe fazer melhor; *o senso de oportunidade*, fundamental para a realização dos negócios e das parcerias; *a confiança e a confiabilidade recíprocas*, que dão sentido e corpo ao lastro técnico e gerencial reunido entre os parceiros e clientes; *a ausência de fronteiras*, que facilita a reunião de competências complementares fisicamente dispersas; *a cultura*, que equilibra a ausência de limites muito bem definidos entre as empresas da rede, mais apropriadamente chamada de teia, pelas muitas formas e lugares passíveis de realização; e *a informação*, cujo poder de transformação é imprescindível no apoio a toda a dinâmica e movimentação desses novos modelos de organizações.

As opiniões são as mais diversas: uns pró, outros contra, alguns moderados, outros tantos cautelosos ou apaixonados. O fato é que o assunto tem mobilizado pessoas e organizações no mundo todo, por acenar, mais uma vez, com modificações estruturais no desenho e no estilo organizacionais, assim como na forma e na relação de trabalho, sua gestão, capacitação e formação. Acréscimos e modificações trazidos, principalmente, pelas revoluções industriais são fatos constantemente colocados e absorvidos nessas áreas. As mudanças parecem provocar, agora, um impacto diferente por tratar, na relação de produção de bens e serviços, os elementos “tempo” e “espaço” como variáveis passíveis de supressão ou sublevação. A organização passa a ser um conceito, e não mais um lugar; uma atividade, e não um edifício ou um endereço concreto.

Essas novas formas de se organizar buscam e utilizam diferentes recursos e capacitações (bens e serviços) disponíveis para contratação e locação, obtendo, dessa forma, maior flexibilidade, redução de custos e agilidade nas respostas às demandas do que as sociedades tradicionalmente estruturadas. Essa capacidade e o sucesso nesse “novo” mercado de trabalho dependerão da forma como esses profissionais se organizarão gerencial, societária e tributariamente, pois a competitividade decorrerá desses fatores conjuntados. Tudo dependerá de suas atitudes, mas também da segurança jurídica que obterão das autoridades fiscais nas mudanças estruturais que, respeitados os limites do conceito de um planejamento tributário lícito, advirão da necessidade de adaptação.

É necessário que se observe, discuta e avalie quando e em que situações, funções e medidas as organizações em espaços compartilhados ou virtuais são adequadas e mais

competitivas do que as organizações convencionais e como cada uma delas deve estar ou ficar inserida no mercado. A mescla, o hibridismo entre essas duas abordagens, parece configurar-se em uma solução inteligente e adequada à utilização desses dois desenhos organizacionais.

O termo *coworking* foi criado por Bernie DeKoven em 1999. Em 2005 Neuberger criou o “Hat Factory”, um espaço de coworking baseado em São Francisco, composto por um apartamento onde trabalhavam três profissionais de tecnologia e que abria as portas durante o dia para “avulsos” que precisavam de um lugar para trabalhar e queriam compartilhar experiência. Coworking é união de um grupo de pessoas que continuam trabalhando independentes umas das outras, mas compartilham valores e buscam a sinergia que acontece quando pessoas talentosas dividem o mesmo espaço, gerando um fluxo de troca de ideias e experiências. Coworking (ou co-working) é um modelo de trabalho que se baseia no compartilhamento de espaço e recursos de escritório, reunindo pessoas que trabalham não necessariamente para a mesma empresa ou na mesma área de atuação, podendo inclusive reunir entre os seus usuários profissionais liberais, empreendedores e usuários independentes.

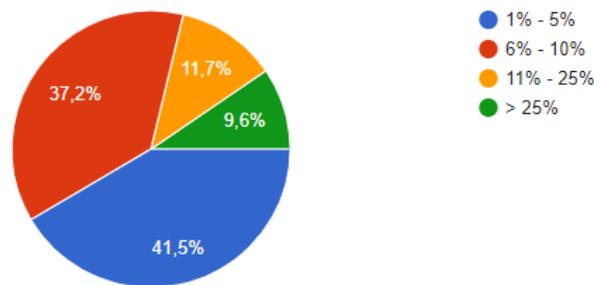
Hoje existem aproximadamente 6 mil espaços de coworking no mundo, em seis continentes. Grande parte dos espaços de coworking existentes hoje foi fundada por empreendedores “nômades” de tecnologia, que buscavam locais de trabalho alternativos aos cafés e às suas próprias casas. No Brasil, em 2017 já existiam 810 espaços de coworking ativos, crescimento de 114% em relação a 2016, conforme a edição de 2017 do censo do portal Coworking Brasil¹¹⁵. Segundo a mesma fonte, em 2017 havia 56 mil estações de trabalho, 313 mil m² de imóveis ocupados por escritórios de coworking, e 210 mil pessoas que utilizavam mensalmente esses espaços. O estado de São Paulo ocupa o topo da lista de regiões com maior número de espaços de coworking, abrigando sozinho 336 espaços. Além disso, segundo o portal Coworking Brasil, o país é um dos únicos que apresentam o modelo de assinatura flexível de espaços de coworking, pelo qual se permite plano único para acesso a mais de 140 espaços de coworking em todo o Brasil, espalhados em 37 cidades. Os números dão conta de que efetivamente se está alterando a forma como pequenas empresas, escritórios, profissionais *freelancers* e autônomos se relacionam entre si, com seus fornecedores e clientes. É possível a adaptação do custo operacional calculado por hora, com o qual se consegue a diluição, conforme utilização, de custos fixos de aluguel, luz, água, internet, telefonia, manutenção do espaço e outras taxas que usualmente, em estruturas tradicionais, são arcadas individualmente.

¹¹⁵ COWORKING. **Censo Coworking Brasil 2017**: estudo completo. [S.l.], 2017. Disponível em: <https://coworkingbrasil.org/censo/2017-estudo-completo/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

Das pesquisas feitas por nosso estudo se extrai que o mercado das sociedades de advogados está predominantemente ciente, concorde e amplamente predisposto a buscar eficiência em redução de custos administrativos e da carga tributária por meio da revisão do atual tipo de sociedade e de opção por regime tributário mais vantajoso:

Gráfico 12 - Você consideraria repensar uma alteração do modelo atual de tipo de sociedade e de opção por regime tributário se legalmente se pudesse ter uma redução da carga tributária (percentual total calculado sobre a receita bruta total) a partir de qual patamar?

94 respostas

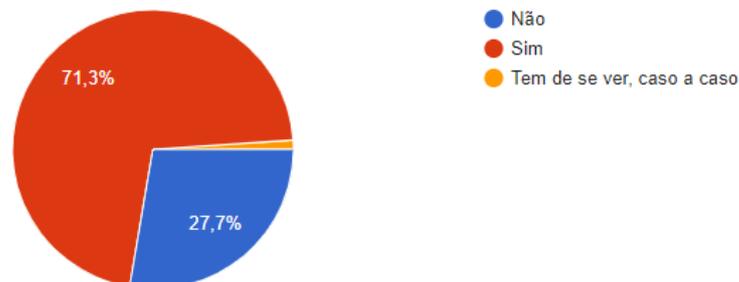


Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme se extrai do gráfico abaixo, a intenção de reestruturação se mantém em 71,3% dos casos entrevistados, mesmo que a revisão de modelo implique em repensar as estruturas tradicionais para locais compartilhados, com segmentação de equipes de profissionais multidisciplinares em sociedades (unipessoais ou não) autônomas, com rateio de custos administrativos. Vejamos:

Gráfico 13 - A intenção de reestruturação se mantém mesmo que implique em faturar a prestação de serviços ao cliente por áreas multidisciplinares em sociedade (unipessoal ou não) distintas que passem a compartilhar custos administrativos e gerenciais dentro de um mesmo local?

94 respostas

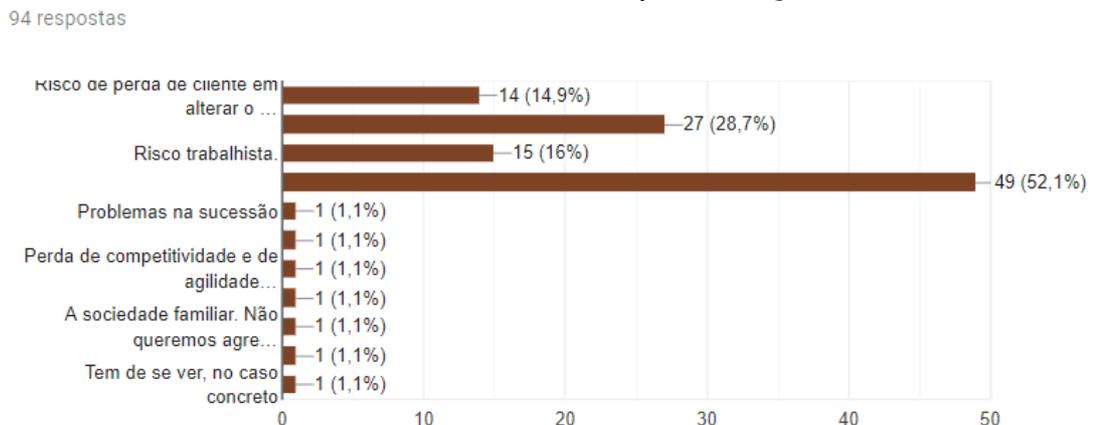


Fonte: Elaborado pelo autor.

Nesse competitivo mercado da prestação de serviços jurídicos, com pressões sempre crescentes pela maior eficiência e redução de custos e preços, nosso estudo também pôde observar que as atuais sociedades de advogados entrevistadas não mais trazem resistência fechada sobre a possibilidade de avaliar compartilhamento de local. A pressão por redução de custos e preços já faz com que muitas organizações tradicionais comecem a repensar os costumes, com alternativas para maior eficiência, competitividade e para a própria sobrevivência no mercado. São 62,7% das sociedades entrevistadas que consideram seriamente revisar o modelo atual para um modelo compartilhado se os custos administrativos puderem atingir uma redução de até 50% dos custos administrativos e, ainda, 37,2% das sociedades de advogados considerariam a hipótese de revisar suas atuais posições para um local compartilhado se a redução de custos administrativos fosse acima de 50%.

As resistências e dificuldades maiores, que deveriam estar entrincheiradas nas barricadas da cultura organizacional, nas relações de poder, hierarquia, resistência a mudanças, descaracterização de funções e desqualificação profissional, entremeadas por dificuldades técnicas e de infraestrutura, parecem, pelo estudo feito, de fácil superação se comparadas a razoável receio apontado pelas sociedades de advogados preponderantemente com variáveis atribuídas ao risco fiscal e trabalhista. Mesmo diante de um forte consenso quanto à legalidade de se buscar revisão dos atuais modelos, a pesquisa observa que um percentual de 44,7% das sociedades (sendo que 28,7% temem o risco fiscal e 16% temem o risco trabalhista) referem que os receios na mudança estrutural decorrem de inseguranças jurídicas advindas de interpretações fiscais e trabalhistas:

Gráfico 14 - Você tem algum receio de rever o modelo atual (societário e tributário), mesmo diante de potenciais reduções tributárias e administrativas importantes que garantam subsistência nesse mercado competitivo? Quais:



Fonte: Elaborado pelo autor.

Frente a tantas razões legítimas e um verdadeiro propósito comercial para proceder a mudanças decorrentes de um novo contexto socioeconômico e cultural imposto pelo desafio de um mercado altamente competitivo, é de suma importância que temas decorrentes da insegurança jurídica advindos de interpretações fiscais, ao menos, possam ser enfrentados para uma busca, até onde possível for, de um caminho claro para as sociedades de advogados que precisam se estruturar ou se reestruturar como única forma de sobrevivência. É bem verdade que o estudo também demonstrou que 52,1% das sociedades entrevistadas não encontram receio algum em revisar seus modelos, seja sob o enfoque societário, tributário ou trabalhista, pois julgam inexistir qualquer ilegalidade em se proceder à revisão dos tradicionais modelos, com reestruturação societária, de estrutura de custos e enquadramento tributário.

O receio de atuação tributária na revisão de modelos tradicionais de sociedade de advogados norteou a investigação desse estudo.

4.3 Aspectos Relevantes no Âmbito Tributário

Sem a pretensão de encerrar as recém-iniciadas discussões acerca do tema, o presente estudo intenciona jogar algumas luzes sobre como dirimir alguns receios, no âmbito tributário, daquelas sociedades de advogados que identificam claros benefícios em repensar seus tradicionais modelos organizacionais e de enquadramento tributário, mas, inobstante, ficam estagnadas e perdem competitividade em face da insegurança jurídica do tema.

Este estudo pôde demonstrar que algumas revisões de estrutura de societária, de estrutura operacional de custos e de reenquadramento tributário, conforme as faixas de faturamento e dentro de cada segmentação possível na multidisciplinariedade das áreas do direito, podem trazer enxugamentos bastante expressivos. São enxugamentos de custos impostos por um dos maiores mercados do mundo na prestação de serviços jurídicos, pelos quais o cliente, em regra, não mais admite pagar. A velocidade de adaptação às regras econômicas do mercado é cada vez maior e penaliza cruelmente aqueles que não são capazes de se adaptar às mudanças: “Vivemos em uma época em que as coisas ficam obsoletas cada vez mais rápido. Não só produtos ou serviços desaparecem substituídos por outros, mas indústrias inteiras estão sendo devoradas por *formas mais eficiente de trabalho*”¹¹⁶.

Importa dizer que a revisão de modelos tradicionais para atuação no mercado por meio de sociedades de advogados plúrimas ou individuais, autônomas embora em espaços

¹¹⁶ BENVENUTTI, Maurício. **Incansáveis**. São Paulo: Gente, 2016. p. 15-17.

compartilhados, reunidas por áreas de especialidade, com compartilhamento de custos, não atraindo, por si só, a configuração de ato ilícito ou mesmo constitui planejamento tributário ilegal. Reforça essa ideia, embora de aplicação curiosamente excetuada para o campo do direito tributário, a recém-aprovada Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019, que “Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabelece garantias de livre mercado, análise de impacto regulatório, e dá outras providências”, e que, ao alterar, por seu artigo 7º, o artigo 50¹¹⁷, § 5º, da Lei nº 10.406/02, dispôs:

Art. 50.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (grifo nosso).

Situação diversa de uma legítima reestruturação conceitual, operacional, societária e de enquadramento tributário é aquela em que se observa a identidade de controle na condução dos negócios (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado “grupo de fato”), ajustada apenas para o deslocamento artificial da base tributária, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas. Nessas hipóteses, há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário.

4.3.1 Planejamento Tributário: elisão vs. evasão fiscal

O planejamento tributário passou a ser um diferencial competitivo em todos os segmentos da economia, fazendo com que pequenas ou grandes organizações redesenhassem seus modelos de negócios visando não só à melhoria dos processos produtivos, mas também à redução da carga tributária.

É sabido que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das sociedades, se não a maior. Com a globalização da economia e o crescimento do mercado da prestação de serviços jurídicos no Brasil, tornou-se questão de sobrevivência a correta administração do ônus tributário. Segundo o IBPT¹¹⁸, no Brasil, em média 33% do faturamento empresarial são dirigidos ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas pode

¹¹⁷ BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 25 mar. 2017.

¹¹⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Curitiba, <https://ibpt.com.br>. Acesso em: 25 mar. 2017.

corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

Nesse contexto, pode o contribuinte selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico se circunscrevam aos limites da legalidade. A doutrina diverge quanto à terminologia e ao conteúdo do fenômeno, porém, a nomenclatura mais utilizada para designá-lo é elisão tributária. Em oposição a essa categoria, coloca-se a evasão tributária, que se caracteriza por atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal de forma ilícita, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio)¹¹⁹. É dizer que, se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário), e a forma ilegal denomina-se evasão ou sonegação fiscal.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. Parte-se da premissa constitucional de que o contribuinte tem o direito¹²⁰ de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la. O ilustre professor Aliomar Baleeiro, na oportunidade ministro do Supremo Tribunal Federal, na relatoria do **Recurso Extraordinário nº 63.486**, assim se posicionou sobre a figura da elisão:

Não houve, na espécie dos autos, qualquer tentativa de sonegação ou evasão ilícita. O contribuinte realizou, à luz do dia e do Fisco, o que os escritores de Direito Fiscal chamam de **evasão lícita**, aproveitando-se das lacunas da lei em matéria em que ela pode ser expressa e clara. Juristas como JEZE, aliás, **double** de financista, sustentou a licitude do contribuinte que busca adotar formas jurídicas mais favoráveis ao pagamento mais benigno, desde que não usem de fraude ou clandestinidade. Certo é que outros fiscalistas, ao contrário, defendem a predominância econômica do conteúdo econômico sobre a aparência do negócio jurídico formal.

[...]

Conheço do recurso e dou-lhe provimento. Era lícito o contribuinte mobilizar as máquinas e equipamentos para vendê-los separadamente do imóvel como os vendeu. Dest'arte, o v. acórdão negou vigência ao artigo 45 do Código

¹¹⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AC 5000053-29.2010.4.04.7005**, Primeira Turma. Partes: Manica Eletro Comércio de Móveis e Eletro-eletronicos Ltda e União Federal – Fazenda Nacional. Relator Joel Ilan Paciornik, Porto Alegre, 02 de outubro de 2013, juntado aos autos em 03/10/2013.

¹²⁰ art. 5º, inciso II, art. 37, e art. 170, da CF/88. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2017.

Civil. **A evasão, no caso, foi lícita.** Houve o que escritores ingleses chamam de "**loop hole**" ou lacuna da lei fiscal, aproveitável pelo contribuinte, dado que o crédito tributário é sempre uma obrigação **ex lege**. Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os conceitos de Direito Civil servem de base à interpretação dos tributos que a eles se referem. A lei fiscal toma-os no sentido e no alcance que lhes dá o Direito Privado (grifos no original)¹²¹

A busca da maior economia tributária é lícita desde que observados os limites da elisão fiscal. Trata-se de observar a autonomia privada¹²², na medida em que ninguém é obrigado a se enquadrar em situação judicial prejudicial ao seu negócio. Os limites do planejamento tributário (lícito) e da evasão fiscal (ilícita) são, de fato, controvertidos na doutrina e jurisprudência. Se, de um lado, há um direito à economia tributária, esta não pode ser atingida a partir de negócios jurídicos artificiais ou simulados.

Fato é que o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos, de modo que não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir seus negócios, conforme preceitua Alexandre Rossato da Silva Ávila¹²³:

[...] o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios.

Há duas espécies de elisão fiscal: (i) aquela decorrente da própria lei e (ii) a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. É o caso, por exemplo, dos Incentivos à Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005). Já a segunda espécie contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário: RE 63486 SP**, Segunda Turma. Parte Indústrias de Papel Simão S/A e Fazenda do Estado. Relator: Min. Aliomar Baleeiro, São Paulo, Julgado em 29/11/1967, DJ 08-03-1968 PP-00636 EMENT VOL-00718-04 PP-00940.

¹²² TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: RT. 2003. p. 17.

¹²³ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005. p. 187.

ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

É o caso, por exemplo, de uma sociedade de serviços que decide mudar sua sede para determinado município visando pagar o ISS com uma alíquota mais baixa. Ou, ainda, uma sociedade de advogados que historicamente tributa sua receita pelo regime do lucro presumido e passa, respeitados os requisitos legais e temporais para tanto, a tributar sua receita pelo regime do Simples Nacional ou, ainda, pelo regime do lucro real. A lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, tampouco a opção entre regimes tributários legalmente vigentes e mais vantajosos no ordenamento jurídico tributário. Os contribuintes têm liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local ou a opção pelo regime tributário for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

Observados os limites legais e dentro do conceito de elisão fiscal, é legítimo às sociedades de advogados o direito de estruturar a forma societária, administrativa e tributária para buscar uma economia no pagamento de tributos, assim como também proceder no enquadramento ou reenquadramento de seu regime tributário dentro da sistemática que mais lhes favorece – desde que feito dentro dos limites da legalidade e da boa-fé, que se sobrepõem às posturas exclusivamente arrecadatórias que impeçam a adoção de qualquer forma de planejamento tributário. Planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, etc. A identificação dos limites da licitude no planejamento tributário se coloca como tarefa de importância fundamental para que as empresas não ultrapassem os limites do que está em harmonia com o jurídico e que diz com os procedimentos elisivos.

A elisão tributária, todavia, não se confunde com evasão fiscal, que é a prática, concomitante ou posterior à incidência do fato gerador, que se utiliza de técnicas proibidas em lei, como simulação, fraude ou sonegação, para se esquivar do pagamento de tributos. A diferença entre elisão e evasão fiscal diz respeito aos meios utilizados para atingir o objetivo do agente. Enquanto no primeiro caso são utilizados meios lícitos, no segundo o contribuinte atinge o objetivo de reduzir sua carga tributária se valendo de meios ilícitos e podendo, inclusive, ser punido penalmente. Isso porque na evasão ocorre o fato gerador, mas o contribuinte, valendo-se de métodos escusos, não paga o devido.

Para Abrahão¹²⁴, elidir significa evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas, anteriores à ocorrência do fato gerador. A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe as leis, corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que busca economia de forma ilícita da carga tributária, realizada após a ocorrência do fato gerador. A evasão fiscal reduz a transparência corporativa e aumenta a oportunidade de os gestores desviarem recursos da empresa para benefício próprio¹²⁵.

Em procedimentos em que não ocorre a incidência da norma tributária de modo lícito, ou seja, que não está de acordo com os preceitos legais, a denominação utilizada é elisão fiscal. O tributo é reduzido ou evitado antes do fato gerador. A evasão fiscal ocorre por meios ilegais para não pagar o tributo. A reorganização societária, sob a ótica da criação de mais de uma empresa, com estrutura formal e material, e que exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora, é considerado uma maneira de realizar o planejamento tributário de modo lícito¹²⁶.

Contudo, deve-se pesquisar, antes de cada operação, as consequências econômicas e jurídicas que podem advir no âmbito da empresa. Uma vez concretizada a reorganização, considera-se ocorrido o fato gerador e a existência dos seus efeitos (art. 116 do Código Tributário Nacional). De acordo com a evidência explicada, surge a obrigação tributária¹²⁷.

Para Zanluca, a elisão fiscal pode decorrer da própria lei ou de lacunas e brechas decorrentes da própria lei. Para procedimentos corretos, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz à economia de tributos. E para lacunas e brechas, o contribuinte utiliza-se de elementos que a lei não proíbe ou possibilita evitar a ocorrência do fato gerador (nascimento da obrigação tributária), com elementos da própria lei¹²⁸.

Portanto, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico. E evasão se trata de uma conduta ilícita. O contribuinte busca, por

¹²⁴ ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A Elisão Fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário. Santa Catarina, 2011. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/contabeis295994.pdf> >. Acesso em: 13 Jun. 2015.

¹²⁵ ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; JAGOLINZER, A. D.; LARCKER, D. F. Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, v. 60, p. 1-17, 2015.

¹²⁶ RIZZI, Ângela Onzi. Limites do Planejamento Tributário : diferença entre elisão e evasão fiscal. Rio Grande do Sul 2014. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html> >. Acesso em: 12 Dez. 2014.

¹²⁷ SAAVEDRA, Marcos Viniccius. Elisão e Evasão Fiscal . Pará, 2013. Disponível em: < <http://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686325/elisa-o-e-evasao-fiscal> >. Acesso em: 13 Jun. 2015.

¹²⁸ ZANLUCA, Júlio Cesar. Planejamento Tributário : pague menos, dentro da lei! São Paulo, 2014. Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm> >. Acesso em: 15 Nov. 2014.

meio de artifícios diversos, ocultar a determinada existência de um tributo, como ocorre na sonegação do imposto, após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária¹²⁹.

Conforme magistério de Ricardo Mariz de Oliveira¹³⁰, a economia (proporcionada pela elisão), para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou escrituração mercantil ou fiscal. Esta é a opinião de Luciano Amaro¹³¹:

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo. Análoga é a lição de Ives Gandra da Silva Martins e Antônio Roberto Sampaio Dória, ao afirmarem que a distinção básica entre elisão e evasão está na ilicitude ou ilicitude dos meios empregados pelo indivíduo. **O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para a desqualificação da forma jurídica adotada.** (grifo nosso).

No mesmo sentido é o entendimento de Rubens Gomes de Souza¹³²:

[...] o único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda, trata-se de fraude fiscal.

Nessa linha, é possível dizer que elisão não chega a adentrar na relação fiscal, enquanto a evasão trata de sair ilegitimamente dela. Nesse contexto, importa destacar que foi visando afastar a evasão que os legisladores pátrios, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, alteraram o art. 116 do Código Tributário Nacional, investindo o fisco, embora ainda não regulamentado, dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes. Eis o parágrafo único incluído no art. 116¹³³ do CTN:

¹²⁹ KAMILLA, Anna. *Elisão, Evasão e Elusão Fiscal*. Paraná, 2014. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/27969/elisao-evasio-e-elusao-fiscal> >. Acesso em: 10 Jun. 2015.

¹³⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. p. 150. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13).

¹³¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. atual. São Paulo, Saraiva, 2001. p. 227.

¹³² SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro, 1981. p. 113.

¹³³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2017.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária

O parágrafo único do art. 116 do CTN, no entanto e conforme bem observa Luciano Amaro¹³⁴, não revoga o princípio da reserva legal:

Essa disposição não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária. O que se permite à autoridade Fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.¹³⁵

Nesse contexto, Amaro¹³⁶ destaca que:

[...] nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa). Não se argumente que dissimulação é diferente de simulação; e, por isso, o legislador tenha querido algo mais. Quando se fala em simulação, refere-se como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de não-incidência. Já ao falar de dissimulação, ao contrário, a referência objetiva é uma situação de incidência. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não-ocorrência do fato gerador).

Ressalta a licitude e naturalidade do planejamento, preventivo ou não, Alfredo Augusto Becker¹³⁷:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica do fenômeno da vida, também chamada de construtiva, o que na realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o 'direito' e ficam apenas com o 'tributário'. A utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados: a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) importa na

¹³⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 237-238.

¹³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 20 abr. 2017.

¹³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 238.

¹³⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2006.

inversão da própria fenomenologia jurídica; d) nega utilidade precisamente aquilo que é jurídico.

É que não cabe ao fisco no Brasil equiparar determinados atos jurídicos tipificados em lei a outros que não estejam, pela mera semelhança de situações ou efeitos econômicos; do contrário, estar-se-ia estremecendo a segurança jurídica no campo da tributação. Inobstante, o fisco tem entendido o planejamento tributário, caracterizado como abusivo, como uma variável em relação à do cometimento de ato simulado, conforme exemplificativamente se extrai do seguinte julgado do CARF:

Simulação – conjunto probatório – Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. [...]. Ausência de motivação extra tributária – O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.¹³⁸

Contudo, trata-se de hipóteses em que atos jurídicos complexos não têm essência condizente com a forma, manejados exclusivamente para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). O planejamento tributário abusivo fixou-se mais estritamente nos casos em que a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil, pois tais estruturas passam a servir como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o princípio da capacidade contributiva.

O presente estudo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todos os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que, por fixação já manifestada de forma reiterada pelo fisco¹³⁹, têm se configurado operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm

¹³⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 104-21.675**, 4ª Câmara do Primeiro Conselho, data da sessão 22/06/2006, processo 11080.008017/2004-11, recurso 145.963, Recorrente Luiz Flaviano Giraldo Feijó e Fazenda Nacional. Relator: Nelson Mallmann.

¹³⁹ RECEITA FEDERAL. **Parecer normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97210>. Acesso em: 25 mar. 2017.

por objetivo o deslocamento da base tributável. As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeada com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco Marco Aurélio:¹⁴⁰

Sob esta denominação estão as *step transactions*, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

[...]

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas.

A empresa-veículo (*conduit company*) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Em regra, se apresentam na estruturação de operações em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas. O ilícito reside, no entanto, nas hipóteses em que, comprovadamente, se estiver diante (i) da “identidade de controle na condução dos negócios” (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado “grupo de fato”), (ii) da “confusão patrimonial” (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos)¹⁴¹.

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes têm interesse comum para serem

¹⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 392-3.

¹⁴¹ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 47 e 173.

responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica¹⁴².

Disso decorre que a opção por uma estrutura societária lícita, ainda que importe em redução da carga tributária, está inserida na liberdade negocial, a qual, por sua vez, decorre da liberdade fiscal informadora do direito tributário. Logo, a estruturação ou revisão do tamanho das tradicionais estruturas de sociedades de advogados em sociedades menores, segmentadas por áreas, optantes ou não pelo Simples Nacional, objetivando o recolhimento de tributos com alíquotas menores, não é um comportamento proibido, mas permitido – embora haja uma linha tênue nem sempre fácil de verificação.

A verificação desse limite não pode ficar ao arbítrio do Estado, porquanto um de seus pilares é a submissão de todos à lei. Como já se disse, a norma exigida pelo parágrafo primeiro do art. 116 do CTN não foi convertida em lei, mas seu texto trouxe conceituações importantes. O artigo 13 da MP 66/2002, prescreve:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, **observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 e 19** subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo nosso).

Já a definição dos institutos inseridos no conceito de finalidade de simulação é descrita no artigo 14:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º. Para a desconsideração de ato ou negócio **dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.**

§ 2º. Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a **opção pela forma mais complexa ou mais onerosa**, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º. Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou **negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado** (grifos nossos).

¹⁴² RECEITA FEDERAL. **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97210>. Acesso em: 25 mar. 2017.

Não se encontra falta de propósito comercial ou abuso de forma ao se pensar em revisar os modelos tradicionais de sociedades de advogados para um novo que permita, por exemplo, o enxugamento no âmbito societário (redução de sócios, associados, empregados e colaboradores), no âmbito administrativo (enxugamento de setores de recursos humanos, financeiro, administrativo, contabilidade, custos de sede) e, se for o caso e conforme faixa de faturamento, no âmbito tributário por meio de reenquadramento de opção pelo regime tributário mais benéfico.

O presente estudo não tem, no entanto, a pretensão de exaurir a problemática existente em torno dos limites do planejamento tributário lícito, tampouco apresentar uma conclusão definitiva. Claro fica que o planejamento tributário e a busca pela redução da carga tributária almejada devem navegar nos limites da licitude.

Conclui-se que a complexidade inerente aos planejamentos tributários deve ser considerada à altura pelo Poder Judiciário, com todos os meios de prova e imparcialidade a ele inerentes, mas de nada adiantará esse valioso instrumento se o princípio da busca da verdade material não for adequadamente aplicado à lide tributária. A elisão tributária é tema que ainda requer um critério de controle estritamente jurídico que consiga compatibilizar os princípios da tipicidade cerrada, da legalidade e capacidade contributiva.

4.3.2 Aspectos para Caracterização de Grupo Econômico e Responsabilidade Solidária

A intenção do estudo, no ponto, se prende em verificar os contornos do conceito de grupo econômico no ordenamento jurídico brasileiro, na jurisprudência e, a partir do entendimento de sua conceituação e amplitude, contextualizar os efeitos tributários que podem emanar da eventual caracterização de grupo econômico entre sociedades de advogados que, para otimização de custos, optem por atuar em ambiente de trabalho compartilhado.

Não se nega que a terminologia “grupo econômico” deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como consequente jurídico. Pode ocorrer que em determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina “grupo econômico” sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra. A expressão “grupo econômico” é usada no Brasil e em outros países do mundo como sinônimo de “grupo de empresas”, “grupo de sociedades”, “grupo societário”, “conglomerado de empresas” e “sociedades coligadas”. Embora em alguns casos essas expressões tenham definição própria (como é o caso de empresas coligadas), o que se pretende

definir é o agrupamento econômico de pessoas jurídicas que compartilham a mesma composição societária ou administração conjunta.

Na jurisprudência e na doutrina, as hipóteses mais tratadas para caracterização de abuso de forma e responsabilização solidária, para o que se denominou “grupo econômico”, se apoiam na artificialidade, abuso de forma, falta de propósito negocial, abuso da personalidade jurídica e, especialmente, na configuração de **direção única** – com comprovado desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas. Segundo artigo 494, I, da CLT¹⁴³, aplicado ao caso por analogia, “Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”. É dizer que, não havendo vínculo societário ou gerencial, não há que se falar em grupo econômico.

Desse modo, o compartilhamento de espaço por sociedades de advogados por si só não caracteriza grupo econômico e, portanto, não é capaz de atrair consequências tributárias reservadas ao planejamento tributário ilegal. É dizer que as sociedades de advogados que revisem seus modelos e se organizem em locais compartilhados não podem ser entendidas, sem análise de outros requisitos, como pertencentes a grupo econômico para efeitos tributários. De uma análise apressada, se poderia dizer que a reunião em local compartilhado poderia se caracterizar na formação de conglomerados societários ou em grupos econômicos. Inobstante, o compartilhamento de lugar e de custos e, ainda, a colaboração técnica entre sociedades de advogados e atividades afins, para obtenção de maior proveito econômico, não podem caracterizar, por si sós, grupos econômicos.

A existência da colaboração de organizações em coworking visa facilitar que as sociedades alcancem suas perspectivas, cada qual exercendo suas atividades econômicas com autonomia gerencial e financeira. Inegável a evolução do sistema de coworking no campo da advocacia, a partir de uma análise que contextualiza seu crescimento nacional e mundialmente em vários seguimentos da economia e que tem por escopo o compartilhamento de espaço físico de trabalho, de custos fixos e administrativos, sem a formalização de uma sociedade, de fato ou de direito.

Conforme reza o art. 15, § 4º da Lei 8.906/94, há vedação de que um mesmo advogado pertença a mais de uma sociedade na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional:

¹⁴³ BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

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. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)

§ 4º Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, constituir mais de uma sociedade unipessoal de advocacia, ou integrar, simultaneamente, uma sociedade de advogados e uma sociedade unipessoal de advocacia, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional (grifos nossos).¹⁴⁴

A proibição legal que impede a coexistência de um mesmo sócio em mais de uma sociedade de advogados dentro de uma mesma territorialidade faz com que a presunção de formação de grupo econômico por identidade de sócios de sociedades, que atuam em local compartilhado, seja bastante remota e improvável pela própria peculiaridade.

Também não se pode presumir fraude, abuso de forma ou formação de grupo econômico no simples fato de sociedades de advogados utilizarem espaços compartilhados (coworking) para a prestação de serviços com menores custos operacionais, administrativos e eventualmente tributários. Como visto, sem que haja unicidade de direção, tampouco identidade de sócios, a evolução socioeconômica e cultural não mais permite que a simples coexistência de várias sociedades num mesmo endereço compartilhado, diverso de outrora, possa por si só caracterizar ou presumir fraude ou formação de grupo econômico. É que o compartilhamento de espaço, com verdadeiro propósito negocial e busca de maior eficiência operacional, não pressupõe fraude ao fisco, nem pretensão de enganar, ocultar, iludir, dificultar – ou mesmo tornar impossível a atuação fiscal, já que, ao contrário, pressupõe atuação dentro dos limites da zona de licitude que o ordenamento jurídico assegura – com ampla publicidade dos atos perante o mercado, clientes, inclusive o registro em órgãos competentes. A jurisprudência, exemplificativamente, já se posicionou sobre a inexistência de grupo econômico em face da ausência de identidade de sócios¹⁴⁵:

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO E EMPRESARIAL. ICMS. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INOCORRÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INEXISTÊNCIA. I) A desconsideração da personalidade jurídica com a extensão da obrigação aos bens particulares dos sócios, nos termos do art. 50

¹⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994**. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁴⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 70031915762**, Décima Sexta Câmara Cível. Relator: Ana Maria Nedel Scalzilli, Julgado em 17 de dezembro de 2009; RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo nº 70024986630**, Décima Quinta Câmara Cível. Relator: Paulo Roberto Felix, Julgado em: 13 de agosto de 2008.

do Código Civil, só ocorre em caso de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial. Conforme contrato social acostado aos autos, com as respectivas alterações, **os sócios de ambas as empresas são diversos e não atuam concomitantemente nas duas sociedades empresárias, o que já afasta a caracterização de grupo econômico.** Dessa forma, a documentação que acompanha os autos não é suficiente para comprovar o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial entre as empresas e o simples fato de a administração das duas localizar-se no mesmo endereço não basta para tal caracterização. II) A sucessão comercial implica mais do que a simples ocupação do espaço anteriormente ocupado por outra empresa, mesmo que os objetos sociais de ambas sejam idênticos. Não se pode presumir a responsabilidade por sucessão tão-só pela identidade de objeto negocial e de sede entre as empresas, devendo ser comprovada a aquisição do patrimônio. **AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME.** (Agravado de Instrumento Nº 70034405498, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 24/11/2010).¹⁴⁶

Hipótese diversa, no entanto, se tem quando ficar caracterizada a unicidade de direção e confusão patrimonial no exercício das atividades por mais de uma pessoa jurídica, quando, então, se estará passível de configurar artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. Nessa hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas fictícias, com direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas de forma única, atrai a caracterização do grupo econômico irregular. É certo que a jurisprudência do STJ já fixou que é imprescindível, para configurar o grupo econômico e a responsabilidade solidária, a prova do cometimento do ilícito societário, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização¹⁴⁷. Para Ana Frazão, persiste como critério mais adequado para a caracterização dos grupos a **direção unitária**, vista a partir de um conjunto de estratégias baseadas na existência de uma política geral do grupo (*group planning process*), que se projeta sobre as áreas importantes de atuação das sociedades agrupadas, tais como a comercial, a laboral, a de produção e de vendas, a de controle e de gestão da marca, entre outras¹⁴⁸.

Das lições de Ana de Oliveira Frazão se extrai que de fato a “direção única” é o elemento essencial para caracterizar grupo econômico, por subordinação ou por coordenação, e decorre da identificação fática de alguns dos seguintes elementos, não necessariamente de forma cumulativa: (i) uma filosofia geral comum ao grupo (*general business philosophy of the group*); (ii) uma estrutura geral comum ao grupo (*general group structure*); (iii) objetivos e estratégias

¹⁴⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravado de instrumento, nº 70034405498**, Vigésima Primeira Câmara Cível. Partes Estado do Rio Grande do Sul e Adega de Vinhos Finos Dom Cândido. Relator: Francisco José Moesch, Porto Alegre, Julgado em: 24 de novembro de 2010.

¹⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1665094/PE 2017/0074603-9**, Segunda Turma. Partes: Manarola Serviços de Cobranças Eireli ME e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento 13 de junho de 2017. DJe 30/06/2017.

¹⁴⁸ FRAZÃO, Ana. Grupos societários no direito do trabalho: critérios de configuração e consequência. **Revista LTr**, São Paulo, ano 81, n. 4, p. 39, 2018.

comuns ao grupo (*general group goals and strategy*); (iv) política geral de funcionamento do grupo em áreas como marketing, produtos, finanças e pessoal (*main functional areas of group management*); e (v) supervisão sobre a execução de todos os aspectos acima mencionados (*supervision*), o que enseja a criação de estruturas de controle interno, inclusive no que diz respeito ao gerenciamento de risco (*risk management system at a group level*)¹⁴⁹.

Certo é que, na ausência de parâmetros mais claros para definir grupo econômico, a jurisprudência vem recuando e já fixou que a mera identidade de sócios ou a simples ocupação do mesmo espaço físico são insuficientes para demonstrar a existência de uma coligação de empresas. O fundamento é de natureza constitucional, pois o art. 1º, IV, da Constituição Federal de 1988 impõe a harmonização dos valores sociais com a livre-iniciativa – a leitura da norma deve ser feita de frente para trás e de trás para frente, sem perder de vista seu sentido. A norma deve ser interpretada de forma cautelosa, a fim de não implicar esvaziamento do instituto. Trata-se de conceitos jurídicos indeterminados, cujo conteúdo será preenchido pelo magistrado diante do caso concreto, quando restar caracterizada a direção única das atividades empreendidas por duas ou mais sociedades. Para tanto, é imprescindível a reunião de indícios e provas que denotem terem as sociedades preenchido elementos que caracterizem a atuação congregada, voltada à consecução de estratégias, metas e planejamentos vinculados ou inter-relacionados, diante das quais o sucesso de uma depende o sucesso da outra ou do empreendimento global. É dizer que a configuração do grupo econômico, em maior ou menor grau, decorre da prova consistente de uma unidade diretiva comum.

Portanto, essencial para a formação de grupo de empresas é que exista uma coordenação interempresarial com objetivos comuns, caracterizada acima de tudo por uma unidade diretiva, na medida em que nosso estudo pôde apurar, com a maior objetividade e menor insegurança jurídica possível, que o elemento essencial para caracterização de grupo de empresas está mesmo na prova da unicidade diretiva entre sociedades, sem a qual estão liberadas para cada qual seguir o seu caminho.

4.3.3 Simples Nacional e Modelo Colaborativo

Uma vez que a sociedade de advogados, unipessoal ou plúrima, bem como seu titular ou sócios, observe os requisitos insculpidos na Lei Complementar nº 123/06, estará apta a optar

¹⁴⁹ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **TST-RR-1206-38.2010.5.02.0254**, 7ª Turma. Partes APAES e Recorridas: Luciene Gomes da Silva, Federação das APAES do Estado de São Paulo e Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Cubatão - APAE de Cubatão. Relator: Cláudio Mascarenhas Brandão. Julgamento: 03 de abril de 2018, Publicação: 27/04/2018.

pelo regime de tributação pelo Simples Nacional para apuração e recolhimento de seus tributos. Não há qualquer impeditivo legal que impeça uma sociedade de advogados, situada em local compartilhado ou em coworking, de optar pelo Simples Nacional. Ao contrário, a simplificação e o maior benefício fiscal previstos em toda a estrutura legal do Simples Nacional se destinam a pessoas jurídicas de micro ou pequeno porte, com faturamento anual limitado a R\$ 4,8 milhões. Nada há que proíba sociedade de menor poderio econômico de compartilhar espaços de trabalho com vistas à otimização de custos.

Inobstante a legalidade na opção de sociedades de advogados pelo regime do Simples Nacional, se mais benéfico for no caso concreto, há que se observar que, uma vez que a interpretação fiscal venha a encontrar elementos para caracterizar a formação de grupo de sociedades, conforme requisitos antes analisados por este estudo, se estará diante de hipótese de risco fiscal a ensejar a exclusão do regime favorecido, com as implicações legais aplicáveis. É que, uma vez caracterizado o descumprimento de quaisquer dos requisitos previstos na LC 123/06 ou, ainda, caracterizada a existência de grupo econômico de sociedades, dolo, fraude ou simulação, o art. 149, inciso VII, do CTN autoriza o fisco a realizar o lançamento fiscal ou revisá-lo de ofício – caso fique comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício do sujeito passivo, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Não se desconhece a existência de crescente número de autuações fiscais fundadas na alegação de constituição de sociedades compostas por interpostas pessoas ou, ainda, fundadas na alegada formação de grupo econômico entre sociedades coexistentes no mesmo local – circunstâncias que inviabilizam, por força da Lei Complementar nº 123/2006¹⁵⁰, art. 14, IV, a manutenção das sociedades como optantes pelo regime do Simples Nacional:

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em qualquer das seguintes hipóteses:

[...]

IV – constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual.

A economia proporcionada pela elisão fiscal, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, efetivamente existentes e formalmente revelados em documentação ou escrituração contábil ou fiscal. A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador,

¹⁵⁰ BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Uma vez devidamente comprovada a utilização de meio fraudulento na condução dos negócios de sociedades artificialmente optantes pelo Simples Nacional, em especial em face da unicidade de direção de várias sociedades utilizadas para fatiar e reduzir o faturamento a faixas de tributação com alíquotas mais baixas, se estará diante de hipótese de evasão fiscal passível de ensejar, além da responsabilidade solidária entre as integrantes, a exclusão de todas as sociedades de advogados do regime do Simples Nacional, com as consequências legais previstas. É importante que reste caracterizado que a sociedade, antes da efetivação da obrigação tributária, tenha agido dolosamente para excluir ou modificar as suas características essenciais, com o escopo de evitar o seu pagamento, por meio do artifício de empresas optantes pelo regime do Simples Nacional. Já é consolidado o entendimento na jurisprudência administrativa de que, “na constatação fática da existência de grupo econômico é cabível a verificação do cumprimento ou descumprimento das condições de participação no sistema tributário simplificado em relação à totalidade das empresas do grupo, em virtude da solidariedade legal que se estabelece entre elas”.¹⁵¹ Além disso, temos: “É cabível a exclusão do regime simplificado quando ficar comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica, de modo a encobrir quem são os verdadeiros sócios administradores”¹⁵². No mesmo sentido, há julgado da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

SIMPLES NACIONAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. EXCLUSÃO. 1. A sociedade empresária que cede mão-de-obra incide na vedação constante do art. 17, XI, da Lei Complementar nº 123, de 2006, o que enseja sua exclusão do Simples. 2. É de ser excluída do Simples Nacional a empresa que forma grupo econômico de fato com outras duas empresas, as quais, em conjunto, auferem receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00.¹⁵³

Nesses casos, a responsabilidade tributária se estende a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica em

¹⁵¹ BRASIL. Delegacia da Receita Federal. 6ª Turma. **Acórdão n. 14-33832, de 24 de maio de 2011**. Julgamento em Ribeirão Preto. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-33832&s4=&s5=&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-33832&s4=&s5=&s6=&s8=). Acesso em: 20 abr. 2017.

¹⁵² BRASIL. Delegacia da Receita Federal, 7ª Turma. **Acórdão n. 14-42004**, de 16 de maio de 2013. Julgamento em Ribeirão Preto. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-42004&s4=&s5=&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-42004&s4=&s5=&s6=&s8=). Acesso em: 20 abr. 2017.

¹⁵³ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AC 5003879-38.2011.4.04.7002**, Segunda Turma. Partes: Rotatória Comércio de Materiais de Construção Ltda e UNIÃO – Fazenda Nacional. Relator: Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 10/06/2014.

virtude do desvio de finalidade ou confusão patrimonial (CC, art. 50) quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 124, I).

4.3.4 Sobre o Interesse Comum Previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional

O art. 124 do CTN admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias, “sic”:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal [...].¹⁵⁴

Ocorre que a terminologia “interesse comum” é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio para se buscar segurança jurídica precisa para que as necessárias revisões de modelos impostas pelo mercado sejam feitas sem risco de interpretações tributárias dúbias. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Ambas as construções doutrinárias são falhas, pois se colocam a interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado, dando força ao receio de insegurança jurídica tributária que foi identificado por nosso estudo.

Igualmente, não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados), não pode caracterizar ato ilícito ou responsabilização solidária. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

¹⁵⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 20 abr. 2017.

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com ‘interesse econômico’, ‘sanção’, ‘meio de justiça’ etc. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídica tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária¹⁵⁵.

A expressão “interesse comum” é, em si, vaga e, por conseguinte, abrangente, e somente poderia ser possível entendê-la a partir de outros critérios, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão ‘interesse comum’ é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios – como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; ‘interesse comum’, nesse contexto, poderia decorrer (i) da ‘identidade de controle na condução dos negócios’ (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado ‘grupo de fato’), (ii) da ‘confusão patrimonial’ (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).¹⁵⁶

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência. Descumprido dever que ilicitamente dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, exsurge uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza¹⁵⁷.

Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam (i) abuso da personalidade

¹⁵⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 1201-001.974**, 2ª Câmara. Recorrentes Orvalho Corretora de Grãos Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Luis Henrique Marotti Toselli, 1ª Turma Ordinária Sessão de 21 de fevereiro de 2018. Matéria IRPJ e Reflexos, processo nº 13161.720264/2015-77.

¹⁵⁶ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017. p. 47 e 173.

¹⁵⁷ DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 96

jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As sociedades de advogados brasileiras, porque inseridas dentro de um dos maiores e mais competitivos mercados do mundo, têm sua existência condicionada à constante busca pela eficiência e redução de custos de transação, a exemplo das atividades inseridas numa economia de mercado e globalizada.

Os desafios trazidos por ferramentas tecnológicas apenas contribuem e aceleram a necessidade de revisão de estruturas gerenciais, societárias e tributárias adotadas por um mercado até então altamente conservador e tradicional. Antes de se perquirir se a atividade de prestação de serviços jurídicos no Brasil será substituída pela inteligência artificial e, ainda, se entender em que extensão, agora é o momento de se entender que ainda há oportunidades de enxugamento de custos administrativos, operacionais e tributários capazes de tornar sociedades competitivas. Inobstante grande parte dos prestadores de serviços jurídicos já identifique uma mudança no comportamento do cliente a permitir e até impor que sejam repensados os tradicionais modelos de estruturação de sociedades, se observa a existência de algumas restrições culturais, mas, sobretudo, de insegurança jurídica decorrente de risco quanto à interpretação fiscal e trabalhista de uma reestruturação.

Os levantamentos tomaram por base a média da remuneração paga aos prestadores de serviços jurídicos no Brasil, analisada por faixas de valores e comparada entre os regimes tributários vigentes no país. Foi possível verificar que o correto enquadramento societário e tributário é capaz de gerar grande economia em custos de transação, conforme o caso concreto. A legislação societária relacionada às sociedades de advogados evoluiu ao permitir a sociedade unipessoal e atendeu aos anseios de grande parte dos advogados, que, atuando de forma unipessoal ou em sociedade de até cinco sócios, representam, conforme estudo feito, 76,6% do total de sociedades atuantes no Brasil. Em igual sentido, a legislação fiscal evoluiu para permitir que a atividade de prestação de serviços jurídicos, antes vedada, atualmente possa estar legalmente inserida no regime de tributação do Simples Nacional. Tais alterações legais, no âmbito societário e tributário, acompanham a tendência mercadológica que traz crescente pressão sobre custos e uma imposição de métodos de remuneração alternativos que não mais comportam desperdícios com custos operacionais, administrativos e tributários que tradicionalmente compunham o preço cobrado do cliente.

De outro lado, os processos digitais e as ferramentas tecnológicas disponíveis, cada vez a custos mais acessíveis, permitem que o advogado tenha maior mobilidade e autonomia. Nesse contexto, se observa uma crescente tendência de compartilhamento de espaços como alternativa

válida de redução e rateio de custos administrativos e operacionais, dentro de um contexto de parceria conveniente e com verdadeiro propósito negocial. Todas essas inovações no mercado não excluem das sociedades de advogados tradicionais, sensíveis aos novos desafios impostos, o direito de legalmente revisar sua atual estrutura de modo a, conforme o caso, migrar para uma estrutura de espaço e custos compartilhados, rever seu quadro societário, alterar seu regime tributário, tudo de modo a buscar maior competitividade. Importante, no entanto, que a reestruturação societária e tributária não se caracterize como planejamento fiscal ilegal, especialmente se a coexistência de várias sociedades num mesmo ambiente caracterizar burla ao regime do Simples Nacional em face da unicidade diretiva ou de grupo empresarial.

Exige-se do sujeito passivo tributário a comprovação da existência de um requisito de licitude, designado por propósito negocial, para as operações societárias que tenham por resultado a redução da arrecadação tributária aos cofres públicos, configurando planejamento tributário. Na inexistência de comprovação de existência de referido requisito de licitude, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária encontra-se sujeito à possibilidade de o planejamento tributário por ele realizado ser invalidado, por mais que tenha sido realizado licitamente. Em adição, observa-se que esse propósito negocial, que se apresenta como um requisito de licitude, não é um pressuposto jurídico de validade de planejamento tributário, mas se define como um motivo extrafiscal, razão pela qual, no âmbito jurídico, é ontologicamente impossível defini-lo, tendo em vista que o “propósito” de realização de determinada operação societária da qual decorra economia tributária está abrangido por um contexto social e econômico extremamente amplo, no qual se encontra inserido o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Seja como for, faz parte da boa administração de toda empresa a busca pela utilização adequada de seus recursos, objetivo que contempla a perquirição da economia tributária no sentido de se buscarem modelos menos onerosos, como se busca em relação a todas as demais despesas de uma sociedade. O ponto fulcral dessa problemática está na forma como o fisco interpreta a operação, que, em que pese estar vinculada a uma liberalidade econômica, assegurada constitucionalmente¹⁵⁸ e exercida com base no que não é juridicamente proibido, pode vir a ser interpretada como um negócio jurídico simulado para fins de redução de receita passível de tributação.

¹⁵⁸ Art. 170. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2017.

Portanto, nesse cenário de incerteza, é crucial distinguir uma política de economia do empresário de uma operação manifestamente abusiva e que tenha o intuito, ou melhor, o dolo específico de alterar artificialmente e de forma fraudulenta a ocorrência do fato gerador da administração tributária. Exigir a existência de “propósito negocial” como causa antecedente que justifique a realização de determinada operação, além de trazer excessiva subjetividade conceitual, sem previsão normativa expressa nesse sentido, mostra-se também inconstitucional, por violar princípios contemplados na Constituição Federal de 1988: exercício regular de direito, segurança jurídica e livre exercício da atividade econômica. Esses princípios constitucionais legitimam o contribuinte a escolher enquadrar sua atividade econômica, no âmbito da exploração de seu objeto social, na menor arrecadação tributária possível. Essa incerteza jurídica, na verdade, beneficia o sujeito passivo tributário ineficiente, que não age com o escopo de expandir seus negócios e, dessa forma, propulsionar o próprio desenvolvimento econômico e social do país mediante o emprego eficiente dos recursos financeiros que lhe são proporcionados ante a economia tributária decorrente da realização de um planejamento tributário.

É que agir dentro dos sentidos normativos passíveis de extração de determinado texto normativo tributário, bem como valer-se de estruturas jurídicas lícitas para obter redução da carga tributária, mostra-se exercício regular do direito de explorar uma atividade econômica da forma que seja mais vantajosa no mercado, o que corresponde à garantia constitucional prevista como livre-iniciativa, e que está diretamente relacionada à racionalização da exploração de uma atividade econômica pelo próprio sujeito passivo tributário, a qual gera efeitos positivos não só no âmbito econômico, mas também no social.

REFERÊNCIAS

- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A Elisão Fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário**. Santa Catarina, 2011. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/contabeis295994.pdf> >. Acesso em: 13 Jun. 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 237-238.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. atual. São Paulo, Saraiva, 2001. p. 227.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017.
- ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; JAGOLINZER, A. D.; LARCKER, D. F. **Corporate governance, incentives, and tax avoidance**. *Journal of Accounting and Economics* , v. 60, p. 1-17, 2015.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. t
- BARR, Nicholas. **The relevance of efficiency to different theories of society**. *Economics of the Welfare State*. 5th ed. [S.l.]: Oxford University Press, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2006.
- BENVENUTTI, Maurício. **Incansáveis**. São Paulo: Gente, 2016.
- BERTO, Rosa Maria Villares de Souza. **Organizações virtuais: revisão bibliográfica e comentários**. São Paulo: Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, 1997. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENESEP1997_T6302.PDF. Acesso em: 25 abr. 2017.
- BITTAR, Eduardo C. B. **Curso de ética jurídica: ética geral e profissional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRASIL é terceiro país do mundo com maior número de advogados: um para cada 322 pessoas. [S.l.], 2008. Disponível em: <https://espacovital.jusbrasil.com.br/noticias/92936/brasil-e-terceiro-pais-do-mundo-com-maior-numero-de-advogados-um-para-cada-322-pessoas>. Acesso em: 25 abr. 2017.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 19.408 de 18 de novembro de 1930**. Reorganiza a Corte de Apelação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19408.htm. Acesso em: 25 mar. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. Delegacia da Receita Federal, 7ª Turma. **Acórdão n. 14-42004**, de 16 de maio de 2013. Julgamento em Ribeirão Preto. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-42004&s4=&s5=&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-42004&s4=&s5=&s6=&s8=). Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Delegacia da Receita Federal. 6ª Turma. **Acórdão n. 14-33832, de 24 de maio de 2011**. Julgamento em Ribeirão Preto. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-33832&s4=&s5=&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14-33832&s4=&s5=&s6=&s8=). Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Justiça Federal de Brasília (5ª Vara Federal). **Processo nº 0014844-13.2016.4.01.3400**. Réu: União Federal Fazenda Nacional. Autor: Ordem dos Advogados do Brasil Conselho Federal. Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara. Juíza: Diana Maria Wanderlei da Silva. Julgado em: 30 de julho de 2018. Disponível em: https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?trf1_captcha_id=6c9ff303dd562a5e186df8718ac24fde&trf1_captcha=5s87&enviar=Pesquisar&proc=148441320164013400&secao=DF. Acesso em: 25 mar. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 27 mar. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm. Acesso em: 27 mar. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga

dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994**. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 01 jun. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 25 abr. 2017;

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430compilada.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 25 mar. 2017.

BRASIL. **Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 104-21.675**. 4ª Câmara do Primeiro Conselho, data da sessão

22/06/2006, processo 11080.008017/2004-11, recurso 145.963. Recorrente Luiz Flaviano Giraldo Feijó e Fazenda Nacional. Relator: Nelson Mallmann.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 1201-001.974**, 2ª Câmara. Recorrentes Orvalho Corretora de Grãos Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Luis Henrique Marotti Toselli, 1ª Turma Ordinária Sessão de 21 de fevereiro de 2018. Matéria IRPJ e Reflexos, processo nº 13161.720264/2015-77.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer 1198 de 2015**. De Plenário, em substituição à COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre o Projeto de Lei da Câmara 209, de 2015, de autoria do Deputado Aelton Freitas, que altera a Lei no 8.906, de 4 de julho de 1994 - Estatuto da Advocacia. Relator: Senador Eunício Oliveira. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-ccj-sociedade-individual.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1665094/PE 2017/0074603-9**, Segunda Turma. Partes: Manarola Serviços de Cobranças Eireli ME e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento 13 de junho de 2017. DJe 30/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário: RE 63486 SP**, Segunda Turma. Parte Indústrias de Papel Simão S/A e Fazenda do Estado. Relator: Min. Aliomar Baleeiro, São Paulo, Julgado em 29/11/1967, DJ 08-03-1968 PP-00636 EMENT VOL-00718-04 PP-00940.

BRASIL. Tribunal Regional Federa (4. Região). **AC 5003879-38.2011.4.04.7002**, Segunda Turma. Partes: Rotatória Comércio de Materiais de Construção Ltda e UNIÃO – Fazenda Nacional. Relator: Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 10/06/2014.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **TST-RR-1206-38.2010.5.02.0254**, 7ª Turma. Partes APAES e Recorridas: Luciene Gomes da Silva, Federação das APAES do Estado de São Paulo e Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Cubatão - APAE de Cubatão. Relator: Cláudio Mascarenhas Brandão. Julgamento: 03 de abril de 2018, Publicação: 27/04/2018.

BYRNE, J. A. The virtual corporation: the company of the future will adaptability. **Business Week**, [S.l.],

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Editora Coimbra, 1991.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. p. 150. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13).

CASSIANO, Lucas. **O dogma do planejamento estratégico pode esvaziar sua visão gerencial**. [S.l.], 2009. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

CETERIS PARIBUS. *In*: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation]. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Ceteris_paribus. Acesso em: 25 abr. 2017.

COASE, Ronald H. **The nature of the firm**. [S.l.], 1937.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2: Direito de empresa.

COLLINS, Thomas. **Successful law firms plan for success**. [S.l.], 2009. Disponível em: <http://www.abanet.org/lpm/lpt/articles/mgt11062.shtml>. Acesso em: 11 fev. 2017.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL (CJF). **I Jornada de Direito Comercial**. Coordenador-Geral, Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Coordenador da Comissão de Trabalho Alfredo de Assis Gonçalves Neto. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/3>. Acesso em: 27 mar. 2017.

CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Resolução nº 2, de 12 de abril de 2016. Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_27117281_RESOLUCAO_N_2_DE_12_DE_ABRIL_DE_2016.aspx. Acesso em: 27 mar. 2017.

COWORKING. **Censo Coworking Brasil 2017**: estudo completo. [S.l.], 2017. Disponível em: <https://coworkingbrasil.org/censo/2017-estudo-completo/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**. Curitiba: Juruá, 2009.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DAVIDOW, W. H.; MALONE, M. S. **A corporação virtual**. São Paulo: Pioneira, 1993.

DECKER, Morgan. Coworking spaces in the legal industry. **Indiana Lawyer**. [S.l.], v. 30, n. 10, p. 12-12, 7 out. 2019. Disponível em: <https://www.theguardian.com/commentisfree/2019/jul/24/coworking-spaces-cities-wework-casualisation>. Acesso em 27 abr. 2017.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 2. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINO. Número de escritórios de advocacia fechados aumenta no Brasil. **Revista Exame**, São Paulo, 11 set. 2018. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/dino/numero-de-escritorios-de-advocacia-fechados-aumenta-no-brasil/>. Acesso em: 12 maio 2017.

FEIGELSON, Bruno; BECKER Daniel; RAVAGNANI, Giovani. (coord.). **O advogado do amanhã**: estudos em homenagem ao Professor Richard Susskind. São Paulo: Thompson Reuter Brasil, 2019. p. 20. (Direito e Novas Tecnologias).

FERNANDES, Daniel. Quanto ganha um advogado no Brasil? Pesquisa revela média. Salarial. **Epdonline**, São Paulo, 14 maio 2015. Disponível em: <https://www.epdonline.com.br/noticias/quanto-ganha-um-advogado-no-brasil-pesquisa-revela-media-salarial/1605>. Acesso em: 25 abr. 2017.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FRAZÃO, Ana. Grupos societários no direito do trabalho: critérios de configuração e consequência. **Revista LTr**, São Paulo, ano 81, n. 4, p. 39-40, 2018.

GOLDMAN, S. L.; NAGEL, R. N.; PREISS, K. **Agile competitors**. São Paulo: Érica/ITP, 1994.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

GUALBERTO, João. **Projeto de lei nº 3.736, de 2015**. (Apensado: PL nº 6.669/2016).

Acrescenta dispositivos à Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, para dispor sobre o escritório de advogados sócios e o advogado associado. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1652535&filenome=Tramitacao-PL+3736/2015. Acesso em: 27 mar. 2017.

HARRINGTON, J. **Organization structure and information technology**. Hertfordshire, UK: Prentice Hall, 1991.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Curitiba, <https://ibpt.com.br>. Acesso em: 25 mar. 2017.

INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSINFORMATIK. **Virtual enterprises**: some definitions.

[S.l.], 09 abr. 1996. Disponível em: [http://www.teco.uni-](http://www.teco.uni-karlsruhe.de/ITVISION/virtualEnterprisesMain.htm)

[karlsruhe.de/ITVISION/virtualEnterprisesMain.htm](http://www.teco.uni-karlsruhe.de/ITVISION/virtualEnterprisesMain.htm). Acesso em: 27 abr. 2017.

JENKINS, Johnathan. What can information technology do for law? **Harvard Journal of Law & Technology**, [S.l.], v. 21, n. 2, p. 590, Spring, 2008.

KAMILLA, Anna. **Elisão, Evasão e Elusão Fiscal**. Paraná, 2014. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/27969/elisao-evasao-e-elusao-fiscal> >. Acesso em: 10 Jun. 2015.

LIGA Hanseática. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation]. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Liga_Hanse%C3%A1tica. Acesso em: 25 abr. 2017.

LUPION, Bruno. Por que o Brasil tem tantos advogados. **Nexo**, [S.l.], 2 jan. 2017. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/02/Por-que-o-Brasil-tem-tantos-advogados>. Acesso em: 27 mar. 2017.

MARSHALL, A. **Princípios de economia**: tratado introdutório. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

MARTINS, Kamila Mendes. "Brasil chega a 1 milhão de advogados. **Gazeta do Povo**, Curitiba, 23 nov. 2016. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-e-direito/brasil-chega-a-1-milhao-de-advogados-636e8p084e82q2vq2du4excr1/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

MENAGH, M. Virtues and vices of the virtual corporation. **Computerworld**, [S.l.], p. 134, Nov. 13, 1995.

MISES, Ludwig von. **Ação humana**: um tratado de economia. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MORRIS, Angela. Coworking office spaces are becoming more popular in the legal industry. **ABA Journal**, [S.l.], v. 105, n. 5, Jun 2019. Disponível em: <http://www.abajournal.com/magazine/article/coworking-office-attorney-services>. Acesso em 27 abr. 2017.

MOWSHOWITZ, A. Social dimensions of office automation. **Advances in Computers**, [S.l.], n. 25. p. 335-404, 1986.

MOWSHOWITZ, A. Virtual organization: a vision of management in the information age. **The Information Society**, [S.l.], v. 10, p. 267-288, 1994.

OKSANA, A. **Virtual interprises**: some definitions. [S.l.], 09 abr. 1996. Disponível em: <https://dblp.uni-trier.de/pers/hd/a/Arnold:Oksana>. Acesso em: 27 abr. 2017.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). Comissão de Sociedade de Advogados alcança a marca de 8 mil sociedades registradas. **Notícias**, Porto Alegre, 22 maio 2018. Disponível em: <https://www.oabrs.org.br>. Acesso em: 01 jun. 2017.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). **Institucional / Quadro de advogados**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.oab.org.br/institucionalconselhofederal/quadroadvogados>. Acesso em: 27 mar. 2017.

PERSECHINI, Silvia Ferreira. **Teoria da firma**: uma relação entre a empresa e o mercado. [S.l.], 2009. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI82885,91041> Teoria+da+Firma+uma+relacao +entre+a+empresa+e+o+mercado. Acesso em: 25 abr. 2017.

PESQUISA revela a média salarial dos advogados no Brasil em 11 áreas. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/noticias/descubra-quanto-ganham-em-media-os-advogados-no-brasil-em-11-areas/>. Acesso em: 25 abr. 2017.

PEYREFITTE, Allain. **A sociedade de confiança**. Porto Alegre: Instituto Piaget, 1997.

PRAXEOLOGIA. *In*: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. [San Francisco: Wikimedia Foundation]. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Praxeologia>. Acesso em: 25 abr. 2017.

RAMOS, Gisela Gondim. **Estatuto da advocacia**: comentários e jurisprudência selecionada. 4. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

RAMOS, Gisela Gondin. **Estatuto da advocacia**: comentários e jurisprudência selecionada. Florianópolis: OAB/SC, 2003.

RECEITA diz que sociedade individual de advogado não pode optar pelo Simples. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 23 jan. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jan-23/receita-simples-nao-vale-sociedade-individual-advogado>. Acesso em: 27 mar. 2017.

RECEITA FEDERAL. **O que é o simples nacional?** Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 27 mar. 2017.

RECEITA FEDERAL. **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97210>. Acesso em: 25 mar. 2017.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento nº 70031915762**, Décima Sexta Câmara Cível. Relator: Ana Maria Nedel Scalzilli, Julgado em 17 de dezembro de 2009.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de instrumento, nº 70034405498**, Vigésima Primeira Câmara Cível. Partes Estado do Rio Grande do Sul e Adega de Vinhos Finos Dom Cândido. Relator: Francisco José Moesch, Porto Alegre, Julgado em: 24 de novembro de 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo nº 70024986630**, Décima Quinta Câmara Cível. Relator: Paulo Roberto Felix, Julgado em: 13 de agosto de 2008.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação cível nº 70074313990**, Primeira Câmara Cível, Relator: Irineu Mariani. Porto Alegre, julgado em 20 de junho de 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AC 5000053-29.2010.4.04.7005**, Primeira Turma. Partes: Manica Eletro Comércio de Móveis e Eletroeletrônicos Ltda e União Federal – Fazenda Nacional. Relator Joel Ilan Paciornik, Porto Alegre, 02 de outubro de 2013, juntado aos autos em 03/10/2013.

RIZZI, Ângela Onzi. **Limites do Planejamento Tributário : diferença entre elisão e evasão fiscal**. Rio Grande do Sul 2014. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html> >. Acesso em: 12 Dez. 2014.

ROVER, Tadeu. Receita é obrigada a incluir sociedade individual de advogado no simples. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 12 abr. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-abr-12/receita-incluir-sociedade-individual-advogado-simples>. Acesso em: 27 mar. 2017.

SAAVEDRA, Marcos Viniccius. **Elisão e Evasão Fiscal**. Pará, 2013. Disponível em: < <http://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686325/elisao-e-evasao-fiscal> >. Acesso em: 13 Jun. 2015.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalism, socialism and democracy**. USA: Harper, 1984.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro, 1981.

SUSSKIND, Richard. **Tomorrow's lawyer**: an introduction to your future. Oxford. Oxford University Press, 2013.

THE OPTIMUM number of lawyers and radical proposal for legal change. [S.l.], 2010. Disponível em: <http://buckleymix.com/wp-content/uploads/2010/10/Magee.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2017.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: RT. 2003.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário : pague menos, dentro da lei!** São Paulo, 2014. Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm> >. Acesso em: 15 Nov. 2014.